

8. Die einzelnen Einkunftsarten

a) Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

§ 13

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

idF des EStG v. 19. 10. 2002 (BGBl. I, 4210; BStBl. I, 1209)

(1) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind

1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen.²Zu diesen Einkünften gehören auch die Einkünfte aus der Tierzucht und Tierhaltung, wenn im Wirtschaftsjahr

für die ersten 20 Hektar	nicht mehr als 10 Vieheinheiten,
für die nächsten 10 Hektar	nicht mehr als 7 Vieheinheiten,
für die nächsten 20 Hektar	nicht mehr als 6 Vieheinheiten,
für die nächsten 50 Hektar	nicht mehr als 3 Vieheinheiten,
und für die weitere Fläche	nicht mehr als 1,5 Vieheinheiten

je Hektar der vom Inhaber des Betriebs regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen erzeugt oder gehalten werden.³Die Tierbestände sind nach dem Futterbedarf in Vieheinheiten umzurechnen.⁴§ 51 Abs. 2 bis 5 des Bewertungsgesetzes ist anzuwenden.⁵Die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, gehören zu den Einkünften im Sinne des Satzes 1, wenn die Voraussetzungen des § 51 a des Bewertungsgesetzes erfüllt sind und andere Einkünfte der Gesellschafter aus dieser Gesellschaft zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören;

2. Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung (§ 62 Bewertungsgesetz);
3. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht;
4. Einkünfte von Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnlichen Realgemeinden im Sinne des § 3 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes.

(2) Zu den Einkünften im Sinne des Absatzes 1 gehören auch

1. Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb.²Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist;
2. der Nutzungswert der Wohnung des Steuerpflichtigen, wenn die Wohnung die bei Betrieben gleicher Art übliche Größe nicht überschreitet und das Gebäude oder der Gebäudeteil nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist.
3. die Produktionsaufgaberechte nach dem Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit.

(3) ¹Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nur berücksichtigt, soweit sie den

Betrag von 1300 Deutsche Mark übersteigen. ²Satz 1 ist nur anzuwenden, wenn die Summe der Einkünfte 60000 Deutsche Mark nicht übersteigt. ³Im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten verdoppeln sich die Beträge der Sätze 1 und 2.

(4) ¹Absatz 2 Nr. 2 findet nur Anwendung, sofern im Veranlagungszeitraum 1986 bei einem Steuerpflichtigen für die von ihm zu eigenen Wohnzwecken oder zu Wohnzwecken des Altenteilers genutzte Wohnung die Voraussetzungen für die Anwendung des § 13 Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) vorlagen. ²Der Steuerpflichtige kann für einen Veranlagungszeitraum nach dem Veranlagungszeitraum 1998 unwiderruflich beantragen, daß Absatz 2 Nr. 2 ab diesem Veranlagungszeitraum nicht mehr angewendet wird. ³§ 52 Abs. 21 Satz 4 und 6 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist entsprechend anzuwenden. ⁴Im Fall des Satzes 2 gelten die Wohnung des Steuerpflichtigen und die Altenteilerwohnung sowie der dazugehörige Grund und Boden zu dem Zeitpunkt als entnommen, bis zu dem Absatz 2 Nr. 2 letztmals angewendet wird. ⁵Der Entnahmegewinn bleibt außer Ansatz. ⁶Werden

1. die Wohnung und der dazugehörige Grund und Boden entnommen oder veräußert, bevor sie nach Satz 4 als entnommen gelten, oder
2. eine vor dem 1. Januar 1987 einem Dritten entgeltlich zur Nutzung überlassene Wohnung und der dazugehörige Grund und Boden für eigene Wohnzwecke oder für Wohnzwecke eines Altenteilers entnommen,

bleibt der Entnahme- oder Veräußerungsgewinn ebenfalls außer Ansatz; Nummer 2 ist nur anzuwenden, soweit nicht Wohnungen vorhanden sind, die Wohnzwecken des Eigentümers des Betriebs oder Wohnzwecken eines Altenteilers dienen und die unter Satz 4 oder unter Nummer 1 fallen.

(5) Wird Grund und Boden dadurch entnommen, daß auf diesem Grund und Boden die Wohnung des Steuerpflichtigen oder eine Altenteilerwohnung errichtet wird, bleibt der Entnahmegewinn außer Ansatz; der Steuerpflichtige kann die Regelung nur für eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung und für eine Altenteilerwohnung in Anspruch nehmen.

(6) ¹Werden einzelne Wirtschaftsgüter eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs auf einen der gemeinschaftlichen Tierhaltung dienenden Betrieb im Sinne des § 34 Abs. 6a des Bewertungsgesetzes einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft oder eines Vereins gegen Gewährung von Mitgliedsrechten übertragen, so ist die auf den dabei entstehenden Gewinn entfallende Einkommensteuer auf Antrag in jährlichen Teilbeträgen zu entrichten. ²Der einzelne Teilbetrag muß mindestens ein Fünftel dieser Steuer betragen.

(7) § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 Satz 2 und 3 und § 15a sind entsprechend anzuwenden.

Autor: Dr. Gertlieb **Gmach**, Richter am FG, Eching a.A.

Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am BFH, München, zugleich Autor der Anm. 340–353 und Anm. 374–395

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 13

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 13	1		
B. Rechtsentwicklung des § 13	2		
C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 13	3		
D. Geltungsbereich des § 13			
I. Sachlicher Geltungsbereich	4		
II. Persönlicher Geltungsbereich	5		
III. Geltungsbereich im Beitrittsgebiet	6		
IV. Anwendung bei Auslandsbeziehungen			
1. Inländischer Betrieb mit Flächen im Ausland	7		
2. Ausländische Betriebe unbeschränkt Steuerpflichtiger	8		
3. Inländische Betriebe beschränkt Steuerpflichtiger	9		
E. Verhältnis zu anderen Vorschriften			
I. Verhältnis zu anderen Einkunftsarten			
1. Verhältnis zu den anderen Gewinneinkunftsarten	12	2. Verhältnis zu den Überschusseinkunftsarten	13
		II. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften	14
		F. Zurechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	
		I. Die Zurechnung von Einkünften beim Land- und Forstwirt	
		1. Der Steuerpflichtige als Zurechnungssubjekt	20
		2. Der land- und forstwirtschaftliche (Mit-)Unternehmer als Zurechnungssubjekt	22
		II. Nutzungsberechtigung am Grund und Boden als besonderer Zurechnungsgrund	23
		III. Gegenstand und Änderung der Zurechnung	24
		G. Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	
		I. Vielfalt der Gewinnermittlungsarten bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft	28
		II. Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft durch Schätzung	29
		H. Verfahrensfragen	32

Erläuterungen zu Absatz 1 vor Nr. 1
(Einleitungssatz):
„Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind“

	Anm.		Anm.
A. Abgrenzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft			
I. Allgemeine Begriffsbestimmung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	40	II. Betriebsvermögen, Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft	
		1. Überblick	42

	Anm.		Anm.
2. Das land- und forstwirtschaftliche Betriebsvermögen	43	e) Entschädigungen für entgangene Einnahmen, Zuschüsse und Beihilfen als land- und forstwirtschaftliche Betriebseinnahmen	50
3. Land- und forstwirtschaftliche Betriebs-einnahmen		f) Investitionszuschüsse und sonstige Erlöse als land- und forstwirtschaftliche Betriebs-einnahmen	51
a) Begriff der land- und forstwirtschaftlichen Betriebseinnahmen	44	4. Land- und forstwirtschaftliche Betriebsausgaben	
b) Erlöse aus der Produktion und Hilfgeschäfte als Betriebseinnahmen	45	a) Begriff der land- und forstwirtschaftlichen Betriebsausgaben	53
c) Erlöse aus Nutzungsüberlassungen, Nutzungsentschädigungen als Betriebseinnahmen	46	b) Einzelfälle land- und forstwirtschaftlicher Betriebsausgaben (ABC-Darstellung)	54
d) Entschädigung für Wertminderungen und Wirtschafterschwerisse als land- und forstwirtschaftliche Betriebs-einnahmen	47		

**Anhang 1 zum Einleitungssatz des § 13 Abs. 1:
Einkunfts- bzw. Gewinnerzielungsabsicht
in der Land- und Forstwirtschaft**

	Anm.		Anm.
I. Grundsätze zur Gewinnerzielungsabsicht		III. Gewinnerzielungsabsicht trotz Anlaufverlusten bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben	66
1. Gewinnerzielungsabsicht als Besteuerungsvoraussetzung	60	IV. Totalgewinnprognose bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft	
2. Gewinnerzielungsabsicht als Streben nach dem Totalgewinn	61	1. Totalgewinnprognose in Bezug auf den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und den Inhaber des Betriebs	67
3. Maßgeblichkeit von Gewinn- und Verlustzielung	62	2. Maßgebliche Umstände für die Totalgewinnprognose	70
4. Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht und Gewinnerzielungsabsicht bei Gewinnermittlung nach § 13 a	64	3. Fehlende Gewinnerzielungsabsicht und Betriebsaufgabe	71
II. Fehlende Gewinnerzielungsabsicht von Anfang an	65		

Inhaltsübersicht

**Anhang 2 zum Einleitungssatz des § 13 Abs. 1:
 Besondere Formen der Einkunftserzielung
 in der Land- und Forstwirtschaft**

	Anm.		Anm.
I. Betriebsverpachtung in der Land- und Forstwirtschaft			
1. Bedeutung und zivilrechtliche Grundlagen land- und forstwirtschaftlicher Verpachtung	75	a) Begriff und Bedeutung der eisernen Verpachtung	92
2. Einkommensteuerrechtliche Grundlagen der Verpachtung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe		b) Eisern überlassenes Inventar des Anlagevermögens beim Überlassenden (Verpächter)	93
a) Verhältnis zum Zivilrecht und zu anderen Formen der Nutzungsüberlassung	78	c) Besonderheiten der eisernen Überlassung des Inventars beim Pächter	94
b) Besonderheiten der Betriebsverpachtung an nahe Angehörige	79		
c) Die Verpachtung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs	80	II. Wirtschaftsüberlassung in der Land- und Forstwirtschaft	
d) Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen	81	1. Bedeutung und zivilrechtliche Grundlagen des Wirtschaftsüberlassungsvertrags in der Land- und Forstwirtschaft	98
e) Rückbehalt von Betriebsgrundlagen	82	2. Einkommensteuerliche Grundlagen des Wirtschaftsüberlassungsvertrags	
3. Rechtsfolgen der Betriebsverpachtung beim Verpächter		a) Die Wirtschaftsüberlassung als Vertrag eigener Art	99
a) Betriebsverpachtung als Betriebsaufgabe mit Wahlrecht auf Betriebsfortführung	84	b) Tatbestandsvoraussetzungen des Wirtschaftsüberlassungsvertrags	100
b) Ausübung und Bestand des Verpächterwahlrechts	85	3. Einkommensteuerliche Rechtsfolgen des Wirtschaftsüberlassungsvertrags beim Überlassenden	
c) Rechtsfolgen fehlender Betriebsaufgabenerklärung	87	a) Einkünfte des Überlassenden	101
d) Form und Rechtsfolge der Betriebsaufgabenerklärung des Verpächters	88	b) Betriebsvermögen, Betriebseinnahmen und -ausgaben sowie Gewinnerzielungsabsicht des Überlassenden	102
4. Rechtsfolgen der Betriebsverpachtung beim Pächter	89	c) Das Inventar beim Überlassenden im Rahmen des Wirtschaftsüberlassungsvertrags	103
5. Besonderheiten der eisernen Verpachtung			

Anm.

Anm.

4.	Einkommensteuerliche Rechtsfolgen des Wirtschaftsüberlassungsvertrags beim Übernehmer	
a)	Einkünfte des Übernehmers	106
b)	Ermittlung der Einkünfte des Übernehmers: Das abnutzbare Anlagevermögen	107
c)	Überlassenes Inventar des Umlaufvermögens beim Übernehmer	108
d)	Versorgungsleistungen an den Überlassenden bei Wirtschaftsüberlassungsvertrag (Altenteilsleistungen)	110
III. Nießbrauch bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft		
1.	Bedeutung und zivilrechtliche Grundlagen des Nießbrauchs in der Land- und Forstwirtschaft	114
2.	Einkommensteuerrechtliche Beurteilung des Nießbrauchs	115
3.	Einkommensteuerrechtliche Behandlung beim Nießbrauchsbesteller	116
4.	Einkommensteuerrechtliche Behandlung beim Nießbrauchsberechtigten	117
IV. Betriebsteilung in der Land- und Forstwirtschaft		
1.	Besondere Bedeutung der Betriebsteilung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft	120
2.	Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Betriebsteilung	121
V. Einzelrechtsnachfolge in den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb: Betriebsübergabe, Betriebsveräußerung und Einbringung		
		124

VI. Sonderfall der vorweggenommenen Erbfolge in der Land- und Forstwirtschaft		
1.	Zivilrechtliche Grundlagen der vorweggenommenen Erbfolge und Bedeutung in der Land- und Forstwirtschaft	128
2.	Grundlagen und Überblick zu den einkommensteuerlichen Problemen der Hofübergabe	129
3.	Unentgeltlichkeit der Hofübergabe	130
4.	Behandlung der Versorgungs- bzw. Altenteilsleistungen	
a)	Zivil- und einkommensteuerrechtliche Grundlagen	133
b)	Voraussetzung der Übergabe einer existenzsichernden Wirtschaftseinheit	134
c)	Abzug und Besteuerung der Versorgungsleistungen	135
d)	Art und Umfang der Versorgungsleistungen	136
5.	Einzelfragen zu Altenteilsleistungen	137
VII. Erbfolge in den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb		
1.	Zivil- und einkommensteuerrechtliche Grundlagen	140
2.	Erbengemeinschaft als Mitunternehmerschaft	141
3.	Versorgungsleistungen durch die Erben	142
4.	Höferechtliche Besonderheiten: Höfeordnung und landesrechtliches Anerbenrecht	
a)	Hoferbfolge nach der HöfeO	143
b)	Landesrechtliches Höfe- und Anerbenrecht	144

**Anhang 3: Besonderheiten der Zurechnung
land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte
unter nahen Angehörigen**

	Anm.		Anm.
I. Vorbemerkung und Überblick zur Zurechnung land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte unter Angehörigen 150		5. Keine Übertragung der Grundsätze zur flächenbezogenen Ehegatten-Innengesellschaft auf andere Fälle gemeinschaftlichen Einsatzes von Wirtschaftsgütern 157	
II. Zurechnung der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben unter Ehegatten		6. Kritik an der Rechtsprechung zur Ehegatten-Innengesellschaft in der Land- und Forstwirtschaft 158	
1. Bedeutung des ehelichen Güterstands 151		7. Verfahrensrechtliche Besonderheiten der Ehegatten-Innengesellschaft . 159	
2. Nutzungsüberlassungen unter Ehegatten 152		III. Zurechnung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft bei sonstigen Angehörigen	
3. Ehegatten-Mitunternehmenschaft aufgrund Gesellschafts- oder Gemeinschaftsverhältnisses in der Land- und Forstwirtschaft 153		1. Einkommensteuerrechtliche Anerkennung von Vereinbarungen unter Angehörigen 160	
4. Mitunternehmenschaft aufgrund Eigentums an den bewirtschafteten Flächen 154		2. Land- und forstwirtschaftliche Mitunternehmenschaft unter Angehörigen 161	

**Anhang 4 zum Einleitungssatz des § 13 Abs. 1:
Abgrenzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von den Einkünften aus Gewerbebetrieb**

	Anm.		Anm.
I. Überblick zur Abgrenzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von den Einkünften aus Gewerbebetrieb 164		IV. Ein einheitlicher Mischbetrieb oder mehrere Betriebe, die land- und forstwirtschaftliche oder gewerbliche Einkünfte erwirtschaften 167	
II. Einkünfte aus Gewerbebetrieb kraft Gesetzes oder Rechtsform 165		V. Ein einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher oder gewerblicher Betrieb 168	
III. Grundsätze und Bedeutung der Abgrenzung land- und forstwirtschaftlicher von gewerblichen Einkünften 166			

	Anm.		Anm.
VI. Einzelfälle landwirtschaftsfremder Nebentätigkeiten			
1. Zukauf von Fremderzeugnissen als Ersatz für Urproduktion			
a) Bedeutung des Zukaufs von Fremderzeugnissen bei der Abgrenzung zum Gewerbebetrieb	172		
b) Gewerblichkeit durch nicht betriebsnotwendigen Zukauf und Zukauf betriebsuntypischer Fremderzeugnisse	173		
c) Umfang des schädlichen Zukaufs (Umsatzgrenzen und andere Vereinfachungsregelungen)	174		
2. Handelsbetriebe des Land- und Forstwirts			
a) Ein einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher oder gewerblicher Betrieb bei erhöhtem Absatz von Eigenerzeugnissen	176		
b) Einkunftsart der Betriebe nach Anwendung der 40-vH-Grenze	177		
c) Stellungnahme zur Typisierung bei Handelsbetrieben in der Land- und Forstwirtschaft	178		
3. Be- und Verarbeitungsbetriebe des Land- und Forstwirts	182		
4. Absatz land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse in Verbindung mit Dienst- und Werkleistungen	183		
5. Wechselfälle zwischen Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb (Strukturwandel)	184		
		6. Außerbetriebliche Dienst- und Werkleistungen als Lohnunternehmer	
		a) Dienst- und Werkleistungen als Betriebs Helfer	185
		b) Außerbetriebliche Verwendung von Wirtschaftsgütern	186
		c) Stellungnahme zur Sachbehandlung der Lohnunternehmer	187
		7. Überbetriebliche Zusammenarbeit (Maschinen- und Transportgemeinschaften)	188
		8. Vermietungstätigkeit des Landwirts	200
		9. Verwertung von Bodenschätzen	
		a) Rechtsentwicklung und Grundbegriffe der Verwertung von Bodenschätzen in der Land- und Forstwirtschaft	202
		b) Die Selbstausbeute von Bodenschätzen durch den Land- und Forstwirt	203
		c) Verwertung der Bodenschätze durch Dritte	204
		10. Gewerblicher Grundstückshandel von Land- und Forstwirten	
		a) Abgrenzung zur Vermögensverwaltung	206
		b) Veräußerung land- und forstwirtschaftlicher Flächen als Hilfsgeschäft	207
		c) Grundstückshandel außerhalb land- und forstwirtschaftlicher Hilfsgeschäfte	208

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1:
Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft,
Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, ua.**

Anm.

Anm.

A.	Kernbereich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1)	
I.	Übersicht zu Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Bedeutung der Aufzählung	216
II.	Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1 Satz 1	
1.	Einkünfte aus dem „Betrieb von“ Landwirtschaft	217
2.	Der Betrieb von Landwirtschaft	218
3.	Einkünfte aus dem Betrieb von Forstwirtschaft	
a)	Begriff der Forstwirtschaft	222
b)	Der forstwirtschaftliche Betrieb	223
c)	Grundsätze forstwirtschaftlicher Gewinnermittlung	224
d)	Behandlung von Aufforstungs- und Waldanschaffungskosten	225
e)	Besonderheiten nach dem Forstschädenausgleichsgesetz	226
4.	Einkünfte aus Weinbau	
5.	Einkünfte aus Gartenbau	
a)	Erweiterter Begriff des Gartenbaus	230
b)	Begriff des Gartenbaus im engeren Sinn	231
c)	Begriff des Obstbaus als Teil des Gartenbaus	232
d)	Begriff des Gemüsebaus als Teil des Gartenbaus	233
e)	Baumschulen als Teil des Gartenbaus	234
6.	Betriebe, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen	235

B.	Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–5)	
I.	Allgemeine Erläuterungen zu den Tierzucht- und Tierhaltungsregelungen	
1.	Rechtsentwicklung von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–5	240
2.	Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–5	241
3.	Verhältnis der Tierzucht- und Tierhaltungsregelungen zur gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung (§ 15 Abs. 4 Satz 1 und 2)	242
II.	Eigenbetriebliche Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–4)	
1.	Überblick zu den Tierzucht- und Tierhaltungsregelungen	245
2.	Rechtsfolge des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2	246
3.	Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1)	
a)	Art und Umfang der Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung	247
b)	Landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung	248
c)	Zusammenhang der Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung mit anderen Betätigungen	249

	Anm.
d) Zweck der Tierzucht und Tierhaltung	250
e) Bodenabhängigkeit der zur Tierzucht und Tierhaltung geeigneten Tierarten	253
4. Tatbestandsvoraussetzungen der Mindestflächendeckung (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2)	
a) Wirtschaftsjahr als Bemessungszeitraum für Mindestflächen und Tierbestand	254
b) Maßgeblichkeit des durchschnittlichen Viehbestands	255
c) Vom Betriebsinhaber regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Flächen	256
d) Flächenberechnung und Höchstgrenze der Vieheinheiten (degressive Staffelung)	257
5. Umrechnung des Tierbestands in Vieheinheiten (Abs. 1 Nr. 1 Sätze 3 und 4)	
a) Gliederung des Tierbestands nach Zweigen und Grad der Flächenabhängigkeit (Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 2 Sätze 2–4 und Abs. 3 BewG)	260

	Anm.
b) Gesetzlicher Umrechnungsschlüssel nach Bewertungsgesetz	261
c) Nachhaltige Überschreitung der Mindestflächendeckung	262
6. Gestaltungsmaßnahme zur Einhaltung der Mindestflächendeckung	263
III. Gemeinschaftliche Tierhaltung (§ 13 Abs. 1 Satz 5 iVm. § 51 a BewG)	
1. Überblick zur Regelung der Tierhaltungs Kooperation	268
2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 5	
a) Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung einer mitunternehmerischen Gesellschaft und andere land- und forstwirtschaftliche Einkünfte der Gesellschafter	269
b) Persönliche Tatbestandsvoraussetzungen des § 51 a BewG	270
c) Sachliche Tatbestandsvoraussetzungen des § 51 a BewG	271
3. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 5: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	274

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 bis 4:
Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung, aus Jagd und von Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften**

	Anm.
A. Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung (Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 BewG)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2	
1. Überblick zu den Einkünften aus sonstiger	

land- und forstwirtschaftlicher Nutzung	278
2. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung	279

Anm.

Anm.

- 3. Verhältnis der Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung zu den Einkünften aus Tierzucht und -haltung nach Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 280

II. Die einzelnen Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung

- 1. Einkünfte aus Binnenfischerei 284
- 2. Einkünfte aus Teichwirtschaft 285
- 3. Einkünfte aus Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft 286
- 4. Einkünfte aus Imkerei, Wanderschäferei und aus Saatzucht 287
- 5. Einkünfte aus nicht beispielhaft aufgeführten, sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen iSd. § 62 Abs. 1 BewG 288

B. Einkünfte aus Jagd (Abs. 1 Nr. 3)

- I. Allgemeine Erläuterungen zu den Einkünften aus Jagd 290**
- II. Die Einkünfte aus Jagd**
 - 1. Überblick 291
 - 2. Art und Umfang der Einkünfte aus Jagd 292
 - 3. Begriff der Jagd: Jagd als Ausübung des Jagdrechts 293

- 4. Zusammenhang der Jagd mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft
 - a) Betrieblicher Zusammenhang der Jagd mit der Land- oder Forstwirtschaft 294
 - b) Zusammenhang mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb durch Eigenjagd 295
 - c) Zusammenhang mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb durch Genossenschaftsjagd 296

C. Einkünfte von Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnlichen Realgemeinden iSv. § 3 Abs. 2 KStG (Abs. 1 Nr. 4)

- I. Allgemeine Erläuterungen zu den Einkünften aus Realgemeinden 300**
- II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 1 Nr. 4**
 - 1. Realgemeinden iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 4 301
 - 2. Rechtsfolgen des Abs. 1 Nr. 4: Einkünfte aus Realgemeinden als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 302

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb, Nutzungswert der Wohnung und Produktionsaufgaberente**

Anm.

Anm.

A. Land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb (Abs. 2 Nr. 1)

- I. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 2 Nr. 1 310**

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 2 Nr. 1

- 1. Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb (Abs. 2 Nr. 1 Satz 1) 311

	Anm.
2. Begriff des Nebenbetriebs (Abs. 2 Nr. 1 Satz 2)	
a) Vorbemerkung zu Nr. 1 Satz 2	312
b) Als Nebenbetrieb „gilt“ ein dem Hauptbetrieb „dienender“ Betrieb	313
c) Nebenbetrieb einer Mitunternehmerschaft	314
3. Rechtsfolgen der Nebenbetriebsseigenschaft	315
III. Anwendungsfälle des Nebenbetriebs	
1. Handelsbetriebe als Nebenbetrieb	318
2. Be- und Verarbeitungsbetriebe als Nebenbetriebe	
a) Abgrenzung der Be- und Verarbeitung von Urproduktion und gewerblichem Handel	319
b) Abgrenzung des Nebenbetriebs vom selbständigen Gewerbebetrieb nach Art und Umfang der Be- und Verarbeitung	320
c) Der landwirtschaftlichen Urproduktion dienende Nebenbetriebe	321
d) Der forstwirtschaftlichen Urproduktion dienende Nebenbetriebe	322
e) Dem Wein- und Obstbau dienende Nebenbetriebe	323
f) Der Tierzucht und Tierhaltung dienende Nebenbetriebe	324
g) Der Teichwirtschaft und Binnenfischerei dienende Nebenbetriebe	325
3. Dienstleistungen und Energieerzeugung im Nebenbetrieb	330
4. Substanzbetriebe als Nebenbetriebe	333

B. Der Nutzungswert der Wohnung, die Baudenkmal ist (Abs. 2 Nr. 2)

	Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 Nr. 2	
1. Überblick zu den Regelungen zur Wohnung des Land- und Forstwirts	340
2. Rechtsentwicklung der Nutzungswertbesteuerung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft	341
3. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nutzungswertbesteuerung für Baudenkmale (Abs. 2 Nr. 2)	342
4. Geltungsbereich der Nutzungswertbesteuerung und ihrer Folgeregelungen	343
II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 2 Nr. 2	
1. Wohnung des Steuerpflichtigen im land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen	
a) Begriff der Wohnung: Wohnung im Betriebsvermögen (Betriebsleiter- und Altenteilerwohnung)	346
b) Betriebsübliche Größe der Wohnung	347
c) Denkmalseigenschaft der Wohnung	348
2. Rechtsfolge des Abs. 2 Nr. 2: Besteuerung des Nutzungswerts	350
C. Produktionsaufgaberechte nach dem Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftl. Tätigkeit (FELEG), Abs. 2 Nr. 3	
I. Rechtsentwicklung, Geltungsbereich und Bedeutung der Regelung	354
II. Produktionsaufgaberechte nach § 6 FELEG	
1. Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit als Grundlage der Produktionsaufgaberechte	355
2. Die zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehörende Produktionsaufgaberechte	356

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Freibetrag für Land- und Forstwirte**

	Anm.
<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3</p> <p>I. Rechtsentwicklung des Freibetrags für Land- und Forstwirte 360</p> <p>II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3</p> <p>1. Bedeutung des Abs. 3 ... 361</p> <p>2. Verfassungsmäßigkeit des Freibetrags für Land- und Forstwirte 362</p> <p>III. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des Abs. 3 363</p>	<p>IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften 364</p> <p>B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 3</p> <p>I. Freibetrag nach Abs. 3 Satz 1 368</p> <p>II. Freibetragsbegrenzung nach Abs. 3 Satz 2</p> <p>1. Bis zum VZ 1998 369</p> <p>2. Ab dem VZ 1999 370</p> <p>III. Der Freibetrag bei Zusammenveranlagung, Abs. 3 Satz 3 371</p>

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Aufgabe der Nutzungswertbesteuerung für
denkmalgeschützte Wohnungen**

	Anm.
<p>I. Fortsetzung der Nutzungswertbesteuerung für denkmalgeschützte Wohnungen, die im Veranlagungszeitraum 1986 zum Betriebsvermögen gehörten (Abs. 4 Satz 1) 374</p> <p>II. Abwahl der Nutzungswertbesteuerung für denkmalgeschützte Wohnungen (Abs. 4 Satz 2)</p> <p>1. Unwiderruflicher Antrag auf Nichtanwendung der Nutzungswertbesteuerung (Abs. 4 Satz 2) 375</p> <p>2. Rechtsfolge des Antrags: Wohnung wird Privatvermögen 376</p> <p>III. Weitere Rechtsfolgen einer Abwahl der Nutzungswertbesteuerung (Abs. 4 Sätze 3–5)</p> <p>1. Überleitung steuerlicher Vergünstigungen in den Sonderausgabenbereich (sog. kleine Übergangsregelung nach Abs. 4 Satz 3) 378</p>	<p>2. Fiktion und Begünstigung einer Entnahme von Wohnung und dazugehörigem Grund und Boden (Abs. 4 Sätze 4 und 5)</p> <p>a) Entnahmefiktion und außer Ansatz bleiben der Entnahmegewinn 379</p> <p>b) Die Wohnung als Gegenstand der steuerfreien Entnahme .. 380</p> <p>c) Umfang des zur Wohnung gehörenden Grund und Bodens .. 381</p> <p>III. Begünstigung weiterer Gewinnrealisierungstatbestände (Abs. 4 Satz 6)</p> <p>1. Entnahme oder Veräußerung vor Abwahl der Nutzungswertbesteuerung (Satz 6 Halbs. 1 Nr. 1) ... 385</p> <p>2. Entnahme einer bei Wegfall der Nutzungswertbesteuerung vermieteten Wohnung für den Eigenbedarf (Satz 6 Halbs. 1 Nr. 2) ... 386</p>

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Entnahmeprivileg zum Bau selbstgenutzter
Wohnungen des Land- und Forstwirts**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 390 II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 5 1. Entnahme durch Errichtung einer Wohnung (Abs. 5 Halbs. 1) 391		2. Objektbegrenzung auf eine vom Steuerpflichtigen genutzte Wohnung und eine Altenteilerwohnung (§ 13 Abs. 5 Halbs. 2) 392	

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Steuerbegünstigte Einbringung von Wirtschaftsgütern in gemeinschaftlichen Tierhaltungsbetrieb**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6 396		II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 6 397	

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Entsprechende Anwendung der Regelungen zur gewerblichen Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 2 und 3 und § 15 a)**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7 400 II. Entsprechende Anwendung von § 15 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Sätze 2 und 3 und § 15 a 1. Vorbemerkung zu der Verweisungsregelung 401 2. Entsprechende Anwendung der Regelungen zur Besteuerung der Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) a) Gewinnanteile der Gesellschafter einer land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft 402		b) Vergütungen der Gesellschafter einer land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft 403 c) Mittelbar beteiligte Gesellschafter einer land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2) 404 3. Entsprechende Anwendung der Sonderregelungen zur Gewinnerzielungsabsicht (§ 15 Abs. 2 Satz 2 und 3) und auf die Regelungen zur Begrenzung der Verluste bei beschränkter Haftung (§ 15 a) 405	

Allgemeine Erläuterungen zu § 13

Schrifttum: BÄCKER, Das Ges. über die Ermittlung des Gewinns aus LuF nach Durchschnittssätzen, DStZ/A 1965, 296; GÖRNING, Aus der Rspr. des BFH zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Inf. L 1969, 33; STREIT, Eine Einheitsbesteuerung für Land- und Forstwirte?, Inf. 1969, 337; LITTMANN, Aus der Rspr. des BFH zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Inf. 1970, 389; G. SÖFFING, Einzelfragen zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Inf. 1977, 553; O.V., Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, BMF-Schriftenreihe Heft 24 (1978); MATHIACK, Zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, DStZ/A 1979, 443; KUTSCHER, Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der LuF, FR 1980, 449; DERS., Zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, DStZ/A 1980, 229; MATHIACK, Zur Rspr. der Besteuerung der Land- und Forstwirte, Inf. 1980, 73; SCHOLTZ, Neue gesetzliche Bestimmungen und Verwaltungsanweisungen zur Besteuerung der LuF, Inf. 1981, 1; SEEGER, Neuere Rspr. zur Besteuerung der Land- und Forstwirte, Inf. 1981, 49; KOCH, Aktuelle Steuerfragen für die LuF, Inf. 1982, 122; W. WENDT, Probleme bei der landwirtschaftlichen Betriebsprüfung, Inf. 1982, 74; STREIT, Aktuelle Steuerfragen in der LuF, Inf. 1984, 49; SEEGER, Neuere Rspr. zur Besteuerung der Land- und Forstwirte, Inf. 1984, 193; MÖSBAUER, Das Erbbaurecht in der LuF, Inf. 1988, 491; KANZLER, Neuere Rspr. zur Einkommensbesteuerung in der LuF, FR 1988, 593; FR 1989, 697; FR 1991, 645; GMACH, Neuere BFH-Rspr. zur Einkommensbesteuerung in der LuF, Inf. 1989, 47; 1990, 76; 1990, 102; FR 1990, 729; LINDNER, EStG-Bestimmungen bei den Einkünften aus LuF, Inf. 1991, 370; Deutsche Landwirtschaftsgesellschaft (Hrsg.), Welche Unternehmensformen in der Landwirtschaft sind wettbewerbsfähig, Frankfurt 1992; LEINGÄRTNER/MÜLLER, Grünes Licht für die GmbH Co KG in: top agrar Spezial v. 17. 10. 1992 S. 8; WESCHE, Rechtsformen landwirtschaftl. Unternehmen, AID Heft 1147 (1992); PFLUG, Ausgewählte Steuerfragen anlässlich der Umbildung landwirtschaftl. Produktionsgenossenschaften, HLBS-Report 1992, 10; v. SCHÖNBERG, Wiedererrichter und Liebhaberei in der LuF, FR 1992, 246; BAUER, Neuere Rspr. zur Einkommensbesteuerung der LuF, Inf. 1992, 505; 539; 557; KANZLER, Neuere Rspr. zur LuF, FR 1993, 761; SCHUHMANN, Liebhaberei im Einkommensteuerrecht – Neuere Rspr. des BFH, StBp. 1994, 245; BAUER, Neueste Rspr. zur Besteuerung der LuF, Inf. 1995, 1 und 39; ANGERMANN, Die Abschöpfung planungsbedingter Bodengewinne aus steuerlicher Sicht, DB 1995, 2443; KETTELER, Landwirtschaftliche Direktvermarktung und Öffentliches Recht, Diss. 1998; KANZLER, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, Änderungen bei den Einkünften aus LuF, FR 1999, 423; v. SCHÖNBERG, Estrechtl. Aspekte der Direktvermarktung, AgrarR 12/1999, 1; s. im übrigen das besondere Schrifttum zu den einzelnen Anmerkungen.

Spezialkommentare zur Besteuerung der Land- und Forstwirte: ALTHEOEFER/BAUER/FICHTELMANN/FISCHER/FREUND/WALTER, Besteuerung der LuF, 3. Aufl. 1998 (zit. ALTHEOEFER/BEARBEITER, Rz.); FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, 3. Aufl. 1983, mit Erg. Lfgn., (zit. FELSMANN/BEARBEITER); KÖHNE/WESCHE, Landwirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl. 1999, (zit. KÖHNE/WESCHE, S.); LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, 1998 ff. (zit. LEINGÄRTNER/BEARBEITER, Kap./Rz.); MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 7. Aufl. 1997 (zit. MÄRKLE/HILLER, Rz.); TROLL/SCHUHMANN, Steuerfibel für die LuF (Loseblatt).

A. Überblick zu § 13

1

Die Vorschrift regelt in 7 Absätzen welche Betätigungen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören (Abs. 1, 2 und 7), daß es einen Freibetrag gibt (Abs. 3) und wie der Übergang von der Nutzungswertbesteuerung der Wohnung zur Konsumgutlösung zu erfolgen hat (Abs. 4 und 5); im übrigen enthält die Vorschrift eine Milderungsregelung für den Entnahmegewinn aus der Einbringung von Wirtschaftsgütern in einen gemeinschaftlichen Tierhaltungsbetrieb (Abs. 6) und eine Verweisung auf die Regelungen zur Besteuerung von Mit-

unternehmern einschließlich der Vorschrift des § 15 a zur Besteuerung des negativen Kapitalkontos von Kommanditisten.

Abs. 1 bestimmt unter 4 Nummern was Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind. Dazu gehören

- ▶ *Nr. 1:* Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Tierzucht und Tierhaltung gehört nur zur Landwirtschaft wenn eine ausreichende Futtergrundlage vorhanden ist. Besonderheiten bestehen für Tierhaltungskooperationen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5);
- ▶ *Nr. 2:* Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung (§ 62 BewG);
- ▶ *Nr. 3:* Einkünfte aus Jagd und
- ▶ *Nr. 4:* Einkünfte von Realgemeinden iSd. § 3 Abs. 2 KStG.

Abs. 2 erweitert den Umfang der Einkünfte nach Abs. 1 um 3 weitere Tabestände der Nrn. 1–3. Danach gehören zu den Einkünften auch

- ▶ *Nr. 1:* Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb;
- ▶ *Nr. 2:* Der Nutzungswert der Wohnung des Stpfl. im Betriebsvermögen, die Baudenkmal ist, und
- ▶ *Nr. 3:* Die Produktionsaufgaberente nach dem Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit (FELEG). Dazu auch Erl. zu § 3 Nr. 27.

Abs. 3 sieht einen Freibetrag von 670 € (1 300 DM) für Land- und Forstwirte vor, deren Summe der Einkünfte 30 700 € (60 000 DM) nicht übersteigt. Bei Zusammenveranlagung von Ehegatten verdoppeln sich die Beträge.

Abs. 4 übernimmt in 5 Sätzen die noch verbliebenen Tatbestände des § 52 Abs. 15 aF, die nach dem Auslaufen der Übergangsregelung zur Aufhebung der Nutzungswertbesteuerung weitergelten und stellt entsprechende Entnahme- oder Veräußerungsgewinne stfrei.

Abs. 5 befreit den den auf den Grund und Boden entfallenden Entnahmegewinn von der Steuer, wenn der Stpfl. seine Wohnung oder eine Altenteilerwohnung darauf errichtet.

Abs. 6 enthält eine Milderungsregelung (Verteilung) für den Entnahmegewinn, der der Einbringung von Wirtschaftsgütern in einen gemeinschaftlichen Tierhaltungsbetrieb vorangeht.

Abs. 7 verweist auf die Regelungen zur Besteuerung von Mitunternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 Sätze 2 und 3 und § 15 a).

B. Rechtsentwicklung des § 13

EStG 1920 v. 29. 3. 1920 (RGBl., 359) Der Gewinn aus LuF wurde bereits mit dem ersten Reichs-EStG der Besteuerung unterworfen, s. § 6 Nr. 3 EStG 1920 (zur Begünstigung von außerordentlichen Waldnutzungen § 24, zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens aus LuF § 32 aaO; die Begründung zum Entwurf eines Reichseinkommensteuergesetzes ist abgedruckt in Nationalversammlung 1919. Drucks. Nr. 1624).

EStG 1925 v. 10. 8. 1925 (RGBl. I, 189; vgl. dazu den Entw. eines EStG – EStG 1925 – mit Begr., RTDrucks. III Nr. 795): Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1925 unterlagen der Einkommensbesteuerung Einkünfte aus dem Betrieb von

Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Gartenbau und sonstiger nicht gewerblicher Bodenbewirtschaftung (Einkünfte aus LuF).

Nach § 26 EStG 1925 gehörten hierzu auch – es sei denn, daß es sich um einen selbständigen gewerblichen Betrieb handelte (Abgrenzung zum Nebenbetrieb, s. E EStG 1925, 54) – Einkünfte aus (1) Tierzucht, (2) Gemüse- und Obstbau, Baumschulen und Samenzucht, (3) Wein- und Hopfenbau, (4) Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft, (5) Torfstich und der Gewinnung von Steinen und Erden, sowie nach § 26 Abs. 2 EStG auch Einkünfte aus der Ausübung der Jagd, soweit sie mit dem Betrieb der LuF in Zusammenhang standen (Abgrenzung zur Liebhaberei bzw. Einkünften aus Gewerbebetrieb, E EStG 1925, 54). Die Aufzählung war nicht abschließend gemeint (s. E EStG 1925, 54).

Nach § 27 EStG 1925 (dazu E EStG 1925, 54 f.) war der Wert der Nutzung der Wohnung mit Maßgaben bei der Einkunftsermittlung einzubeziehen, außerdem die im Betrieb anfallenden Einkünfte aus Rechten an Grundstücken usw. § 28 EStG 1925 befaßte sich mit Fragen der Buchführung und des Abschlusses.

VO des Reichspräsidenten (RGBl. 1930, 518): Einfügung eines § 28 a in das EStG 1925, der einen Grundfreibetrag iHv. 6 000 RM bei Vorhandensein von Reineinkünften aus LuF beinhaltete.

VO des Reichspräsidenten v. 23. 12. 1931 (RGBl. 1931, 779): Änderung des § 28 a EStG 1925 bezüglich der Gewährung des Freibetrags. Regelung zum Verlustausgleich und zum Verlustvortrag.

EStG 1934 v. 16. 10. 1934 (RGBl., 1005; zur Begründung, RStBl. 1935, 33): Die Einkünfte aus LuF iSv. § 2 Abs. 3 Ziffer 1 EStG 1934 sind nun in § 13 EStG 1934 zusammenfassend geregelt. Der Tatbestand „sonstiger nichtgewerblicher Bodenbewirtschaftung“ ist durch den heute noch bestehenden Tatbestand der „Einkünfte aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen“ ersetzt worden; in diesem Zusammenhang sind die Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung in § 15 EStG 1934 ausdrücklich den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugewiesen. Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung (Viehmastereien, Abmelkställe, Geflügelfarmen und ähnliche Betriebe) wurden ausdrücklich nur dann den LuF Einkünften zugeordnet, wenn dafür überwiegend Erzeugnisse verwendet wurden, die im eigenen Betrieb gewonnen wurden. Statt der pauschalen Abgrenzung zum selbständigen gewerblichen Betrieb erfuhr der LuF Nebenbetrieb seine noch heute gültige Begriffsbestimmung (§ 13 Abs. 2 Nr. 1 EStG 1934). Hinzu kam in § 13 Abs. 3 EStG 1934 eine Freibetrags- und Verlustausgleichsregelung.

KRG Nr. 12 v. 11. 2. 1946 (StuZBl. Brit. Zone 1946, 2): Änderungen der Freibetragsregelung in § 13 Abs. 3 mit Beifügung von Freibetragsregelungen in den Abs. 4 und 5 für Einwanderer seit dem 8. Mai 1945 und Personen, die sich nach dem 8. Mai 1945 als Landwirte niedergelassen haben.

EStG 1949 v. 10. 8. 1949 (MitBlatt Verw. f. Fin. Ver. WiGebiet Nr. 15/1949): Änderung der Freibetragsregelung in § 13 Abs. 3 Satz 1.

StNOG v. 16. 12. 1954 (BGBl. I, 373; BStBl. I, 575): Freibeträge nach dem neuen Abs. 4 anstelle der bisherigen Absätze 4 und 5 für Stpfl., die auf Grund des Bundesvertriebenengesetzes v. 19. 5. 1953 (BGBl. I, 201) zur Inanspruchnahme von Rechten und Vergünstigungen berechtigt waren. Übergangsregelung für die bisherigen Abs. 4 und 5 in § 52 Abs. 10 EStG idF des StNOG, s. auch § 52 Abs. 15 Sätze 2 und 3 EStG 1958.

EStG v. 13. 11. 1957 (BGBl. I, 1793; BStBl. I, 548): redaktionelle Anpassung von Abs. 4 Satz 2.

StÄndG v. 18. 7. 1958 (BGBl. I, 473; BStBl. I, 412): Ergänzung von Abs. 1 Nr. 1 durch einen zweiten HS, wonach Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung der im ersten HS genannten Betriebe zu den land- und forstw. Einkünften gehören, wenn die für die Tierzucht und Tierhaltung erforderlichen Erzeugnisse überwiegend in diesen Betrieben gewonnen werden können. Neben der redaktionellen Änderung des Abs. 1 Nr. 2 Ergänzung in der Weise, daß Einkünfte aus Tierzuchtbetrieben usw. nur Einkünfte aus LuF sind, wenn zur Tierzucht oder Tierhaltung überwiegend Erzeugnisse verwendet werden, die im eigenen Betrieb mit Hilfe der Naturkräfte gewonnen sind. Übergangsregelung bzgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG 1958 in § 52 Abs. 6 Satz 1 EStG 1958. Streichung der Freibetragsregelung nach Abs. 4 (Vertriebene; Übergangsregelung in § 52 Abs. 6 Satz 2 und Abs. 15 Satz 1 EStG 1958).

StÄndG 1964 v. 16. 11. 1964 (BGBl. I, 885; BStBl. I, 553): Neufassung des § 13 Abs. 3; Heranziehung der nach Durchschnittssätzen ermittelten Einkünfte aus LuF nur, soweit sie

1 000 DM übersteigen, Abschmelzung um den Betrag, um den diese Einkünfte den Betrag von 6 000 DM übersteigen (Anwendung ab VZ 1965).

GDL v. 15. 9. 1965 (BGBl. I, 1350; BStBl. I, 552): Neben redaktionellen Änderungen erfolgt eine relativ weitgehende Neugestaltung der Vorschrift.

Abs. 1 Nr. 2 aF (Tierzucht und dgl.) wird gestrichen. Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung werden nun in Nr. 1 Satz 2 erfaßt, sofern mit bestimmten Maßgaben eine bestimmte Relation zwischen regelmäßig landwirtschaftlich genutzter Fläche und Vieheinheitenberechnung der Tierbestände nach Futterbedarf iSd BewG eingehalten wird. Der bisherige Abs. 1 Nr. 3 wird Nr. 2 und enthält nun eine schärfere Abgrenzung der Fischzucht („für Binnenfischerei und Teichwirtschaft“) sowie die zusätzliche Aufzählung von Imkerei und Wanderschäfererei. Abs. 1 Nr. 4 (Einkünfte aus Jagd) wird wortgleich Abs. 1 Nr. 3. Hinzugefügt wird der heute in dieser Form noch bestehende Abs. 1 Nr. 4 für Einkünfte von Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden im Sinne des § 3 Abs. 2 des KStG.

Der bisherige Abs. 3 (Freibetrag für nichtbuchführende Land- und Forstwirte) wird durch eine allgemeine Freibetragsregelung für Einkünfte aus LuF ersetzt (1 200 DM bzw. 2 400 DM bei Zusammenveranlagung, je ohne Bindung an eine Einkommensgrenze).

Die Neuregelung gilt gem. § 52 Abs. 15 idF des GDL grundsätzlich (wegen der Ausnahmen, dort) für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 1964 beginnen bzw. die Freibetragsregelung nach § 13 Abs. 3 erstmals für den Vz 1965 (weswegen die Regelung nach dem StÄndG 1964 nicht zum Tragen kam) und letztmals für den Vz 1972.

BewÄndG 1970 v. 22. 7. 1970 (BGBl. I, 1118; BStBl. I, 911): Die gestaffelte Hektar/Vieheinheitenrelation in Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 wird (wie auch in § 51 Abs. 1 BewG) auf einen neueren Stand gebracht. Zur erstmaligen Anwendung, § 52 Abs. 17 idF des BewÄndG (dort auch zur übergangsweisen Antragsmaßgabe).

BewÄndG 1971 v. 27. 7. 1971 (BGBl. I, 1157; BStBl. I, 360): Neben redaktionellen Änderungen werden im neu geschaffenen Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 mitunternehmerisch erzielte Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung als Einkünfte iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 bezeichnet, wenn die Voraussetzungen des § 51 a BewG erfüllt sind und andere Einkünfte der Gesellschafter aus dieser Gesellschaft zu den Einkünften aus LuF gehören. Der angefügte (und inhaltlich als Abs. 6 heute noch gültige) Abs. 4 befaßt sich mit der Entrichtung von Einkommensteuer aus Gewinnen, die bei Übertragung von Wirtschaftsgütern eines LuF Betriebs gegen Gewährung von Mitgliedschaftsrechten an der gemeinschaftlichen Tierhaltung dienenden, gesetzlich näher bestimmten Betrieben entstehen. Übergangsrege-

lung in § 52 Abs. 15 des BewÄndG 1971 bzw. Abs. 17 idF des 2. StÄndG v. 10. 8. 1971 (BGBl. I, 1266; BStBl. I, 373).

EGAO 1977 v. 14. 12. 1976 (BGBl. I, 3341, BStBl. I, 694): Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 wird redaktionell angepaßt.

Ges. zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der LuF v. 25. 6. 1980 (BGBl. I, 732; BStBl. I, 400): Erhöhung des Freibetrags nach Abs. 3 auf 2000 DM bzw. 4000 DM im Fall der Zusammenveranlagung. Stufenweise Übergangsregelung (für die Vz 1979 und 1980) in § 52 Abs. 19.

Ges. zur Änd. des EStG, des KStG und anderer Ges. v. 20. 8. 1980 (BGBl. I, 1545; BStBl. I, 589): Anfügung von Abs. 5, wodurch § 15 Abs. 1 Nr. 2 und § 15a für entsprechend anwendbar erklärt werden. Übergangsregelung in § 52 Abs. 19a und 20a.

StEntlG 1984 v. 22. 12. 1983 (BGBl. I, 1583; BStBl. I 1984, 14): Abs. 5 erhält durch die Anordnung der zusätzlichen entsprechenden Anwendung von § 15 Abs. 2 Sätze 2 und 3 seine noch heute als Abs. 7 geltende Form.

WohnEigFG v. 15. 5. 1986 (BGBl. I, 730; BStBl. I, 278): Übergangsregelung in § 52 Abs. 15 für die letztmalige Anwendung von § 13 Abs. 2 Nr. 2.

StRefG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 116): Ergänzung der Übergangsregelung in § 52 Abs. 15 durch einen Satz 10.

FELEG v. 21. 2. 1989 (BGBl. I, 233; BStBl. I, 116): Behandlung der Produktionsaufgaberechte nach dem neu eingefügten Abs. 2 Nr. 3 mit Wirkung ab dem Vz 1989 (§ 52 Abs. 15a idF des Gesetzes; in den neuen Bundesländern nach dem Agrarsozialreformgesetz v. 1. 1. 1995, BGBl. I 1994,1890 ab 1. 1. 1995).

StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992 (BGBl. I, 297; BStBl. I, 142): Ersetzung des Katalogs in Abs. 1 Nr. 2 durch die Verweisung auf § 62 BewG und die damit verbundene Erweiterung auf die Saatzucht. Einführung einer Einkommensgrenze für den Freibetrag nach Abs. 3. Redaktionelle Änderung für den Freibetrag im Fall der Zusammenveranlagung.

StMBG v. 21. 12. 1993 (BGBl. I, 2310; BStBl. I 1994, 50): Streichung der Bezugnahme auf die aufgrund von § 122 Abs. 2 BewG erlassenen RVO'en des Senats von Berlin (West).

Ges. zur Anpassung stl. Vorschriften der LuF v. 29. 6. 1998 (BGBl. I, 1692; BStBl. I, 930): Änderung des Vieheinheitenschlüssels in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 (s. auch Einfügung eines Abs. 1a in § 51 BewG mit entsprechender Verweisung in § 51a BewG) mit Anwendung für Wj., die nach dem 31. Juni 1998 beginnen (§ 52 Abs. 15a idF des Gesetzes).

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402): Änderung der Nutzungswertbesteuerung der Wohnung in § 13 Abs. 2 Nr. 2.

StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999 (BGBl. I, 2601; BStBl. I 2000, 13): Die Begriffe „Obstbau, Gemüsebau, Baumschulen“ werden gestrichen, weil sie vom Oberbegriff „Gartenbau“ umfaßt sind (BTDrucks. 14/1514,29; s. Anm. 230).

StEuglG v. 19. 12. 2000 (BGBl. I, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die DM-Beträge zum Freibetrag für Land- und Forstwirte wurden durch Euro-Beträge ersetzt.

C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 13

3

Die Bedeutung des § 13 erschließt sich schon aus der Überschrift.

Bestimmung und Abgrenzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft: Mit der Bestimmung der Einkünfte aus LuF liefert die Vorschrift den notwendigen und – gemessen an der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung – lediglich konkreten (LEINGÄRTNER, Inf. 1981, 121 [122]) Beitrag zur Verdeutlichung der besteuerten unterworfenen Einkünfte nach § 2 Abs. 1. Damit leistet sie einen wesentlichen Beitrag zur Abgrenzung der Einkünfte aus LuF von den anderen in § 2 Abs. 1 genannten Einkunftsarten, vor allem den Einkünften aus Gewerbebetrieb, die an ein entsprechendes negatives Tatbestandsmerkmal anknüpfen (§ 15 Abs. 2 Satz 1; zur Abgrenzung des luf. Betriebs vom Gewerbebetrieb s. Anm. 164 ff.). Oft muß allerdings gerade insoweit wegen vielfacher Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe auf die Verkehrsanschauung oder andere Gesichtspunkte, wie etwa die Wettbewerbsneutralität des StRechts zurückgegriffen werden. Die Vorschrift greift daher über ihren eigentlichen Regelungsgegenstand deutlich hinaus.

Andere Steuerrechtsgebiete schließen ebenfalls mehr oder minder an den Begriff der LuF iSv. § 13 an, so etwa negativ das GewStRecht und in begrenztem Umfang auch das UStRecht. Daneben hängt zB die Frage der Buchführungsgrenzen, der zutreffenden Gewinnermittlungsart (§ 4 Abs. 1 und Abs. 3 sowie § 13a) usw. von der Frage ab, ob luf Einkünfte vorliegen oder nicht (vgl. § 141 Abs. 1 Nr. 5 AO). Umgekehrt können andere Rechtsmaterien für die Frage, ob luf Einkünfte vorliegen oder nicht, von Bedeutung sein. Eine enge Beziehung besteht zum Bewertungsrecht, wiewohl die bewertungsrechtlichen Maßgaben für das luf Vermögen für § 13 keinesfalls vorgreiflich sind, sofern nicht gerade wie in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 4 und 5 oder Abs. 1 Nr. 2 auf bewertungsrechtliche Vorschriften verwiesen ist.

Vorsicht ist bei der Heranziehung von Festlegungen in anderen Rechtsmaterien geboten. Es muß vor allem deren von § 13 abweichender Zweck in Rechnung gestellt werden, was in aller Regel eine undifferenzierte Übernahme von Erkenntnissen verbietet. Wegen der begrifflichen Eigenständigkeit ist eine Abklärung letztlich immer estrechtlich autonom vorzunehmen. Dies fordert auch die gesetzlich fixierte Entscheidungskompetenz und -pflicht von FinVerw. und Finanzgerichtsbarkeit (§ 33 FGO), und zwar selbst dann, wenn andere Rechtsmaterien in Bezug genommen sind ohne daß an eine entsprechende rechtswegfremde Vorfragenentscheidung anzuknüpfen ist.

Das Steueraufkommen aus den Einkünften aus LuF ist von untergeordneter Bedeutung, wiewohl immerhin etwa 78 vH der Fläche der Bundesrepublik luf genutzt wird (der jährliche Agrarbericht der Bundesregierung enthält dazu allerdings keinen unmittelbaren Zahlenausweis; 1976 bei 900 000 Betrieben: 175 000 Mio. DM (s. KUTSCHER, DStZ/A 1976, 7; die EStStatistik läßt die Entwicklung einer Zahlenreihe nicht zu; nach den Agrarberichten der Bundesregierung entfällt in den alten Bundesländern auf über 70 vH Vollerwerbslandwirten. keine Einkommensteuer (vgl. KÖHNE / WESCHER, S. 312).

Allerdings ist nicht § 13 als Vorschrift dafür ursächlich, daß bei vielen Betrieben die erzielten Gewinne nicht vollständig erfaßt werden. Dies beruht vielmehr auf anderen Vorschriften, namentlich etwa der Gewinnermittlung nach § 13a (dazu eingehend die Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 1995 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung, BTDrucks. 13/2600 Tz. 39). Nach dem Subventionsbericht 1997 der Bundesregierung Anlage 2 lfd. Nr. 1 beziffern sich die Steuererminderungen – ohne Berücksichtigung einer gegenläufigen Wirkung des § 34e – dadurch 1996 auf 370 Mio DM, 1997 auf 340 Mio DM und 1998 auf 330 Mio DM (die Abnahme der Subventionswirkung beruht auf dem Rückgang der kleineren Betriebe). Auch aufgrund sonstiger steuerlicher Vergünstigungen können sich steuerliche Verzerrungen ergeben. Hieraus gespeiste verfassungsrechtliche Zweifel betreffen daher im wesentlichen nicht § 13, sondern etwa die Gewinnermittlung nach § 13a (zu § 13a aF die Entscheidung des BFH v. 13. 10. 1983 IV R 217/80, BStBl. II 1984, 198, Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Land-

wirtschaft, S. 22f.; wohl auch Bundesrechnungshof, BTDrucks. 13/2600, 115; zu § 13 glA KLEEBERG in K/S, § 13 Rn. A 51; KÖHNE/WESCHE, S. 313, die für ein Entfallen der Gewinnermittlung nach § 13a Abs. 4–8 – aF – eintreten; zu § 13a idF des StEntG 1999/2000/2002 s. KANZLER, DStZ 1999, 682) oder das Gesamtumfeld der Besteuerung der Einkünfte aus LuF, mag es auch in einigen Randbereichen des § 13 selbst Anlaß zu Bedenken oder gar Kritik geben (zB zum Vieheinheitenschlüssel Anm. 272 ff.). Nicht zu verkennen ist, daß mit der Fassung von § 13a idF des StEntG 1999/2000/2002 eine gesetzgeberische Gegensteuerung eingeleitet zu sein scheint.

Von Verfassungs wegen ist § 13 im allgemeinen nicht zu beanstanden. Dies schließt nicht aus, daß sich gelegentlich die diesbezügliche Frage schärfer stellt (s. zB zu Abs. 1 Nr. 3 Anm. 317 und Abs. 3 Anm. 413) bzw. in Randbereichen tatsächlich eine Verfassungswidrigkeit zu bedenken ist, etwa bei der Frage des Vieheinheitenschlüssels (Anm. 272 ff.). Juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Einnahmen aus LuF sind nach § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nicht kstpfl. Diese gleichheitswidrige Begünstigung stößt auf verfassungsrechtliche Bedenken (glA MÄRKLE/HILLER, Rn. 152a). UE begegnet es im Hinblick auf die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung aber keinen verfassungsrechtlichen Zweifeln, daß § 13 etwa keine Bestimmung darüber enthält, von welcher Größe an ein Betrieb der LuF vorliegt (aA wohl KLEEBERG in K/S aaO). Denn auf die Größe der bewirtschafteten Flächen kommt es grundsätzlich nicht an (BFH v. 9. 12. 1986 VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342; s. dazu auch Anm. 234 und Anm. 237).

Die praktische Anwendung der Vorschrift ist in vielen wesentlichen Bereichen von Verwaltungsanweisungen bestimmt und uE auch zT überwuchert (etwa R 135 EStR 1996; OFD Köln v. 21. 5. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 649), die der Vorschrift eine manchmal Gesetzesersetzend anmutende veränderte Anwendungsorientierung verleihen, die häufig mit dem Gesichtspunkt der sich sogar kumulierenden (zB OFD Köln v. 21. 5. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 649 TNr. 1) Verwaltungsvereinfachung bemäntelt wird (kritisch dazu zB MÄRKLE/HILLER, Rn. 170). Dies verletzt offensichtlich die Grundsätze der Gewaltenteilung und des allgemeinen Gesetzesvorbehalts (Art. 20 Abs. 3 GG). Diese Verletzung wird dann verschärft, wenn wie so oft die Richtlinien und Verwaltungsanweisungen vom Rechtsanwender Gesetzesgleich verwendet werden (vgl. etwa die Ausführungen von SCHILD, DStR 1997, 642 zu R 135 EStR 1996, der die Existenz eines § 13 so gut wie übergeht, oder OFD Köln v. 21. 5. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 649 Tz. 3.1, wo der Begriff „betriebstypisch“ in R 135 Abs. 5 EStR 1996 im Verhältnis zu „betriebsnotwendig“ in R 135 Abs. 1 Satz 3 EStG 1993 wie eine gesetzliche Vorschrift ausgelegt wird). Auch die Rspr. der Steuergerichte ist hier nicht immer ohne Fehl, wie etwa ihr zT nicht mehr rational nachvollziehbares Schwanken zwischen weitestgehender Typisierung bzw. Pauschalisierung (zB Abgrenzung Handelsgeschäft/LuF) und weitgehender Nichttypisierung (zB Abgrenzung Be- und Verarbeitung/LuF) aufzeigt. UE wird da und dort auch die Grenze der Verständlichkeit erreicht (zB bei der Frage der Annahme von Mitunternehmerschaft bei Ehegatten). Wir bezweifeln nicht, daß vor allem bei der schwierigen Abgrenzung von LuF zum Gewerbebetrieb, Pauschalierungen und Typisierungen eine Erleichterung bringen könnten. UE bedürfen sie jedoch einer gesetzlichen Grundlage, zB über eine Ermächtigungsgrundlage im Verordnungswege (zu beachten ist insoweit, daß die Ermächtigungsgrundlage in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c EStG zu BA-Pauschbeträgen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 nicht für LuF Betriebe gilt).

D. Geltungsbereich des § 13

4

I. Sachlicher Geltungsbereich

Die Vorschrift gilt für die Einkommensbesteuerung nach dem EStG. Darüber hinaus fingiert § 13 Abs. 1 Nr. 4 iVm. § 3 Abs. 2 KStG bestimmte Realgemeinden unter den dort genannten Voraussetzungen als Mitunternehmerschaft (dazu zB BFH v. 9. 10. 1986 IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169 und Anm. 335 ff.). Zwangsläufig knüpft das Verfahrensrecht auch an § 13 an, zB in § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO für die gesonderte Feststellung von Einkünften aus LuF in bestimmten Fällen. Vgl. im übrigen Anm. 32.

Zur Ermittlung des kstl. Einkommens verweist § 8 Abs. 1 KStG auch auf § 13 (Abschn. 26 Abs. 1 Nr. 1 KStR: anwendbar § 13 Abs. 1, 2, 3 Satz 1, Abs. 4 und 5, seit dem StEntG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999, BGBl. I, 401 Abs. 6 und 7). Teile der Rechtsmaterie des § 13 sind mit Regelungen in anderen Gesetzen identisch, zB Teile des § 13 Abs. 1 Satz 2 mit Teilen des § 51 BewG. Die Abgrenzung des LuF Betriebs oder Nebenbetriebs zum gewerblichen Betrieb/Unternehmen hat Einfluß auf folgende andere Steuerrechtsgebiete:

▷ *Im KStRecht* für Betriebe gewerblicher Art von jP des öff. Rechts, deren Einnahmen aus LuF gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG nicht erfaßt werden (dazu auch Abschn. 5 Abs. 7 KStR), für den Ausschluß der Steuerbefreiung bei einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer LuF, wenn die Körperschaft steuerbegünstigte Zwecke verfolgt.

So § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG iVm. §§ 51–68 AO; vgl. dazu etwa für Stiftungen RFH v. 19. 11. 1933 I A 157/33, RStBl. 1934, 377: selbstbewirtschafteter Forstbetrieb angeblich nur Vermögensverwaltung; glA OFH v. 25. 2. 1950 I 8/49 S, StUW 1950 Sp. 585; aA OFD Münster v. 5. 11. 1982, DSStZ/B 1982, 334; BFH v. 16. 3. 1977 I R 198/74 BStBl. II, 493 zu kombinierter LuF für einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb; s. auch für die satzungsmäßig verteilten Einkünfte einer Familienstiftung, die an die Stelle von Fideikommissen getreten sind, die VO über die Steuerbegünstigungen von Stiftungen, RStBl. I 1926, 101).

Für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereinen im Bereich LuF, die mit den besonderen Maßgaben nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG von der KSt befreit sind und wo der Begriff „im Bereich der LuF“ nach denselben Grundsätzen auszulegen ist, die für die Abgrenzung der LuF gegenüber dem Gewerbebetrieb gelten (Abschn. 16 Abs. 5 KStR), für den Freibetrag nach § 25 KStG für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die LuF bzw gemeinschaftliche Tierhaltung im Sinne des § 51 a des BewG betreiben.

▷ *im Gewerbesteuerrecht* für die Abgrenzung der LuF vom Gewerbebetrieb, die Abgrenzung der LuF vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer sonstigen jP des privaten Rechts und nichtrechtsfähiger Vereine gem. § 2 Abs. 3 GewStG, die nämliche Abgrenzung für die Steuerbefreiung von gemeinnützigen (§§ 51–68 AO) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nach § 3 Nr. 6 GewStG, für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 8 GewStG von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereinen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG (s. dort), für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 GewStG von Mitunternehmerschaften sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgemeinschaften, soweit sie eine gemeinschaftliche Tierhaltung im Sinne des § 51 a BewG betreiben, für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 14 GewStG von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereinen, deren Tätigkeit sich mit bestimmten Maßgaben auf den Betrieb der LuF beschränkt und

für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 14a (LPG) für die Erhebungszeiträume 1992 und 1993.

- ▷ *im Umsatzsteuerrecht* bei § 24 Abs. 2 UStG für die Frage, ob ein LuF Betrieb bzw. Nebenbetrieb vorliegt oder nicht, allerdings mit der Einschränkung, daß dies nicht für den Fall der Betriebsverpachtung bzw. Wirtschaftsüberlassung ohne Betriebsaufgabenerklärung gilt (BFH v. 21. 2. 1980 V R 113/73, BStBl. II 1890, 613); keine Bedeutung hat § 13 auch für die Frage der Zuordnung des Betriebs auf einen bestimmten Unternehmer, weil insoweit das Umsatzsteuerrecht eigenständige Regelungen aufweist.

BFH v. 16. 12. 1976 V R 107/73, BStBl. II 1977, 273; v. 21. 2. 1980 V R 113/73, BStBl. II, 613 mit Anm. WEISS, UR 1980, 220; v. 12. 1. 1989 V R 129/84, BStBl. II, 432; v. 26. 4. 1990 V R 90/87, BStBl. II, 802; v. 15. 10. 1993 V B 72/93, BFH/NV 1994, 666; SCHÖLL in SÖLCH/RINGLEB/LIST, UStG § 24 Rnr. 9).

Zum Geltungsbereich des Abs. 3 s. Anm. 414 f.

II. Persönlicher Geltungsbereich

5

Die Vorschrift gilt unmittelbar für unbeschr. EStpfl. hinsichtlich ihrer LuF Einkünfte im Inland. Wegen der Besteuerung von Einkünften aus im Ausland belegenen LuF Betrieben, Anm. 7.

Ein beschränkt Steuerpflichtiger (§ 1 Abs. 4) ist nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 mit seinen Einkünften aus einer im Inland betriebenen LuF stpfl. Sind inländische Grundstücke Teil eines ausländischen LuF Betriebs, ist die Steuerbarkeit auf die Einkünfte aus LuF beschränkt, die aus den im Inland belegenen Grundstücken erzielt werden (BFH v. 17. 12. 1997 I R 95/96, BStBl. II 1998, 260; der BFH hielt die Frage, ob § 49 Abs. 1 Nr. 1 die inländischen Grundstücke als Teil eines ausländischen LuF Betriebs oder als einen selbständigen inländischen Betrieb versteht, für nicht entscheidungserheblich, dazu § 49 Anm. 135).

Mitunternehmer (vgl. zB BFH v. 5. 6. 1986 IV R 338/84, BStBl. II, 661: BGB-Gft mit in und ausländischer Betriebsstätte) können ebenfalls Einkünfte aus LuF erzielen (Abs. 7 verweist ua. auf § 15 Abs. 1 Nr. 2). Dazu im einzelnen Anm. 498 ff.

Zum Freibetrag nach Abs. 3 bei Mitunternehmerschaften, Anm. 417.

Für Körperschaftsteuerpflichtige hat § 13 über § 8 Abs. 1 KStG bezüglich der kstrechtlichen Einkommensermittlung auch Bedeutung für kstpfl. Rechtssubjekte, selbst wenn es sich um solche handelt, die kraft Gesetzes (§ 8 Abs. 2 KStG) nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen können, weil sie nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind (ggf. etwa nicht Vereine, Stiftungen; zu LPG, Anm. 6). Nach der Rspr. des BFH erzielt eine KapGes. immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb (BFH v. 20. 10. 1976 I R 139–140/74, BStBl. II 1977, 96 mit zust. Anm. LEINGÄRTNER, FR 1979, 111).

Auch wenn hiernach von Einkünften aus Gewerbebetrieb auszugehen ist, kann der Umstand, daß genuin LuF Einkünfte vorliegen, deshalb bedeutsam sein, weil sich die kstrechtliche Einkommensermittlung nach den Regeln über die LuF, mithin auch nach § 13 richtet. So akzeptiert die FinVerw. im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei Körperschaften, die LuF betreiben aber gem. § 8 Abs. 2 KStG nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen können, die Anwendung von § 6b für Gewinne aus der Veräußerung von Aufwuchs oder Anlagen im Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, die Anwendung des allerdings zwischenzeitlich ausgelaufenen § 76 EStDV (s. aber § 7g Abs. 1 und 2) sowie der Vereinfachungsregel nach R 131 Abs. 2 Satz 3 EStR (Verzicht auf Aktivierung des Feldinventars und der stehenden

Ernte; zu den Erleichterungen bei der Bestandsaufnahme und der Bewertung von Hofvorräten BMF v. 16. 11. 1993, StEK EStG § 5 Bil. Nr. 82; zur Bewertung der Viehbestände mit Durchschnittswerten FinMin. Brandenburg v. 9. 8. 1993, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 26, glA FELSMANN/PAPE, A 151), wenn sich der Betrieb der Körperschaft auf die LuF beschränkt oder der luf Betrieb als organisatorisch selbstständiger Betriebs- teil (Teilbetrieb) geführt wird (Abschn. 28 KStR). Zur nur eingeschränkten Anwendung von § 14a, dort Anm. 14. Vorstehende Grundsätze gelten auch für KapGes. oder Genossenschaften, die im Beitrittsgebiet aus einer LPG oder VEG hervorgegangen sind).

Juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Einnahmen aus LuF sind nach § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nicht kstpfl. (verfassungsrechtliche Bedenken, glA MÄRKLE/HILLER, Rn. 152a). Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 3 KStG (zum zeitlichen Geltungsbereich § 54 Abs. 3 KStG) gelten selbstbewirtschaftete Forstbetriebe nicht als von der StBefreiung ausgeschlossene wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemeinnütziger Körperschaften. Auch dies stößt auf Bedenken (glA MÄRKLE/HILLER aaO).

6

III. Geltungsbereich im Beitrittsgebiet

Schrifttum: O. V., Steuerrecht aktuell, Gesetzgebung, DStR 1990, 537; SCHMITZ, Besteuerung der landwirtschaftl. Produktionsgenossenschaften (LPG) und deren Nachfolgesellschaften, StBp. 1993, 169; v. SCHÖNBERG, Ende des bäuerlichen Familienbetriebs – Gedanken zur sog. Bodenreform und dem bevorrechtigten Flächenerwerb in den neuen Bundesländern, DStZ 1996, 688.

Verwaltungsanweisungen: MFS-DDR v. 12. 7. 1990, BStBl. I 333; BMF v. 8. 3. 1991, BStBl. I, 386; v. 15. 5. 1991, BB 1991, 1176; v. 17. 6. 1991, BStBl. I, 598: Hinweise für die steuerliche Gewinnermittlung für das erste Halbjahr 1990 im beigetretenen Teil Deutschlands; OFD Rostock v. 28. 11. 1991, StEK EStG § 4a Nr. 4; OFD Rostock v. 12. 12. 1991, StEK EStG § 13 Nr. 559; OFD Rostock v. 28. 11. 1991, StEK EStG § 4a Nr. 4; FinMin. Brandenburg v. 3. 11. 1995 StEd. 1995, 794 zum Beginn der Ertragsbesteuerung bei umgewandelten LPG.

Zur Anwendung des § 13 im Beitrittsgebiet sind verschiedene zeitliche Abschnitte maßgebend (zur unterschiedlichen Gewinnermittlung in diesen Abschnitten, § 4 Anm. 8).

Bis einschließlich VZ 1991 galt an sich § 13 EStG-DDR (idF v. 18. 9. 1970, GBl DDR, Sonderdruck 670, geändert durch das StÄndG DDR v. 6. 3. 1990, GBl I Nr. 17, 136 bzw. das StAnpG v. 22. 6. 1990, GBl. Sonderdruck Nr. 1427, 3), mit zT vergleichbaren Steuertatbeständen. Nach § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG-DDR blieb der Wert des Grund und Bodens, der zum Anlagevermögen gehörte, außer Ansatz. Diese Vorschrift war bis 30. 6. 1990 anzuwenden (s. StAnpG-DDR aaO). Veräußerungen von Grund und Boden bis dahin unterlagen demnach nicht der Besteuerung, in der Zeit vom 1. 7. 1990 bis 31. 12. 1990 unterlagen sie der Besteuerung nach dem EStG-DDR. In LPG eingebrachter Grund und Boden hatte trotz der beibehaltenen Eigentümerstellung (§ 19 LPG-Gesetz v. 2. 7. 1982, GBl. DDR I Nr. 25) nicht mehr die Eigenschaft als luf BV, da die Eigenbewirtschaftung auf Dauer beendet war (BMF v. 14. 10. 1999, FR 1999, 1395). Bei Veräußerung schied demnach eine Veräußerung aus luf BV aus. Die Rückübertragung aufgrund des LandwirtschaftsanpassungsG-DDR v. 29. 6. 1990 (GBl. DDR I 1990, 642) stellte keine Anschaffung iSv. § 23 EStG-DDR dar. Wegen der überragenden Bedeutung von LPG und der volkseigenen Güter und den in § 13 Abs. 4 EStG-DDR dafür vorgesehenen Steuerfreibeträgen hat die Besteuerung der LuF in der DDR keine Bedeutung entfaltet (s. auch LITTMANN/MITTERPLEININGER, § 13 Rn. 3 c).

Im ersten und zweiten Halbjahr 1990 unterlagen die LPG und VEG mit jeweils besonderen Maßgaben einer ökonomischen Abgabe, ab 1. 1. 1991 bestand grundsätzlich KSt-Pflicht (dazu FELSMANN/PAPE, DDR Rn. 16 ff., zur VEG ab 1. 1. 1991 Rn. 87 a; zur Besteuerung der Mitglieder der LPG BMF v. 8. 3. 1991, BStBl. I, 386; FELSMANN/PAPE aaO 26 ff.). LPG und VEG i.L. unterliegen nicht § 8 Abs. 2 KStG, da sie nicht zur Führung von Büchern verpflichtet sind und beziehen nicht deshalb gewerbliche Einkünfte (s. auch FROTSCHER/KUHLMANN, EStG § 13 Rn. 107 aE).

Mit Wirkung ab 1. 7. 1990 waren wegen der Währungsumstellung (s. dazu das D. Markbilanzgesetz – DMBilG –, BGBl. I 1990, 885, 1169, 1245, BStBl. I 1991, 116 mit Änderungen, s. vor allem § 53 DMBilG; zum DMBilG FELSMANN/PAPE aaO 35 ff.) im KJ. 1990 zwingend Gewinnermittlungen nach zwei Wirtschaftsjahren vorzunehmen, nämlich vom 1. 1. bis 30. 6 und 1. 7. bis 31. 12. 1990 (dazu auch OFD Rostock v. 28. 11. 1991, StEK EStG § 4a Nr. 4). Vom 1. 1. bis 30. 6. 1990 richtete sich die Erfassung von Einkünften aus LuF nichtvolkseigener privater Betriebe nach § 13 EStG-DDR (dazu BMF v. 17. 6. 1991 BStBl. I, 598, dort etwa Tz. 2.2.3.2 zu privaten Gartenbaubetrieben sowie sonstigen Erzeugern pflanzlicher und tierischer Produkte; Tz. 4.2.1.5.2 zu Viehbeständen). In der Zeit v. 1. 7. 1990 bis 31. 12. 1990 galt das EStG – DDR idF des StÄndG der DDR v. 6. 3. 1990 (GBl. I, 136) und das StAnpG der DDR v. 22. 6. 1990 (DDR-Gesetzblatt Sonderdruck Nr. 1427, 127).

Ab VZ 1991 § 13 uneingeschränkt anwendbar: Grundsätzlich gilt § 13 nach dem Einigungsvertrag v. 31. 8. 1990 (Anlage I Kapitel IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 14 I) im Beitrittsgebiet bzw. den neuen Bundesländern seit 1. 1. 1991.

Vgl. auch Art. 31 Abs. 1 des Vertrags über die Schaffung einer Währungs-, Wirtschafts- und Sozialunion v. 18. 5. 1990, BStBl. I, 299, dort Anlage IV Abschn. III Nr. 4 und 5 u. a. mit dem Zusatz, daß bei der Regelung der besonderen Struktur der landwirtschaftlichen Betriebe in der DDR im Hinblick auf ihre Chancengleichheit Rechnung zu tragen ist. Beachte in diesem Zusammenhang auch das Landwirtschaftsanpassungsgesetz der DDR v. 29. 6. 1990, GBl., 642, neugefaßt mit Gesetz v. 3. 7. 1991, BGBl. I, 1418 mit Änderungen, dazu FELSMANN/PAPE, DDR, Rn. 5 ff.).

Bezogen auf das LuF Wj. war hierdurch ein weiteres Rumpf-Wj. veranlaßt. Ausgenommen von der Anwendung des § 13 im Beitrittsgebiet war Abs. 2 Nr. 2, weil zu der bis 31. 12. 1990 gültigen Vorschrift des § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG-DDR keine § 52 Abs. 15 in der szt gültigen Fassung vergleichbare Übergangsregelung existierte; mithin konnte auch kein entsprechendes Wahlrecht bis längstens 1998 ausgeübt worden sein. Demnach sind die betreffenden Wohnungen in den neuen Bundesländern seit 1. 1. 1991 PV (OFD Rostock v. 12. 12. 1991, StEK EStG § 13 Nr. 559). Zur Überleitung vom EStG-DDR auf das EStG war für LuF Betriebe eine Schlußbilanz auf den 31. 12. 1990 erforderlich. Mit dem 1. 1. 1991 begann ein neues (Rumpf-)Wj.

Vgl. dazu auch OFD Rostock v. 28. 11. 1991, StEK EStG § 4a Nr. 4). Nach § 2 der Durchführungsbestimmungen zum StAnpG der DDR v. 22. 6. 1990 (DDR-GBl. Sonderdruck Nr. 1427, 127) entfiel mit dem Übergang vom 31. 12. 1990 zum 1. 1. 1991 die persönliche Steuerfreiheit der Genossenschaftsbauern. Mit dem Übergang entfiel bei einzel- oder mitunternehmerisch betriebenen Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben die noch nach DDR-Recht erforderliche Voraussetzung, daß das Futter überwiegend im eigenen Betrieb erzeugt sein muß. Vgl. im übrigen die besonderen Anwendungsregeln aus Anlaß der Herstellung der Einheit Deutschlands in §§ 57 und 58 aaO.

IV. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

Schrifttum: PAUKA, Der Betriebsstättenbegriff nach § 2 des Auslandsinvestitionsgesetzes, RIW/AWD 1977, 400; DEBATIN, Die LuF im Spiegel des internationalen Steuerrechts, DB 1988, 1285.

7 1. Inländischer Betrieb mit Flächen im Ausland

Reicht ein LuF Betrieb eines unbeschränkt Stpfl. mit seinen bewirtschafteten Flächen über die Staatsgrenze der Bundesrepublik Deutschland hinaus (zum umgekehrten Fall BFH v. 17. 12. 1997 I R 95/96, BStBl. II 1998, 260), kommt auch bezüglich der im Ausland belegenen Flächen das deutsche Besteuerungsrecht in Frage, sofern nicht ein DBA Einkünfte aus diesen Grundstücken, die nicht Betriebsstätte sind, freistellt.

Zur Frage der Buchführungspflicht FG Düss. v. 21. 5. 1986, EFG 1986, 534; zum Betriebsstättenbegriff, soweit nicht nach DBA bestimmt, § 12 AO, der auch für Stpfl. mit Einkünften aus LuF gilt, s. TNr. 1 EAO zu § 12; glA KLEEBERG in K/S, § 13 Rn. A 8; LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 2 Rn. 50 ist der Ansicht, daß bezüglich der estrechtl. Behandlung (zB auch Flächendeckung bei Tierhaltung, Anwendung des § 13a usw.) auf den ganzen Betrieb abzustellen ist und nicht nur auf den inländischen Teil; zu § 13 aA DEBATIN, DB 1988, 1286; BLÜMICH/SELDER, § 13 a Rn. 4; MITTERPLEININGER in L/B/H, § 13 a Rn. 11; nach MÄRKLE/HILLER, Rn. 153, stellen im Ausland belegene Grundstücke, die vom inländischen Betrieb aus bewirtschaftet werden, immer eine ausländische Betriebsstätte dar, weshalb das Besteuerungsrecht sich nach dem DBA richtet; zur ggf. dennoch erforderlichen Gewinnaufteilung RÄDLER/RAUPACH, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, 405; LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 2 Rn. 51; KLEEBERG in K/S, § 13 Rn. A 9).

Kommt deutsches Besteuerungsrecht zum Zuge, richtet sich die Ermittlung ausländischer Einkünfte nach innerstaatlichem deutschen Recht (BFH v. 16. 2. 1996 I R 43/95, BStBl. II 1997, 128/130). Liegt eine selbstständige ausländische Betriebsstätte vor gilt im allgemeinen, daß ihr die Gewinne zugerechnet werden die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre (vgl. Art. 7 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens sowie für die Mitgliedstaaten der EU Art. 4 Nr. 2 des Übereinkommens zur Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen v. 23. 7. 1990, Zustimmungsg. v. 26. 8. 1993, BStBl. I, 818, in Kraft seit 1. 1. 1995, vgl. Bek. v. 27. 12. 1994, BStBl. I 1995, 166; s. auch LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 2 Rn. 52 f., dort auch zur Abgrenzung der Einkünfte bzw. Gewinne nach der direkten bzw. indirekten Methode).

8 2. Ausländische Betriebe unbeschränkt Steuerpflichtiger

Grundsätzlich werden im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht auch im Ausland erzielte Einkünfte aus LuF (vgl. auch § 34 d Nr. 1) von der deutschen Einkommensbesteuerung erfaßt, von abweichenden Regelungen in DBA abgesehen (BFH v. 5. 6. 1986 IV R 338/84, BStBl. II, 661; v. 5. 6. 1986 IV R 243/84, BFH/NV 1987, 549 zur gesonderten und einheitlichen Feststellung bei ausländischer Mitunternehmerschaft).

Beurteilung steuerpflichtiger Einkünfte nach deutschem Einkommensteuerrecht: Bezüglich der inländischen Besteuerung ist aber vorausgesetzt, daß es sich um tatsächlich um dem Stpfl. zurechenbare Einkünfte aus LuF handelt (dazu die in Anm. 20 ff. dargestellten Grundsätze), was etwa bei fehlender Un-

ternehmerinitiative bzw. fehlendem Unternehmerrisiko oder fehlender Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht der Fall ist (entsprechend den besonderen Sachverhaltsmaßgaben etwa verneint von BFH v. 24. 11. 1988 IV R 13/86, BFH/NV 1989, 438 betr. Rinderfarm in Paraguay u. FG Düss. v. 19. 4. 1973, EFG, 377, rkr., betr. Gummiplantage in Brasilien). Ausländische Einkünfte aus LuF liegen auch bei Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht nicht vor.

Bei negativen Einkünften mit Auslandsbezug aus einer in einem ausländischen Staat belegenen luf Betriebsstätte (§ 12 AO, einschließlich Nebenbetrieben iSv. § 13 Abs. 2 Nr. 1) ist die Verlustabzugsbeschränkung nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zu beachten (s. dazu auch Anm. 14).

Zur Rechtsentwicklung und zu den Einzelheiten, die Erl. zu § 2a; zur Verfassungsmäßigkeit etwa BFH v. 17. 10. 1990 I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; v. 26. 3. 1991 IX R 162/85, BStBl. II, 704; bejaht; Verfassungsbeschwerden, s. zB 2 BvR 220/92, HFR 1994, 375, sind nicht zur Entscheidung angenommen worden, BVerfG IStR 1998, 344 und 376). UE gelten für luf Betriebe im Ausland nicht die inländischen Regeln über das luf Wj. (s. § 4a Anm. 10; glA KLEEBERG in K/S, § 13 Rn. A 56).

Fehlt ein DBA, müssen die nach inländischen Vorschriften ermittelten Einkünfte aus LuF (BFH v. 26. 3. 1991 IX R 162/85, BStBl. II, 704; glA LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 2 Rn. 56 f.; MÄRKLE/HILLER, Rn. 152b) der deutschen Besteuerung unterworfen werden. Es kommt allerdings eine Steuerermäßigung nach § 34c in Betracht (s. § 34d Nr. 1). Die Tarifiermäßigung nach § 34b ist zulässig (glA MÄRKLE/HILLER aaO).

Ist ein DBA vorhanden, kann es sein, daß die Besteuerung der luf Einkünfte entweder dem Staat, in dem die Einkünfte erzielt werden, oder dem Wohnsitzstaat zugeteilt wird (Freistellungsmethode). Bei LuF gilt insoweit regelmäßig das Belegenheitsprinzip, dh, die Besteuerung erfolgt in dem Staat, in dem der luf Betrieb belegen ist (s. Art. 6 OECD-Musterabkommen, dazu VOGEL, DBA III., Art. 6, dort zur LuF Rn. 10, 11; aaO Rn. 15 Abkommensübersicht zu Art. 6 Abs. 1; zur Praxis, bspw. BFH v. 5. 6. 1986 IV R 338/84, BStBl. II, 661 m.w.N.). Teilt ein DBA die Besteuerung dem ausländischen Staat zu, bleiben die betreffenden Einkünfte bei der Ermittlung des inländischen Einkommens außer Ansatz (BFH v. 5. 6. 1986 IV R 338/84, BStBl. II, 661/662; v. 25. 2. 1976 I R 150/73, BStBl. II, 454). Soweit nicht vom DBA ausgeschlossen, ist der Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 zu beachten (dazu § 32b Anm. 81 ff.). Es kann auch sein, daß das DBA anordnet, daß beiden beteiligten Staaten das Besteuerungsrecht verbleibt, aber im Wohnsitzstaat die Einkommensteuer, die in dem anderen Staat für diese Einkünfte erhoben wurde, angerechnet wird (Anrechnungsmethode; vgl. zB BFH v. 31. 7. 1991 I R 51/89, BStBl. II 1991, 922). Werden, wie das in einigen DBA der Fall ist, die Einkünfte aus LuF nicht gesondert erwähnt, sondern für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen die Anrechnungsmethode angeordnet, soweit dieses Vermögen nicht zu einer in dem jeweiligen Staat belegenen Betriebsstätte gehört (DBA Spanien, BStBl. I 1968, 296; Brasilien, BStBl. I 1976, 47; Argentinien, BStBl. I 1979, 326), greift die Freistellung, wenn die Grundstücke zu einer ausländischen luf Betriebsstätte gehören (glA DEBATIN, DB 1988, 1285/1291; vgl. im übrigen auch OFD Münster v. 21. 11. 1977, FR 1978, 169).

3. Inländische Betriebe beschränkt Steuerpflichtiger

9

Die beschränkte StPflcht erfaßt u. a. nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 Einkünfte aus einer im Inland betriebenen LuF (§§ 13, 14; in diesem Zusammenhang zur Anwen-

derung von § 14a, dort. Wegen der weiteren Einzelheiten, zu § 49). Sind inländische Grundstücke Teil eines ausländischen LuF Betriebs, beschränkt § 49 Abs. 1 Nr. 1 die Steuerbarkeit auf die Einkünfte aus LuF, die aus den im Inland belegenen Grundstücken erzielt werden (BFH v. 17. 12. 1997 I R 95/96, BStBl. II 1998, 260). Es wird aber die Auffassung vertreten, daß die Frage der Einkünftequalifizierung, etwa ob landwirtschaftliche Tierhaltung vorliegt, auch unter Berücksichtigung der ausländischen Flächen zu beurteilen ist (LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 2 Rn. 50). Bis einschließlich VZ 1990 war für Einkünfte aus LuF beschränkt Stpf., wenn sie in der DDR oder in Berlin (Ost) bezogen worden sind, § 3 Nr. 63 aF einschlägig.

10–11 Einstweilen frei.

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis zu anderen Einkunftsarten

Schrifttum: FÄHRNICH, Steuerliche Behandlung der Vergütungen für Ehrenämter, Inf. 1980, 553.

12 1. Verhältnis zu den anderen Gewinneinkunftsarten

Verhältnis zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb: Nach derzeitiger Rechtslage ist die Abgrenzung der Einkünfte aus LuF von denen aus Gewerbebetrieb von ganz besonderer Bedeutung. Dies folgt zum einen daraus, daß die Legaldefinition für Einkünfte aus Gewerbebetrieb in § 15 Abs. 2 Satz 1 die Ausübung von LuF als negatives Tatbestandsmerkmal verwendet, zum anderen daraus, daß an die Unterscheidung zahlreiche weitere steuerliche Rechtsfolgen geknüpft sind, zB die Frage, ob GewStPflcht besteht oder die Tarifabsenkung des § 32c gewährt wird usw. Zu den Einzelheiten der zT recht schwierigen Abgrenzung Anm. 160 ff.

Verhältnis zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit: Auch im Verhältnis von Einkünften aus LuF und selbständiger Arbeit (§ 18) kann es zu Überschneidungen kommen, wenngleich diese Konflikte wegen der Eigenart der LuF als Urproduktion usw. eher unbedeutend sind.

► *Gesetzliche Grundlagen:* Für die Abgrenzung ist zunächst bedeutsam, daß sowohl die LuF als auch die selbständige Arbeit iSv. § 18 im Verhältnis zur Gewerbebetriebsdefinition nach § 15 Abs. 2 Satz 1 negative Tatbestandsmerkmale darstellen und in dieser Beziehung eine einander entsprechende Qualität aufweisen. Im Verhältnis der Einkünfte aus LuF zu denen aus selbständiger Arbeit enthält das Gesetz zur Abgrenzung keinen unmittelbaren Hinweis.

► *Getrennte Tätigkeiten:* Übt ein Stpf. sowohl eine LuF Tätigkeit als auch eine selbständige Arbeit getrennt aus, ist von getrennten Tätigkeiten iSv. eigenständigem LuF Betrieb und selbständiger Arbeit auszugehen und dementsprechend ein jeweils ermittelter Gewinn (§ 2 Abs. 2 Nr. 1) der Besteuerung zu unterwerfen (vgl. im Verhältnis der selbstständigen Arbeit zum Gewerbebetrieb zB BFH v. 21. 4. 1994 IV R 99/93, BStBl. II, 650).

► *Nichttrennbare Tätigkeiten:* Ganz ausnahmsweise kann aber eine LuF Betätigung mit selbständiger Arbeit so verflochten sein, daß eine Trennung nicht in Betracht kommt. Für Saatzucht unter wissenschaftlichen Gesichtspunkten hat die Rspr. des BFH (BFH v. 6. 5. 1954 IV 221/53 U, BStBl. III, 197; vgl. entsprechend für eine Erfindertätigkeit im Verhältnis zu Gewerbebetrieb BFH v.

29. 1. 1970 IV R 78/66, BStBl. III, 319) den Standpunkt eingenommen, daß grundsätzlich davon auszugehen sei, daß in allen Fällen, in denen eine Tätigkeit unter Ausnutzung der Naturkraft des Grund und Bodens auf die Gewinnung von Pflanzen und Pflanzenteilen (und wohl auch Saatgut) gerichtet ist, solche aus Landwirtschaft vorliegen, auch wenn dabei der wissenschaftlichen Arbeit ein bedeutungsvoller Platz einzuräumen ist und eingeräumt wird. Eine solche Beurteilung entspreche auch der Verkehrsauffassung.

UE ist in Fällen dieser Art danach zu entscheiden, welche der beiden Betätigungen der gesamten Betätigung das Gepräge gibt (vgl. Anm. 160 ff. zum Verhältnis LuF zum Gewerbebetrieb). Ist mithin der Feldversuch nur zwangsläufiger Bestandteil der wissenschaftlichen Arbeit, stellt die Gesamttätigkeit regelmäßig selbständige Arbeit iSv. § 18 dar, wenn im übrigen die dortigen Voraussetzungen erfüllt sind. Kommt es dagegen mehr auf die Gewinnung des Saatgutes bzw. der Pflanzen und Pflanzenteile an, liegt LuF iSv. § 13 Abs. 1 vor.

► *Einzelfälle von Einkünftekonkurrenzen:* Wegen der Erteilung von *Reitunterricht* durch den Land- und Forstwirt bzw. durch Angestellte, Anm. 259. Entschädigungen, die der Land- und Forstwirt für ehrenamtliche Tätigkeiten (dazu FÄHN- RICH, Inf. 1980, 553) in *LuF Berufsverbänden* oder *Standesorganisationen* erhält, werden im allgemeinen als *LuF Einkünfte* angesehen (LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 26 Rn. 192: Gewinnzuschlag bei Gewinnermittlung nach § 13 a), namentlich, wenn sie als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen aus LuF gewährt werden (KLEEBERG in K/S, § 13 Rn. B 122; vgl. auch BFH v. 26. 2. 1988 III R 241/84, BStBl. II, 615 betr. Gewerbetreibenden). Werden Entschädigungen als Aufwandsentschädigungen aus einer Bundes- oder Landeskasse oder von anderen öffentlichen Kassen gezahlt, ist die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 zu beachten. Ist ein Land- und Forstwirt als Aufsichtsrat oder in einer ähnlichen der Geschäftsführung überwachenden Funktion tätig (dazu BFH v. 31. 1. 1978 VIII R 159/73, BStBl. II, 352 mwN), zB bei einer Zuckerfabrik in der Rechtsform einer AG oder einer Genossenschaft, stellen seine daraus erzielten Bezüge kraft ausdrücklicher gesetzlicher Zuweisung gem. § 18 Abs. 1 Nr. 3 Einkünfte aus selbständiger Arbeit dar (dazu § 18 Anm. 251 ff.). Die Beratung von anderen Land- und Forstwirten bzw. die Tätigkeit als Sachverständiger ist freiberuflich (s. auch KÖHNE/WESCHE, S. 223).

2. Verhältnis zu den Überschusseinkunftsarten

13

Die Abgrenzung der Einkünfte aus LuF zu den Überschusseinkunftsarten ist vor allem bei der Frage von Bedeutung, ob und in welchem Umfang verschiedene Tätigkeiten oder die Nutzung von Wirtschaftsgütern des Land- und Forstwirts noch den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen (Subsidiaritätsgrundsatz) oder bei einer anderen Einkunftsart zu erfassen sind.

Verhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit: Berührungspunkte von Einkünften aus LuF und Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit können sich vor allem ergeben, wenn der Land- und Forstwirt für Dritte unselbständige Dienste verrichtet (vgl. Anm. 196).

► *Ländereien, die dem Stpfl. von einem öffentlich-rechtlichen Dienstherrn unter Anrechnung des Ertrags zur Bewirtschaftung überlassen* werden (zB Förstern, Geistlichen), führen zu Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Bei Teilanrechnung kommt aber auch das Vorliegen von Einkünften aus LuF in Betracht (OFH v. 13. 2. 1946, MinBlFin 1950, 320; RFH v. 28. 6. 1934, RStBl. 1934, 1058).

► *Landarbeitern, denen ein Ernterecht* bezüglich bestellter Flächen zusteht, erzielen Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Erhalten sie dagegen sog. *Deputatländereien zur eigenen Bewirtschaftung*, fallen entsprechende erwirtschaftete Erträge bzw. Erlöse grundsätzlich unter die Einkunftsart LuF. Die *ersparten Pachtzinsen* sind als *geldwerter Vorteil* bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen, müssen dann aber auch in derselben Höhe bei den Einkünften aus LuF als BA abgezogen werden können (glA FELSMANN/GIERE, A 228).

Das Verhältnis zu den Einkünften aus Kapitalvermögen ist einerseits von der Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 3, andererseits aber von dem Umstand bestimmt, daß wegen der Eigenart der luf Betätigung nicht beliebig jedes WG zum luf BV gezogen werden kann. Außerdem ist für die Unterscheidung der Sparerfreibetrag von Bedeutung (§ 20 Abs. 4).

► *Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen*: Zum luf BV gehören die betrieblichen Geldmittel, auch wenn sie rentierlich angelegt sind. Zinsen hieraus sind demnach Einkünfte aus LuF. Ggf. können *Beteiligungen* auch *notwendiges luf BV* sein (so zB an luf Verkaufsgenossenschaften, Zuckerrübenfabriken, wenn damit zB ein Belieferungsrecht verbunden ist, oder an Realgemeinden iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 4, dazu Anm. 335 ff.; zur Verzinsung einer Enteignungsschädigung BFH v. 3. 9. 1964 IV 97/63 U, BStBl. III, 643; v. 18. 2. 1971 IV R 206/67, BStBl. III, 485 mit Anm. GRIEGER, DStZ/A 1971, 300). Dennoch sind etwa aus Mitteln des BV angeschaffte Wertpapiere bei einem Landwirt nicht selbstverständlich ebenfalls notwendiges bzw. gewillkürtes BV. Die Einlage eines verlustgezeichneten Wertpapierbestands kann nicht nachgeholt werden (BFH v. 21. 3. 1997 IV B 53/96, BFH/NV 1997, 651). Eindeutiges privates Geldvermögen, zB private Bausparguthaben usw. sind PV, Erträge hieraus stellen solche aus Kapitalvermögen gem. § 20 dar.

► *Eine typisch stille Gesellschaft* kann zwischen dem Inhaber eines luf Betriebs und einem Dritten (zur handelsrechtlichen Grundlegung, §§ 230 ff. HGB) eingegangen sein (zur Abgrenzung der typisch stillen Gesellschaft zum partiarischen Arbeitsverhältnis BFH v. 8. 12. 1983 I R 144/79, HFR 1984, 332) oder es kann ein partiarisches Darlehen gegeben werden. Bei nahen Angehörigen sind zur estrechtlichen Anerkennung die üblichen Voraussetzungen zu erfüllen (s. zB BFH v. 13. 6. 1989 VIII R 47/85, BStBl. II, 720 und entsprechend Anm. 120). Zur tatsächlichen Durchführung einer typisch stillen Gesellschaft unter nahen Angehörigen gehört es, daß der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters vereinbarungsgemäß ausbezahlt oder vereinbarungsgemäß in ein Darlehen umgewandelt wird (BFH VIII R 47/85; vgl. auch Anm. 61). Beim Betriebsinhaber ist der Gewinnanteil des typisch stillen Gesellschafters als BA abziehbar. Der typisch stille Gesellschafter ist kein Mitunternehmer. Er erzielt gem. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Das Verhältnis zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist von der Subsidiaritätsklausel des § 21 Abs. 3 bestimmt. Hiernach sind an sich Einkünfte aus VuV dann den luf Einkünften zuzurechnen, wenn sie zu diesen gehören. Dies setzt voraus, daß die Verpachtung etwa von Grund und Boden in engem wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem luf Betrieb steht, dh, die luf Flächen nicht zweckentfremdet verwendet werden (BFH v. 10. 7. 1963 IV 365/59 U, BStBl. III 1964, 116 mwN zur Rspr. des RFH). Ein solcher enger wirtschaftlicher Zusammenhang ist etwa auch bei Entschädigungen für die Nutzung oder Wertminderung von luf Grund und Boden gegeben, zB bei Röhren und

Kabelverlegungen (BFH v. 24. 3. 1982 IV R 96/78, BStBl. II, 643 mit Einräumung einer Dienstbarkeit).

Besondere Grundsätze gelten bei der Verpachtung eines IuF Betriebs; wegen der Rechtsverhältnisse bei Bodenschätzen und deren Ausbeute, Anm. 205 ff.; zur Vermietung von Gebäuden usw., insbesondere von Ferienzimmern und Ferienwohnungen, Anm. 200 ff.

Verhältnis zu den sonstigen Einkünften: Berührungspunkte sind hier vor allem im Bereich der *Altenteilsleistungen* gegeben (Anm. 129 ff.). Entgelte für die *Vermietung beweglicher Gegenstände* (vgl. § 22 Nr. 3 Satz 1), soweit sie zum IuF BV gehören, sind IuF Einnahmen, es sei denn, daß die Vermietung gewerblichen Charakter annimmt: dann handelt es sich um Einnahmen aus Gewerbebetrieb (s. auch zum Einsatz beweglicher WG des Land- und Forstwirts außerhalb seines Betriebs Anm. 197).

II. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften

14

Nachfolgend sind nur solche Vorschriften aufgeführt, die zu § 13 eine besondere Beziehung aufweisen.

Verhältnis zu den Verlustausgleichsbeschränkungen: Spezielle Verlustausgleichsbeschränkungen für Land- und Forstwirte finden sich für *negative ausländische Einkünfte* in § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und für die gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung in § 15 Abs. 4.

Nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 dürfen negative Einkünfte aus einer in einem ausländischen Staat belegenen IuF Betriebsstätte nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat ausgeglichen und auch nicht nach § 10 d abgezogen werden. Maßgeblich ist der Betriebsstättenbegriff des § 12 Abs. 1 AO. Unter diesen fällt im Gegensatz zur früheren Rechtslage nach § 16 Abs. 1 StAnpG auch eine IuF Betriebsstätte (vgl. zur Rechtslage nach § 2 AIG BFH v. 5. 6. 1986 IV R 338/84, BStBl. II, 661/663). Ein IuF Betrieb begründet die Annahme einer IuF Betriebsstätte in diesem Sinne (glA zB KLEEBERG in K/S, § 13 Rn. A 8; s. aber DEBATIN/WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Art. 5 MA Rn. 26). § 15 Abs. 4 trifft eine Regelung über ein beschränktes Verlustausgleichsverbot für die gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung.

Verhältnis zu den Steuerbefreiungen: Nach § 3 Nr. 17 sind die Zuschüsse zum Beitrag nach § 32 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte steuerfrei. Nach § 3 Nr. 27 sind der Grundbetrag der Produktionsaufgaberente und das Ausgleichsgeld nach dem Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit bis zum Höchstbetrag von 36 000 DM stfrei (s. im einzelnen Erl. zu § 3 Nr. 17 und 27).

Verhältnis zu den Gewinnermittlungsvorschriften: § 4 Abs. 1 und 3 kommen im Rahmen der LuF als Gewinnermittlungsart in Betracht (dazu Anm. 220 ff.). § 13a regelt im Bereich der Einkunftsart LuF die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (s. Erl. zu § 13a). § 4a Abs. 1 Sätze 1 und 2 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 1 und § 8c EStDV bestimmen das abweichende Wj. des LuF und regeln die Erfassung dieser Gewinne nach dem jeweiligen Kj. (s. § 4a Anm. 24f. und 81). Für nicht buchführungspflichtige und auch tatsächlich nicht nach § 4 Abs. 1 den Gewinn ermittelnde forstwirtschaftliche Betriebe sieht § 51 EStDV eine *Pauschalierung von BA* vor.

Höherer Teilwert: Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 idF vor dem StEntlG 1999/2000/2002 (zum Auslaufen der Regelung § 52 Abs. 16 idF des StEntlG) war bei nicht-abnutzbaren WG des IuF Betriebs auch der Ansatz des höheren Teilwerts

zugelassen, wenn das den GoB entsprach (zu Rechtsentwicklung, Zweck und Bedeutung dieser Regelung: KANZLER, FR 1999, 423 [426]). § 55 enthält Sondervorschriften für die Gewinnermittlung nach § 4 oder nach Durchschnittssätzen bei vor dem 1. Juli 1970 angeschafftem Grund und Boden.

Reinvestitionsrücklage: Je nach Gewinnermittlungsart und mit bestimmten Maßgaben lassen die §§ 6b und 6c bezogen auf Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter eine Abzugs- oder Rücklagemöglichkeit auch im Bereich der LuF zu (s. Erl. zu §§ 6b, 6c und LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 31 Rn. 148–158).

Fördermaßnahmen: Nach § 7g kommen auch für kleinere und mittlere LuF Betriebe Sonderabschreibungen und Ansparabschreibungen in Betracht (s. § 7g Anm. 4 und LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 31 Rn. 197).

Existenzgründer können erstmals für Wj., die nach dem 31. 12. 1996 beginnen, eine Investitionsrücklage nach § 7g Abs. 7 EStG iVm § 52 Abs. 11 Satz 4 EStG idF des JStG 1997 in Anspruch nehmen (im einzelnen dazu Kap. 30 Rn. 30 ff.). Für *Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. 12. 2000* angeschafft oder hergestellt werden, ist die Möglichkeit genereller Sonderabschreibungen ausgeschlossen (BTDrucks. 14/443, 56); *Sonderabschreibungen* können dann *nur noch* für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter beansprucht werden, *für die eine Anspar- und Existenzgründerrücklage* nach § 7g Abs. 3–7 gebildet worden ist (§ 7g Abs. 2 Nr. 3 iVm. § 52 Abs. 23 EStG).

Nach § 57 Abs. 3 ist bei der Anwendung des § 7g Abs. 2 Nr. 1 (und des § 14a Abs. 1) in dem in Art. 3 des Einigungsvertrags genannten Gebiet anstatt vom maßgebenden Einheitswert des Betriebs der LuF und den darin ausgewiesenen Werten vom *Ersatzwirtschaftswert* nach § 125 des BewG auszugehen.

Steuerfreie Rücklage für Forstwirte: Für die Bildung eines betrieblichen Ausgleichsfonds sieht § 3 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes (– FSchAuslG – idF der Bekanntmachung v. 26. 8. 1985, BGBl. I, 1756, zuletzt geändert durch Gesetz vom 7. 11. 1991, BGBl. I, 2062) eine *steuerfreie Rücklage* vor. Das FSchAuslG enthält außerdem in § 4 einen *Pauschsatz für BA* bei einer Einschlagsbeschränkung, in § 4a eine Regelung über die *Bewertung von Holzvorräten aus Kalamitätsnutzungen* bei der Forstwirtschaft und in § 7 eine *Bewertungsvorschrift bei Übervorräten* bei der Holzwirtschaft (s. Anm. 239).

Sonderabschreibungen und Gewinnabzüge für die Anschaffung oder Herstellung bestimmter WG nach §§ 76, 78 EStDV sind letztmalig für den VZ 1994 gewährt worden (vgl. LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 30 Rn. 1 ff.).

Verhältnis zu den Vorschriften über Abzug und Besteuerung von Altenteilsleistungen: §§ 10 Abs. 1 Nr. 1a und 22 Nr. 1 haben im Bereich der LuF vor allem Bedeutung für die etwa im Zusammenhang mit Hofübergabeverträgen vereinbarten Altenteilsleistungen (Anm. 125 ff./129 ff.).

Verhältnis zu den Tarifbegünstigungen: Für Einkünfte aus LuF bestehen eine Reihe von Tarifbegünstigungen, die zT abgebaut werden sollen. In § 14 ist die *Besteuerung des Veräußerungs- und Aufgabegewinns* und in § 14a sind die Vergünstigungen bei der Veräußerung bestimmter LuF Betriebe und einzelner Wirtschaftsgüter geregelt (s. Erl. zu § 14 und 14a). Nach § 57 Abs. 3 ist bei der Anwendung des § 14a Abs. 1 (und des § 7g Abs. 2 Nr. 1) im Beitrittsgebiet anstatt vom maßgebenden Einheitswert des Betriebs der LuF und den darin ausgewiesenen Werten vom Ersatzwirtschaftswert nach § 125 des BewG auszugehen. § 34b gewährt ermäßigte StSätze bei *außerordentlichen Einkünften aus Forstwirtschaft*. Die *StErmäßigung bei ausländischen Einkünften* nach § 34c Abs. 1–5 bezieht sich gem. § 34d Abs. 1 Nr. 1 auch auf Einkünfte aus einer in einem ausländischen Staat betriebenen LuF (§§ 13 und 14). § 34e enthält eine Steuerermäßigung bei Einkünften aus LuF, die allerdings ab 2001 entfällt (s. dazu die Fassung des

§ 34 e nach dem StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999, BGBl. I, 402; BStBl. I, 304; HILLER, Inf. 1999, 289/293).

ESt-Vorauszahlungen für Land- und Forstwirt: Nach § 37 Abs. 2 Satz 1 können die OFD für Stpfl., die überwiegend Einkünfte aus LuF erzielen, von § 37 Abs. 1 Satz 1 abweichende Vorauszahlungszeitpunkte bestimmen (§ 37 Anm. 52 f.).

Verhältnis zu den Regelungen mit Auslandsbezug: § 49 Abs. 1 Nr. 1 erklärt u. a. Einkünfte aus einer im Inland betriebenen LuF (§§ 13, 14) zu inländischen Einkünften im Sinne der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4). Unter bestimmten Voraussetzungen ist nach § 50 Abs. 6 die Steuerermäßigung nach § 34 c Abs. 1–3 auch bei beschränkt stpfl. Einkünften aus LuF anwendbar. Einkünfte aus LuF machen nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 AStG eine ausländische Gesellschaft nicht zur Zwischengesellschaft für die Besteuerungsfolge nach § 7 Abs. 1 AStG. Zur *StErmäßigung bei ausländischen Einkünften* nach § 34 c Abs. 1–5 s. o. „Verhältnis zu den Tarifbegünstigungen“.

Wegen der Ausstrahlung in andere Steuerrechtsgebiete, Anm. 4, wegen des Verhältnisses von § 13 Abs. 3 zu anderen Vorschriften, Anm. 416.

Einstweilen frei.

15–19

F. Zurechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Schrifttum: LEINGÄRTNER, Die estl. Behandlung der Veräußerung und der Fortführung (Wiedereröffnung) verpachteter Gewerbebetriebe durch den Verpächter, DStR 1962, 85, DERS., Sonderprobleme der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte anhand der Rspr. des BFH im Jahre 1975, Inf. 1976, 25; MÄRKLE, Probleme der Unternehmenshaftung in der LuF, Inf. 1976, 481; K.-F. WENDT, Steuerliche Fragen bei der Betriebspacht in der LuF, Inf. 1977, 289; HOFMANN, Die Kaufmannseigenschaft von Land- und Forstwirten, NJW 1976, 1297; RUPPE in TIPKE (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, Köln 1978; UELNER, Fragen beim Übergang von Nutzungen in landw. Betrieben, Inf. 1980, 1; SCHLEIFER, Nutzungsüberlassung zwischen Familienangehörigen im Bereich der Landwirtschaft, Inf. 1983, 588; MIDDELSCHULTE, Betriebswirtschaftliche Fragen bei der entgeltlichen und unentgeltlichen Nutzungsüberlassung in der Landwirtschaft, Inf. 1982, 477; BIERGANS/STOCKINGER, Zum Einkommensbegriff und zur persönlichen Zurechnung von Einkünften im Einkommensteuerrecht, FR 1982, 1/25; STEPHAN, Die ertragsteuerliche Behandlung des Nießbrauchs in der LuF, Inf. 1983, 588; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften (1983), 477; GIERE, Faktische Ehegattengesellschaft in der LuF, Inf. 1984, 532; SPIEGELS, Nutzungsänderungen in der Landwirtschaft, Inf. 1985, 313; FELSMANN, Einkunftsverlagerungen in der LuF an nahestehende Personen, Inf. 1986, 44; BORDEWIN, Zurechnung von Einkünften und AfA-Befugnis bei Nutzung fremder Wirtschaftsgüter?, DStZ 1986, 55; HILLER, Stillschweigende Mitunternehmenshaftung zwischen Ehegatten in der LuF, Inf. 1987, 247; STEINBERG, Zur Frage der Einkunftsquelle und ihrer Zurechnung, DStZ 1988, 315; BAYER, Die Erwerbstätigkeit – der Steuergegenstand des Einkommensteuerrechts, BB 1988, 1, 141, 213; A. SÖFFING, Nutzungsüberlassungen im Ertragsteuerrecht, DB 1989, 399; PAPE, Ertragsteuerliche Folgen des Anlagevermögens, Inf. 1991, 1; DERS., Folgen der Nutzungsüberlassung in der LuF bei Vereinbarungen zwischen Angehörigen, Inf. 1991, 49; HILLER, Steuergestaltungen im Hinblick auf den Strukturwandel in der LuF, Inf. 1992, 225; KORNBUM, Vom Bauern zum Kaufmann in FS für Ekkehart Kaufmann, 1993; MEIER, Die Besteuerung des Altenteils, Inf. 1993, 109; KÜPER, „Aufgabe“ land- und forstwirtschaftlicher Betriebe in verjähriger Zeit, Inf. 1996, 712; M. WENDT, Einkommensteuerliche Aspekte alter und neuer Kooperationsformen landwirtschaftlicher Betriebe, FR 1996, 265; P. FISCHER, „Faktisches“, „Verdecktes“ und die subjektive Zurechnung von Einkünften, FR 1998, 813.

I. Die Zurechnung von Einkünften beim Land- und Forstwirt

20 1. Der Steuerpflichtige als Zurechnungssubjekt

§ 13 trifft unmittelbar keine Aussage darüber, wem erzielte Einkünfte aus LuF zuzurechnen sind (überhaupt zu den Ansätzen der Einkünftezurechnung zB BIERGANS/STOCKINGER, FR 1982, 25).

Tatbestandsverwirklichung durch den Stpfl. maßgebend: Der Stpfl., der einen der maßgeblichen Tatbestände des § 13 Abs 1, 2 und ergänzend 5 verwirklicht, erzielt ihm persönlich zuzurechnende stpfl. Einkünfte aus LuF (s. dazu allgemein § 2 Anm. 100 ff., insbesondere 113).

Vgl. § 38 AO und entsprechend ständiger Rspr. des BFH, zB BFH v. 24. 6. 1976 IV R 173/74, BStBl. II, 643/644; v. 14. 11. 1979 I R 123/76, BStBl. II 1980, 432/433; v. 9. 4. 1991 IX R 78/88, BStBl. II, 809/811; UELNER (Inf. 1980, 1) meint, daß der Gesichtspunkt der Tatbestandsverwirklichung für die Zurechnung unergiebig sei. Insofern stellen namentlich die Abs. 1, 2 und 5 des § 13 eine notwendige Ergänzung zu § 2 Abs. 1 Satz 1 dar (s. dort: „Der Einkommensteuer unterliegen 1. Einkünfte aus LuF ..., die der Steuerpflichtige ... erzielt“), der als allgemeine sedes materiae der Zurechnung von Einkünften zu verstehen ist (§ 2 Anm. 118; deutlicher noch § 45 Satz 1 EStG 1925, der als entbehrlich nicht in das EStG 1934 übernommen worden ist; zur Begründung, RStBl. 1935, 35).

Entscheidend für das Zurechnungssubjekt ist nach hM, wem die Dispositionsmöglichkeit über die der Einkünfteerzielung zugrundeliegende Leistungserstellung zukommt (§ 2 Anm. 126, 132 mwN) bzw. wem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist (§ 2 Anm. 146; BFH v. 24. 6. 1976 IV R 173/74, BStBl. II, 643).

S. vor allem RUPPE in TIPKE, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 7 ff., 16, 18, 28; übernommen von BFH v. 5. 7. 1978 I R 97/75, BStBl. II 1979, 40; zustimmend etwa UELNER, Inf. 1980, 2)

Dabei besteht die innere Rechtfertigung der Zurechnung darin, daß durch die Dispositionsmöglichkeit über die der Einkünfteerzielung zugrundeliegende Leistungserstellung die primäre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöht wird (UELNER, Inf. 1980, 2). Über die Dispositionsmöglichkeit verfügt bei der betrieblichen Einkunftsart des § 13 ein Stpfl. als luf Unternehmer/Mitunternehmer (s. auch § 2 Anm. 132, zum Mitunternehmer Anm. 485), dh. der Stpfl., auf dessen Rechnung und Gefahr die Nutzung von Grund und Boden (ggf auch Substrate) durch Fruchtziehung geht (BFH v. 17. 7. 1975 IV R 119/74, BStBl. II, 770; v. 7. 10. 1982 IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73; vgl. auch § 100 BGB) und dem die Nutzung des Inventars zusteht (UELNER, Inf. 1980, 2) bzw. der im Bereich LuF Unternehmerinitiative entfaltet und das Unternehmerrisiko trägt (verallgemeinerungsfähig grundlegend BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751). In Anlehnung an § 15 Abs. 2 Satz 1 (s. entsprechend zur Vorläufervorschrift des § 1 GewStDV BFH v. 18. 3. 1976 IV R 52/72, BStBl. II, 482) kann derjenige als Zurechnungssubjekt von Einkünften aus LuF bezeichnet werden, der mit Gewinnerzielungsabsicht unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr eine nachhaltige und selbständige Tätigkeit ausübt (Anm. 40 ff.), die namentlich einen der in § 13 Abs. 1 und 2 angeführten Tatbestände verwirklicht (dazu Anm. 230 ff., zur Abgrenzung von den Einkünften aus Gewerbebetrieb Anm. 160 ff.).

Der Steuerpflichtige als Zurechnungssubjekt: § 2 Abs. 1 Satz 1 nennt als Zurechnungssubjekt auch von Einkünften aus LuF den Stpfl. (s. § 2 Anm. 158). Gemeint ist damit grundsätzlich der stpfl. Personenkreis iSv. § 1 (BFH v. 7. 12. 1961 IV 294/58, HFR 1963, 260), also natürliche Personen (vgl. dazu die Kommentierung zu § 1). Der Stpfl. als Zurechnungssubjekt füllt lediglich einen

Teil des Steuerpflichtigenbegriffs iSv. § 33 AO aus (s. auch § 1 Anm. 25). Das Zurechnungssubjekt „Steuerpflichtiger“ liefert aber immerhin den Hinweis auf die Notwendigkeit der Steuerrechtsfähigkeit (dazu allgemein zB TIPKE/KRUSE, § 33 AO Tz. 11 ff.). Diese liegt erst mit der Vollendung der Geburt (vgl. § 1 BGB), demnach nicht schon beim nasciturus vor (§ 1 Anm. 53; TIPKE/KRUSE aaO Tz. 13). Einkünfte auf Grund eines in der Empfängniszeit eingetretenen Erbfalls sind als Einkünfte des später Geborenen zu behandeln (ENNO BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, § 70; TIPKE/KRUSE aaO). Sie endet mit dem Tod der natürlichen Person, wenngleich dadurch die Steuerschuld nicht erlischt, sondern im Wege der Universalsukzession auf den oder die Erben übergeht (§ 45 AO; § 1 Anm. 54, dort auch zu Verschollenen). Nach dem Tod der natürlichen Person ist Zurechnungssubjekt der Erbe/Miterbe (§ 1922 BGB). Bei Miterben gilt dies grundsätzlich auch dann wenn sie sich sogleich auseinandersetzen (BFH v. 5. 7. 1990 GrS 2/89, BStBl. II, 837; s. dazu und gewissen Einschränkungen Anm. 142). In Ansehung von luf Grundstücken bzw. Höfen kann insoweit allerdings Sonderrecht beachtlich sein (HöfeO, dazu Anm. 145 f., landesrechtliches Anerbenrecht, dazu Anm. 147; §§ 13 ff. GrdstVG, Anm. 148).

Die Personengesellschaft ist nach der Rspr. des BFH zwar nicht Subjekt der Einkommensbesteuerung, aber Subjekt der gewerblichen Gewinnerzielung und damit begrenzt einkommensteuerrechtsfähig. Sie erfüllt den Tatbestand der Einkunftserzielung, auf ihrer Ebene wird der Gewinn ermittelt und erst sodann den Gesellschaftern zugewiesen (BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751/762; v. 3. 7. 1995 GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617/621 mwN, s. dort auch für Bruchteilsgemeinschaften). Da die Gesellschafter die Mitunternehmer des Betriebs sind, der Betrieb auf ihre Rechnung und Gefahr geführt wird, werden ihnen die Ergebnisse (Gewinn und Verlust) der gemeinschaftlichen Tätigkeit anteilig als originäre Einkünfte zugerechnet (BFH v. 3. 5. 1993 GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; v. 3. 7. 1995 GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617/621). Diese nicht unbestrittene Rspr. des BFH (zur Kritik mwN TIPKE/KRUSE aaO § 33 Tz. 21) gilt auch für den Bereich der Einkünfte aus LuF (§ 13 Abs. 7, dazu Anm. 485, § 1 Anm. 22).

Andere Unterscheidungen grundsätzlich unbeachtlich: Grundsätzlich knüpft das Gesetz für die persönliche Zurechnung der Einkünfte aus LuF an keine weiteren Unterscheidungen an, etwa nach Haupt-, Neben- und Zuerwerbslandwirten, wie sie ua. im Rahmen von Subventionen geläufig sind. Nur ganz gelegentlich bezieht sich das Gesetz auf die Einkünfte des Stpfl. (§ 14 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) oder seine Stellung (zB hauptberuflicher Land- und Forstwirtschaftler bzw. Landwirt iSv. § 1 Abs. 2 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 iVm. § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b und c BewG; berechtigter Personenkreis für eine Produktionsaufgaberente nach § 1 FELEG v. 21. 2. 1989, BGBl. I, 233 iVm. § 13 Abs. 2 Nr. 3). Es spielt auch keine Rolle, ob die Einkünfte aus LuF im Rahmen eines bäuerlichen Familienbetriebs oder außerhalb davon etwa im Rahmen einer Mitunternehmerschaft von einander fremden Personen erzielt werden.

Einstweilen frei.

21

2. Der land- und forstwirtschaftliche (Mit-)Unternehmer als Zurechnungssubjekt

22

§ 13 geht ganz selbstverständlich vom luf (Mit-)Unternehmer als Zurechnungssubjekt der luf Einkünfte aus. Die Vorschrift erwähnt dies nur gelegentlich (§ 13

Abs. 1 Satz 5) oder für Mitunternehmer über eine Verweisung (§ 13 Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 1 Nr. 2). Der Begriff „Unternehmer“ ist ein unbestimmter Rechtsbegriff (vgl. BFH v. 28. 2. 1961 I 25/61 U, BStBl. III, 252; v. 29. 8. 1969 VI R 318/67, BStBl. II 1970, 20/21: bestimmbarer wirtschaftlicher Begriff; v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751/769 mwN: Mitunternehmer).

Auf eigene Rechnung und Gefahr tätiger „Unternehmer“: Das Zurechnungssubjekt für luf Einkünfte ist grundsätzlich dadurch gekennzeichnet, daß es mit in einem luf Betrieb zusammengefaßten Wirtschaftsgütern auf eigene Rechnung und Gefahr zur Erzielung von luf Einkünften (zu den verschiedenen Inhalten des im Gesetz verwendeten Begriffs der luf Einkünfte, Anm. 232) wirtschaftet. Die Maßgeblichkeit des Merkmals Rechnung (s. dazu auch § 5 Abs. 1 Satz 2 GewStG) und Gefahr entspricht der bisher ständigen Rspr. des für die Einkünfte aus LuF zuständigen (s. GVPlan BFH IV. Senat TNr. 1 a) IV. Senats des BFH.

Vgl. zB BFH v. 17. 7. 1975 IV R 119/74, BStBl. II, 770; v. 24. 7. 1975 IV R 99/72, BStBl. II, 772; v. 7. 10. 1982 IV R 186/79 BStBl. II 1983, 73; v. 30. 6. 1983 IV R 206/80, BStBl. II, 636; v. 6. 2. 1986 IV R 311/84, BStBl. II, 455; v. 14. 8. 1986 IV R 341/84, BStBl. II 1987, 23; s. etwa auch FG Düss. v. 19. 4. 1973, EFG, 377, rkr.

UE stellt dieses Merkmal einen anderen Ausdruck für Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko als Voraussetzung für die Annahme der Unternehmereigenschaft dar (vgl. etwa auch die Gleichsetzung von § 5 Abs. 1 Satz 2 GewStG mit der Frage, wer Unternehmer iSv. § 15 Abs. 1 EStG ist, in BFH v. 25. 10. 1985 III R 215/81, BFH/NV 1986, 359). In einem Leitsatz hat der BFH (v. 27. 9. 1988 VIII R 193/83, BStBl. II 1989, 414) allerdings das Merkmal „für eigene Rechnung“ (im Gegensatz zu den Gründen) allein auf die Unternehmerinitiative bezogen, während in anderen Entscheidungen (BFH v. 17. 7. 1975 IV R 119/74, BStBl. II 1975, 770; v. 5. 2. 1976 IV R 31/74, BStBl. II, 335/337; v. 6. 12. 1995 I R 40/95, BStBl. II 1997, 118) ausschließlich eine Verbindung zum Unternehmerrisiko hergestellt wird. In anderer Rspr. des BFH werden zum Teil auch die Merkmale „Rechnung und Gefahr“, „Unternehmerrisiko“ und „Nutzungsbefugnis“ gleichgesetzt (vgl. BFH v. 5. 2. 1976 IV R 31/74, BStBl. II, 335/337). Dies trifft uE nur bedingt zu. Wirtschaften auf eigene Rechnung und Gefahr und Tragen von Unternehmerrisiko setzen nicht zwingend eigene rechtliche Nutzungsbefugnis voraus (Anm. 23; vgl. etwa auch BFH v. 28. 2. 1961 I 25/61 U, BStBl. III, 252, wo uE zu Recht darauf abgestellt wurde, daß sich die estrechtliche Stellung eines Nießbrauchers auch nach der tatsächlichen Gestaltung durch die Beteiligten richtet; s. auch BFH v. 13. 5. 1980 VIII R 63/79, BStBl. II 1981, 295 im Nießbrauchsverhältnis Eltern/Kinder), wenngleich die Nutzungsbefugnis ein wesentliches Indiz für Wirtschaften auf eigene Rechnung und Gefahr, Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko darstellt (zur Bedeutung bezüglich der Nutzungsbefugnis am Grund und Boden Anm. 23).

Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko: Der Wirtschaftende bzw. derjenige der auf seine Rechnung und Gefahr wirtschaften läßt, ist der Unternehmer des luf Betriebs (s. dazu auch UELNER, Inf. 1980, 2). Kennzeichnend für den Unternehmer, auch den luf, ist die mehr oder minder intensive Entfaltung von Unternehmerinitiative und das Tragen von Unternehmerrisiko. Als Grundlage für die Unternehmerinitiative reicht jede (zivilrechtlich) wie immer zu qualifizierende Dispositionsbefugnis aus. Es kommt auf die Befugnis an, letztlich nicht darauf, ob sie auch tatsächlich ausgeübt wird (BFH v. 24. 7. 1984 VIII R 65/84, BStBl. II 1985, 85; v. 25. 10. 1985 III R 215/81, BFH/NV 1986, 359). Die Befugnis kann auf unterschiedlichen Grundlagen beruhen. Die Vermögens-

gegenstände, die in einem luf Betrieb zusammengefaßt sind, können im Eigentum des Betriebsinhabers stehen, sie können aber auch gemietet, gepachtet oder überlassen sein. Auch wirtschaftliches Eigentum kommt in Betracht. Das ist der Fall, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die tatsächliche Sachherrschaft über WG in der Weise ausübt, daß er den zivilrechtliche Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche ND wirtschaftlich von der Einwirkung diese WG ausschließen kann (vgl. bezüglich eines vermachten Betriebs ausnahmsweise BFH v. 24. 9. 1991 VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330).

Dispositionsbefugt ist demnach in erster Linie der (wirtschaftliche) Eigentümer, wenn er nicht aufgrund strechtlich anzuerkennender Rechtsbeziehungen die Nutzungen ganz oder zum Teil einem anderen überlassen hat, zB durch Pachtvertrag, Überlassungsvertrag (Anm. 75 ff.), Nießbrauch bzw. ganze oder teilweise Übertragung eines Nießbrauchsrechts (Anm. 95 ff.), Berechtigung mit den Maßgaben von § 14 HöfeO zur Verwaltung und Nutznießung (Anm 145 ff.), Gesellschaftsvertrag (Anm. 485) usw. (BFH v. 7. 10. 1982 IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73; v. 14. 11. 1979 I R 123/76, BStBl. II 1980, 432 zu § 1059 Satz 2 BGB). Aber auch die tatsächliche Disposition ohne rechtliche Befugnis reicht ggf. für die Annahme der Unternehmerinitiative aus (§ 2 Anm. 131 und etwa BIERGANS/STOCKINGER, FR 1982, 25 [33]); zB entsprechend für die irrtümliche Annahme einer Alleinunternehmerschaft BFH v. 30. 3. 1967 IV 394/62, BStBl. III, 519; für einen im Hinblick auf einen Gewerbebetrieb unwirksamen Erwerbsvertrag BFH v. 17. 8. 1967 IV R 80/67, BStBl. II 1968, 903; für den tatsächlichen Einsatz eines dem Kind gehörenden Gegenstandes im Betrieb seines Vaters BFH v. 5. 7. 1978 I R 97/75, BStBl. II 1979, 40; vgl. aber zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen Anm. 120 bzw. zu Verhältnissen zwischen Ehegatten Anm. 115 ff. und etwa BFH v. 17. 7. 1975 IV R 119/74, BStBl. II, 770: der der Ehefrau gehörende Hof wird vom Ehemann bewirtschaftet). Das luf Unternehmerrisiko trifft insbesondere den, auf dessen Rechnung und Gefahr die Risiken des Erzeugungsprozesses (Witterung, Schädlinge, Seuchen etc) bzw. der Vermarktung gehen, wer im Falle von Verlusten mit seinem Vermögen für die Forderungen der Gläubiger haftet usw. (vgl. BFH v. 25. 10. 1985 III R 215/81, BFH/NV 1986, 359; v. 14. 8. 1986 IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17/20: Erfolg der jährlichen Ernte und deren Verwertung). Dementsprechend richtet sich die Zurechnung von Einkünften aus LuF auch bei Mitunternehmerschaften (s. dazu allgemein Anm. 485).

Verpächter als Zurechnungssubjekt: Auch der Nichtbewirtschaftende kommt ggf. noch als Subjekt der Zurechnung von Einkünften aus LuF in Betracht, zB wenn er den Hof verpachtet, unentgeltlich überlassen (Anm. 78 ff.) oder sich den Nießbrauch vorbehalten hat und noch keine Betriebsaufgabeerklärung abgegeben hat (grundlegend zum Wahlrecht BFH v. 18. 3. 1964 IV 114/61 S, BStBl. III, 124; v. 13. 11. 1963 GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 164; vgl. auch BFH v. 29. 10. 1981 IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381/383; v. 28. 2. 1987 IV R 325/84, BStBl. II, 772; zu den Einzelheiten s Anm. 78 ff.).

Verwalter oder Treuhänder: Läßt der luf (Mit-)Unternehmer die in einem luf Betrieb zusammengefaßten Gegenstände von einem Verwalter oder Treuhänder bewirtschaften, so berührt dies seine Unternehmerstellung und die Zurechnung der Einkünfte aus LuF auf ihn nicht, weil die Leistungserstellung nicht auf Rechnung oder Gefahr des Verwalters oder Treuhänders geht (BFH v. 17. 7. 1975 IV R 119/74, BStBl. II, 770; v. 24. 6. 1976 IV R 173/74, BStBl. II, 643; s. zu Stellvertretung, Vollmacht und Treuhandverhältnis zB BFH v. 1. 3. 1962 IV 112/59 HFR 1963, 284; v. 24. 6. 1976 IV R 173/74, BStBl. II, 643; LEINGÄRTNER,

Kap. 14 Rn. 7). Wie im gewerblichen Bereich ist bei LuF nicht notwendig, daß der Treugeber tatsächlich Weisungen für die einzelnen Geschäfte des Unternehmens geben müßte, damit ihm die jeweiligen Einkünfte zugerechnet werden. Dies folgt ua auch daraus, daß es Formen von LuF gibt, wo der persönliche Arbeitseinsatz oder die Vermarktung zurücktreten, zB bei aussetzenden Forstbetrieben, Pensionsviehhaltung oder extensiver Rindermast (BFH v. 11. 12. 1997 IV R 4/95, BFH/NV 1998, 947/949 mit Abgrenzung zur Rspr. zu den Einkünften aus VuV, BFH v. 27. 1. 1993 IX R 269/87, BStBl. II 1994, 615.

23

II. Nutzungsberechtigung am Grund und Boden als besonderer Zurechnungsgrund

Für den Land- und Forstwirt hat der Grund und Boden – auch gemessen an den anderen Einkunftsarten – eine besonders herausragende Bedeutung. Dazu hat sich etwa das BVerfG (BVerfG v. 11. 5. 1970 1 BvL 17/67, BStBl. II 1970, 579 [583]) im Abwägungszusammenhang mit der Frage der Bodengewinnbesteuerung bei LuF wie folgt auch heute noch beachtlich (von Einschränkungen für das Beitrittsgebiet abgesehen) geäußert:

„Es trifft allerdings zu, daß trotz der zweifellos in der Landwirtschaft zu beobachtenden tiefgreifenden Strukturwandlung die landwirtschaftlichen Betriebe und auch die Wirtschaftsauffassung der Landwirte noch zahlreiche typische Eigenheiten aufweisen, die sie von der gewerblichen Wirtschaft unterscheiden. Es bestehen bei der Mehrheit der Landwirte immer noch starke innere Bindungen an das Bodeneigentum (Gutachten des Instituts für landwirtschaftliche Betriebslehre der Universität Bonn, S. 46). Auch besteht das die Landwirtschaft von der gewerblichen Wirtschaft unterscheidende Merkmal immer noch darin, daß der Grund und Boden nicht nur den Standort bildet, sondern den maßgebenden Produktionsfaktor ausmacht. Die besonderen Produktionsbedingungen setzen dem landwirtschaftlichen Betrieb von der Natur her Schranken und führen zu einem Betriebsrisiko eigener Art. Insoweit ist die Landwirtschaft gegenüber den gewerblichen Betrieben in natürlicher und wirtschaftlicher Hinsicht benachteiligt (PRIEBE, in *Hilfe zur Selbsthilfe für die Landwirtschaft*, 1958, 17; NIEHAUS, in *Agrarpolitik in der Sozialen Marktwirtschaft*, 1956, 12). Deshalb sind die staatlichen Bemühungen darauf gerichtet, diese Nachteile unter anderem mit den Mitteln der Handels-, Steuer-, Kredit- und Preispolitik auszugleichen. ...“

Besonderheit des land- und forstwirtschaftlichen Grund und Bodens: Der luf genutzte Grund und Boden unterscheidet sich von anderen Anlagegütern dadurch, daß er bei bestimmungsgemäßer Nutzung nicht nur Gebrauchsvorteile, sondern in Gestalt der erzeugten und ggf. weiter zu verwertenden Pflanzen Früchte im Sinne von § 99 Abs. 1 BGB abwirft (organischen Erzeugnisse als unmittlere Sachfrüchte). Diese Früchte stellen die Nutzungen des luf genutzten Grund und Bodens (Summe der Grundstücke als unbewegliche Sachen) dar (§ 100 BGB). Demjenigen, dem die Nutzungen (= Leistungserstellung) zivilrechtlich zuzurechnen sind, sind grundsätzlich auch die Einkünfte aus LuF zuzurechnen (BFH v. 14. 8. 1986 IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17/19 f.; UELNER, *Inf.* 1980, 2 akzentuiert für die Zurechnungsfrage die Eigenständigkeit des ESt-Rechts). Erzeugnisse stehen dem Eigentümer der Grundstücke zu, soweit er die Aneignung nicht einem anderen gestattet hat (§§ 953, 956 BGB). Demnach betätigt sich der Eigentümer, der Grundstücke land- und forstwirtschaftlich nutzt, als luf Unternehmer (zu dieser Regelannahme zB BFH v. 17. 7. 1975 IV R 119/74, BStBl. II, 770; BFH v. 14. 8. 1986 IV R 341/84, BStBl. II 1987, 23/25 mwN, dort auch zu der Ausnahme bei einer Baumschule, weil die Erzeugnisse einer Baumschule weder wesentliche Bestandteile noch Früchte des zu ihrer

Hervorbringung genutzten Grundstücks sondern bewegliche Sachen darstellen, RG v. 27. 4. 1907 V 459/06, RGZ 66, 88; v. 4. 10. 1922 V 611/21, RGZ 105, 213/215; zur Kritik Anm. 117), ohne daß es dabei auf eine bestimmte Mindestgröße der Fläche oder des Ertrages ankäme (BFH BStBl. II 1987, 23/24 mwN). Die Bezogenheit der LuF auf Grund und Boden indiziert demnach die Zurechnung der entsprechenden Einkünfte, allerdings regelmäßig nur beim bezüglich dieser Flächen Nutzungsberechtigten. Dies kann auch der wirtschaftliche Eigentümer sein (§ 39 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO, zu letzterem § 2 Anm. 144).

Eigentum als Zurechnungsgrund: Wenn auch Eigentum an Sachen bzw. Wirtschaftsgütern generell nicht allein ausschlaggebend für die Zurechnung von Einkünften ist, die mit diesen Sachen bzw. Wirtschaftsgütern erzielt werden (BFH v. 7. 12. 1961 IV 294/58 HFR 1963, 260), wird dieser Umstand in der Rspr. des BFH vor allem bezüglich des Grund und Bodens im Bereich der Einkünfte aus LuF nutzbar gemacht, wenn kein Anhaltspunkt für eine abweichende Nutzungsbefugnis besteht (BFH v. 5. 2. 1976 IV R 31/74, BStBl. II, 335/337: Wirtschaftsüberlassung Vater/Sohn). Nach BFH v. 14. 8. 1986 (IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17/19) sollen bei Ehegatten ggf. insoweit sogar die Regeln über den Anscheinsbeweis – prima-facie-Beweis – gelten und ggf. zur Annahme einer Ehegatten-Innengesellschaft (Mitunternehmerschaft) führen. UE ist nicht nur die Annahme eines prima-facie-Beweises zu weitgehend (zum Unterschied des prima-facie-Beweises gegenüber dem Indizienbeweis zB BFH v. 14. 3. 1989 VII R 75/85, BStBl. II, 534), sondern überhaupt die Rspr. des BFH zur Ehegatten-Innengesellschaft (s. Anm. 117).

Wegen der notwendigen Mindestflächendeckung im Verhältnis zur LuF Tierzucht und Tierhaltung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, dazu Anm. 267 ff.) kann bei unterschiedlichen Eigentumsverhältnissen bezüglich des Grund und Bodens und der Tierbestände namentlich unter Angehörigen die Gefahr bestehen, daß die Tierzucht oder Tierhaltung als gewerblich zu beurteilen ist (zu den Einzelheiten Anm. 275 ff.).

III. Gegenstand und Änderung der Zurechnung

24

Der Gegenstand der Zurechnung (Einkünfte aus LuF) muß vorhanden sein.

Beginn der Zurechnung: Das ist grundsätzlich mit dem Beginn der entsprechenden Betätigung (dazu auch Anm. 232) und der Leistungserstellung der Fall. Auch Entschädigungen und Nutzungsvergütungen iSv. § 24 Nr. 1 und Nr. 3 können Gegenstand der Zurechnung sein.

Beispielsfall etwa OFD Hannover v. 28. 4. 1995, StEK EStG § 13 Nr. 621 zu § 6 Abs. 6 Milch-Garantiemengen-VO aF; keine Entschädigung nach § 24 Nr. 1 Buchst. a, wenn Zahlungen für die Überspannung von LuF Grundstücken mit Hochspannungsleitungen erfolgen, vgl. BFH v. 19. 4. 1994 IX R 19/90, BStBl. II, 640; Anwendungsregelung Erlaß Bremen v. 18. 1. 1996, StEK EStG § 13 Nr. 627.

Sind an sich Einkünfte als Gegenstand der Zurechnung vorhanden, können sie stfrei gestellt sein (zB der Grundbetrag der Produktionsaufgaberente nach § 3 Nr. 27, Anm. 403).

Wegfall der Zurechnung: Der Gegenstand entfällt grundsätzlich mit der Einstellung der entsprechenden Betätigung, also etwa bei Betriebsaufgabe, Betriebsveräußerung oder Hofübergabe. Allerdings können etwa auch Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit als Land- und Forstwirt Gegenstand der Zurechnung sein (§ 24 Nr. 2). Besonderheiten gelten zB für den Verpächter oder sonst Über-

lassenden (zur Wirtschaftsüberlassung Anm. 78 ff., zum Nießbrauchgeber Anm. 98) eines LuF Betriebs. Auch aus dem Umstand der Stilllegung aller Flächen nach dem Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit (FELEG v. 21. 2. 1989, BGBl. I, 23; BStBl. I, 116) folgt nicht zwingend eine Betriebsaufgabe (vgl. OFD Chemnitz v. 17. 12. 1996, StEK EStG § 13 Nr. 638, TNr. 5.2). Die Frage ob ein Gegenstand der Zurechnung, also LuF Einkünfte vorhanden sind, kann etwa auch davon berührt werden ob Gewinnzielungsabsicht vorliegt oder nicht usw.

Tatsächlich erzielte Einkünfte als Zurechnungsgrundlage: Zugerechnet werden können nur tatsächlich erzielte Einkünfte. Die Möglichkeit Betriebseinnahmen zu wirklichen oder Betriebsausgaben zu tätigen genügt nicht (vgl. allgemein mwN § 2 Anm. 155). Es muß sich um Einkünfte handeln, dh. u. a., es muß sich um Bezüge aus einer Leistungserstellung handeln, nicht also etwa aus einer Einkommensverwendung iSv. § 12 Nr. 1 (BFH v. 5. 7. 1978 I R 97/75, BStBl. II 1979, 40), um Unterhalt iSv. § 12 Nr. 2 (vgl. zB BFH v. 14. 8. 1986 IV R 264/84, BStBl. II 1987, 20/23; v. 27. 9. 1988 VIII R 193/83, BStBl. II 1989, 414) oder dergleichen (zusammenfassend auch UELNER, Inf. 1980, 2f.). Die Zurechnung von Einkünften aus LuF ist von der Zurechnung LuF genutzter Gegenstände zu unterscheiden (zur Abhängigkeit dieser Frage von zivilrechtlichem bzw. wirtschaftlichem Eigentum zB BFH v. 5. 7. 1978 I R 97/75, BStBl. II 1979, 40). So sind die LuF Einkünfte aus gepachtetem Grund und Boden dem Pächter, der Grund und Boden dem Betriebs- oder Privatvermögen des Verpächters zuzurechnen, wenn er Eigentümer ist (vgl. auch BFH v. 26. 2. 1987 IV R 325/84, BStBl. II, 772 zum Verhältnis von ruhendem und wirtschaftendem LuF Betrieb bei vorweggenommener Erbfolge unter Nießbrauchsvorbehalt).

Änderung der Zurechnung: Die Zurechnung der Einkünfte erfolgt nach objektiven Gesichtspunkten (BFH v. 24. 6. 1976 IV R 173/74, BStBl. II, 643; LEINGÄRTNER, Kap. 14 Rn. 1). Der Umstand, daß die Tatbestandsverwirklichung kraft Gesetzes den Anspruch aus dem StSchuldverhältnis entstehen läßt (§ 38 AO), schließt eine *Vereinbarung über die Zurechnung* verwirklichter Einkünfte, nicht aber eine vorherige Gestaltung über die Zurechnung der Einkunftsquelle aus. Nur wenn über die Einkunftsquelle selbst verfügt worden ist, ändert sich ex nunc die Zurechnung der Einkünfte. Das Zurechnungssubjekt ändert sich dementsprechend, wenn etwa die in Anm. 20 ff. erläuterten Ereignisse eintreten, zB bei Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge bezüglich der in einem LuF Betrieb zusammengefaßten Wirtschaftsgüter (für einen entgeltlichen Unternehmenserwerb selbst dann, wenn sich die Unwirksamkeit des Erwerbsvorgangs später herausstellen sollte, vgl. entsprechend BFH v. 17. 8. 1967 IV R 80/67, BStBl. II 1968, 93; zu den Anforderungen an einen Kaufvertrag unter nahen Angehörigen BFH v. 18. 1. 1990 IV R 50/88, BFH/NV 1990, 693), Pachtbeginn oder Pachtende, Wirtschaftsüberlassungsbeginn oder -ende, Beginn oder (rechtsgeschäftliches oder gesetzliches) Erlöschen des Nießbrauchs oder Überlassung der Nießbrauchsausübung an einen anderen. Estrechtlich wird die Verfügung über die Einkunftsquelle regelmäßig ohne weiteres anerkannt, wenn ein natürlicher Interessenwiderstreit zwischen den an der Verfügung Beteiligten besteht, zB wenn ein fremder Dritter die in einem LuF Betrieb zusammengefaßten Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter erwirbt. Besteht etwa wie ggf. bei nahen Angehörigen (zum Begriff der nahen Angehörigen s. zB Anm. 120) kein natürlicher Interessenwiderstreit zwischen den Beteiligten, fordert die Rspr. des BFH für die Anerkennung einer geänderten Einkünftezurechnung, daß die Verfügung (Vereinbarung) klar und ggf. – wenn rechtlich erforderlich – formgerecht erfolgt,

ernsthaft gewollt und tatsächlich durchgeführt worden ist (s. allg. § 2 Anm. 170 ff.; hier Anm. 120; zB auch BFH v. 14. 8. 1986 IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17; v. 14. 8. 1986 IV R 264/84, BStBl. II 1987, 20; v. 14. 8. 1986 IV R 341/84, BStBl. II 1987, 23: Gesellschaftsverhältnis zwischen Ehegatten, Nutzungsüberlassung). Ein weiterer Grund, die Verfügung über die Einkunftsquelle ggf. nicht anzuerkennen, kann etwa Rechtsmißbrauch iSv. § 42 AO sein (vgl. etwa BFH v. 16. 3. 1988 X R 27/86, BStBl. II 1988, 629).

Die Zurechnung ist von der Verfügung über diese Einkünfte zu unterscheiden (s. § 12; zur Abgrenzung von der Einkommensverwendung zB BFH v. 24. 6. 1976 IV R 173/74, BStBl. II 1976, 643; v. 14. 11. 1979 I R 123/76, BStBl. II 1980, 432). Die Frage der Zurechnung von Einkünften – auch solche aus LuF – geht der Frage der Verfügung über diese Einkünfte logisch und systematisch vor (§ 2 Anm. 210). Die Verfügung über erzielte Einkünfte ändert grundsätzlich an deren Zurechnung nichts (§ 2 Anm. 150 ff.).

Einstweilen frei.

25–27

G. Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Schrifttum: PAULICK, Fragen zur landwirtschaftlichen Buchführung nach der AO 1977, FR 1978, 329; A. LANG, Die Buchführungspflicht der Land- und Forstwirte, Inf. 1981, 462; KORN, Steuerprüfungen und Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung, KÖSDI 1981, 4023; KASTL, Bewertung von Vieh beim Übergang von der Durchschnittsgewinnermittlung zur Bilanzierung, Inf. 1981, 7; THOMA, Buchführung oder Gewinnschätzung, in: Bayerisches Landwirtschaftliches Jahrbuch, Jg. 58 (1981), 353; BIEDERMANN, Eröffnungsbilanz in der LuF bei Übergang zur Buchführung, 1981; KÜFNER/HEINDEL, Falsche Eröffnungsbilanzen in der Landwirtschaft?, DStR 1982, 313; BIEDERMANN, Die Bilanzierung von Ställen beim Übergang zur Buchführung, Inf. 1983, 487; G. SCHÄFER, Die Bilanz des Forstwirts, Inf. 1983, 125; 180; 210; G. SÖFFING, Übergang zum Betriebsvermögensvergleich bei vorangegangener Gewinnschätzung, FR 1983, 327; GROLIG, Falsche Eröffnungsbilanzen in der Landwirtschaft?, DStR 1983, 3; BICHEL, Mitunternehmenschaften im Bereich der LuF und Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, Inf. 1984, 145; KASTEN, Untersuchungsergebnisse zur Gewinnschätzung nach § 162 AO, Inf. 1984, 535; APITZ, Schätzungen im Rahmen einer Außenprüfung, DStR 1985, 304; BICHEL, Übergang von der freiwilligen Buchführung zur Überschufrechnung, Inf. 1986, 441; BREMER, Die Bilanzierung „eisern“ gepachteten Inventars in der Übergangsbilanz, Inf. 1990, 482; HILLER, Die DM-Eröffnungsbilanz in der LuF, StWa. 1992, 1; PALLAUF, Die Bewertung der WG in der sog. „Übergangsbilanz“, Inf. 1992, 509; HILLER, Das Wirtschaftsjahr land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, Inf. 1994, 395; MÖSBAUER, Grenzen der Buchführungs- und Abschlußpflicht bestimmter Stöpl. nach § 141 AO, DB 1995, 397; KANZLER, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233; OPEL, Berichtigung falsch erstellter Übergangsbilanzen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zurück bis zur Fehlerquelle, FR 1998, 41; HILLER, Durchschnittsatzgewinn in der Landwirtschaft nach dem neuen § 13a EStG, Inf. 1999, 449 und 487; KANZLER, Die neue Durchschnittsatzgewinnermittlung für Land- und Forstwirte – oder: einfach und zielgenau in die Verfassungswidrigkeit?, DStZ 1999, 682.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 15. 12. 1981, BStBl. I, 878: Buchführung in luf. Betrieben; OFD Hannover v. 7. 4. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 648: Zur Schätzung des Gewinns aus LuF.

Vgl. vor allem die Erläuterungen zu § 4 und § 13a sowie bezüglich der Buchführungspflicht die einschlägigen Kommentare zu §§ 140 ff. AO. Einzelne Folgen der Buchführungspflicht werden im Zusammenhang mit den Erläuterungen zu § 13 erörtert. Die Ausführungen in Anm. 28 und 29 dienen nur der Übersicht.

28 I. Vielfalt der Gewinnermittlungsarten bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

Die vor allem im Bereich der Einkünfte aus LuF anzutreffende Vielfalt der Gewinnermittlungsarten ist historisch gesehen in mehreren Schritten vom Gesetzgeber herbeigeführt worden. Sie beinhalten systembedingte, einkunftsspezifische und herkömmliche Unterschiede, die durchaus – etwa im Hinblick auf § 13 a – die Frage der Verfassungsmäßigkeit aufwerfen (vgl. zur historischen Entwicklung und zu den Folgerungen daraus im einzelnen KANZLER, FR 1998, 233). Nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 sind Einkünfte bei LuF usw. der Gewinn (§§ 4–7 k).

Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen: Nach § 13 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4 ist der Gewinn für einen Betrieb der LuF nach den Abs. 3–6 des § 13 a zu ermitteln.

Vor dem StEntlG 1999/2000/2002 Abs. 3–8; die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen galt im Beitrittsgebiet erst ab 1. 1. 1991, dazu auch OFD Rostock v. 28. 11. 1991, StEK EStG § 4 a Nr. 4; zur DM-Eröffnungsbilanz HILLER, StWa. 1992, 1; allgemein zur Geltung von § 13 im Beitrittsgebiet Anm. 6.

Voraussetzung ist, daß

- ▷ der Stpfl. nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen (§ 13 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1); für das Rumpfwj. 1. 7–31. 12. 1990 im Beitrittsgebiet richtete sich die Buchführungspflicht nach dem StAnpG DDR v. 22. 6. 1990: für § 141 AO maßgebend der Wirtschaftwert auf den 1. 1. 1991 nach dem BewG idF des Einigungsvertrags,
- ▷ die selbstbewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a BewG ohne Sonderkulturen iSv. § 52 BewG nicht 20 Hektar überschreitet (§ 13 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; vor dem StEntlG 1999/2000/2002: der Ausgangswert nach § 13 a Abs. 4 mehr als 0 DM, jedoch nicht mehr als 32 000 DM betrug), und
- ▷ die Tierbestände insgesamt 50 Vieheinheiten nach Anlage 1 zum BewG nicht übersteigen (§ 13 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3; nach der Rechtslage vor dem StEntlG 1999/2000/2002: drei Vieheinheiten je Hektar landwirtschaftlich genutzter Fläche oder insgesamt 30 Vieheinheiten nicht überstiegen, wobei sich bei einem Anteil an Tierbeständen von mehr als 75 vH Schweine und Geflügel die Grenze für die ersten 15 Hektar auf vier Vieheinheiten je Hektar erhöhte) und der Wert der selbstbewirtschafteten Sondernutzungen nach § 13 a Abs. 5 nicht mehr 2 000 DM je Sondernutzung beträgt (§ 13 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4; nach der Rechtslage vor dem StEntlG 1999/2000/2002 nicht vorausgesetzt gewesen).

Wahlrecht auf anderweitige Gewinnermittlung im Rahmen der Durchschnittsatzgewinnermittlung: Ist der Stpfl. an sich zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen verpflichtet, so ist nach § 13 a Abs. 2 Satz 1 auf fristgebundenen schriftlichen Antrag des Stpfl. für einen Betrieb der Gewinn für vier aufeinanderfolgende Wj. durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Einnahmenüberschußrechnung zu ermitteln (s. Erl. zu § 13 a Abs. 2). Der Antrag empfiehlt sich hauptsächlich für voraussehbare Verlustjahre oder bis einschließlich zum Jahr 2000 zur Erlangung der Steuerermäßigung nach § 34 e (dazu BFH v. 18. 3. 1993 IV R 3/92, BStBl. II, 549 mit Hinweis zur gesetzgeberischen Zielsetzung des § 34 e).

Originäre Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschußrechnung: Ist der Stpfl. hiernach weder buchführungspflichtig noch zur Gewinnermittlung

nach Durchschnittssätzen verpflichtet, kann der Gewinn gem. § 4 Abs. 3 ermittelt werden (BTD Drucks 8/3239). Die Option wird im Verhältnis zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 durch Abgabe entsprechender Erklärungen ausgeübt (BFH v. 15. 4. 1999 IV R 68/98, BStBl. II, 481 mwN).

Gewinnermittlung bei Buchführungspflicht: Besteht Buchführungspflicht, hat die FinVerw. wegen des in der LuF zT besonders schwer zu ermittelnden Vermögens vielfach Wertansätze nach Durchschnittswerten, Richtsätzen und Pauschsätzen zugelassen, zB Viehdurchschnittswerte. Stehende Ernte und Feldinventar brauchen bei jährlicher Fruchtfolge nach R 131 Abs. 2 EStR aus Vereinfachungsgründen nicht angesetzt zu werden (s. für den Fall der Verpachtung eines luf Betriebs zB BFH v. 6. 12. 1984 IV R 212/82, BStBl. II 1985, 391).

Geltungsbereich der Gewinnermittlungsarten: Aus der vorbezeichneten Gesetzeslage folgt

- ▷ die Pflicht zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 für das jeweilige Wj. durch Bestandsvergleich, sofern Buchführungspflicht besteht,
- ▷ die Pflicht zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13 a Abs. 3–6, sofern keine Buchführungspflicht besteht und nach § 13 a Abs. 1 bestimmte weitere Maßgaben eingehalten sind bzw. nicht gem. § 13 a Abs. 2 Satz 1 unter bestimmten weiteren Voraussetzungen Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 oder Vergleich der BE mit den BA nach § 4 Abs. 3 gewählt ist,
- ▷ nach Ansicht des BFH eine allerdings nicht erzwingbare Pflicht zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder 3, wenn weder Buchführungspflicht besteht noch die Voraussetzungen für eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13 a erfüllt sind und sich der Stpfl. weder für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 noch nach Abs. 3 entschieden hat (BFH v. 11. 8. 1992 VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346; aA KANZLER, FR 1998, 233 wonach die Pflicht zu einer der Gewinnermittlungen erzwingbar sein soll).

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Die Vielfalt der Gewinnermittlungsarten kann zu einem Wechsel von einer Gewinnermittlungsart zur anderen aus den unterschiedlichsten Anlässen freiwillig oder zwangsweise führen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 43–46). Beim Übergang zum Bestandsvergleich ist eine *Anfangsbilanz* (*Übergangsbilanz*) zu erstellen, in der das gesamte Betriebsvermögen erfasst und bewertet wird (dazu im einzelnen: Vor §§ 4–7 Anm. 50–60). Diese Übergangsbilanz ist Grundlage für die erforderlichen Gewinnkorrekturen, die zu einem Übergangsgewinn oder -verlust führen können (Vor §§ 4–7 Anm. 64–75). Umgekehrt ist beim Übergang vom Bestandsvergleich und der Durchschnittssatzgewinnermittlung die Schlußbilanz maßgebend für die Gewinnkorrekturen (Vor §§ 4–7 Anm. 61).

Zu den Einzelheiten der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Betriebsvermögen, Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben) s. Anm. 42–54.

II. Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft durch Schätzung

29

Ermittelt der Stpfl. seinen Gewinn nicht, sind vom FA die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen (§ 162 AO) und der Besteuerung zugrunde zu legen (BFH v. 11. 8. 1992 VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346; dazu allgemein und insbesondere zu den Schätzungsverfahren BFH v. 18. 12. 1984 VIII R 195/82, BStBl. II 1986, 226; Schätzungen müssen in sich schlüssig sein, ihre Ergebnisse müssen wirtschaftlich vernünftig und möglich sein; v. 3. 10. 1985 IV R 197/83, BFH/NV

1987, 477; Schätzung nach Richtsätzen; LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 28 Rn. 1 ff.; KASTEN, Inf. 1984, 535; SCHOLTZ, Inf. 1981, 1 [6]). Hierbei handelt es sich nicht um eine Gewinnermittlungsart, wiewohl die Verwaltungshandhabung Ansätze zu dieser Auffassung liefert (KANZLER, FR 1998, 233 [237]).

Schätzung nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs: Besteht Buchführungspflicht, so hat die Schätzung nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 zu erfolgen. Zur Gewährung einer Buchführungserleichterung durch die FinVerw. nach § 148 AO, die auch eine vorübergehende Befreiung ermöglichen soll, s. BFH v. 17. 9. 1987 IV R 31/87, BStBl. II 1988, 20.

Siehe auch OFD Hann. v. 7. 4. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 648, TNr. 1; eine Schätzung in Anlehnung an die Durchschnittsatzgewinnermittlung ist unzulässig, „weil hierbei die tatsächlichen Ertragsverhältnisse des lfd. Wj nur unzureichend berücksichtigt werden können“; dagegen noch BFH v. 22. 9. 1960 IV 249/59 U, BStBl. III, 516 zu einer Schätzung in Anlehnung an die VOL; zur Entwicklung zB MARTENS in L/B/H, § 13 Rn. 173.

Bei einem buchführungspflichtigen Landwirt, der keine nach §§ 141, 142 AO erforderlichen Bücher und Aufzeichnungen führt, ist den Anforderungen des § 162 Abs. 1 AO an eine Schätzung genügt, wenn die Gewinne nach einer anerkannten, für die betreffende Landwirtschaft brauchbaren Schätzungsmethode, zB anhand der Richtsätze nach Hektarerträgen, ermittelt werden. Regelmäßig besteht kein Anspruch auf Ermittlung der Einkünfte durch Außenprüfung oder Sachverständigengutachten. Ggf. können dem sog. Schätzungslandwirt stl. Vergünstigungen, soweit sie einem Stpfl. gesetzlich zustehen, zuzubilligen sein.

BFH v. 8. 11. 1984 IV R 33/82, BStBl. II 1985, 352; v. 24. 10. 1985 IV R 170/84, BFH/NV 1987, 345; v. 18. 12. 1984 VIII R 195/82, BStBl. II 1986, 226, dort auch zur Reingewinnsschätzung und zur Notwendigkeit der Mitteilung von Ergebnissen aus Vergleichsbetrieben; zur Richtsatzschätzung auch OFD Hannover v. 7. 4. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 648; zum Vergleich von Richtsatzschätzung und Standarddeckungsbeiträgen KASTEN, Inf. 1984, 535; bezüglich der Richtsatzschätzung kritisch KLEEBERG in K/S, § 13 Rn. A 71.

Schätzung nach den Grundsätzen der Einnahmenüberschußrechnung:

Ist zulässigerweise zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 optiert, ist bei veranlaßter Schätzung diese in Geldrechnung durchzuführen (BFH v. 2. 3. 1982 VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504; vgl. auch BFH v. 15. 4. 1999 IV R 68/98, BStBl. II, 481, dort auch zur Zulässigkeit der Schätzung trotz fehlender Pflicht zur Aufzeichnung der BE und BA sowie fehlender Pflicht zur Belegaufbewahrung nach Richtsätzen der FinVerw. zu § 4 Abs. 1). Auch wenn die sonstigen Voraussetzungen erfüllt wären, entfällt im Schätzungsfall eine StErmäßigung nach § 34e Abs. 1 Satz 1, solange diese noch existiert (bis zum Jahr 2000).

Schätzung nach den Grundsätzen der Durchschnittsatzgewinnermittlung:

Fehlen die Angaben des Stpfl., der zur Durchschnittsatzgewinnermittlung verpflichtet ist, zur Ermittlung dieses Durchschnittsatzgewinns, schätzt das FA nach dieser Methode. UE ist die Durchschnittsatzgewinnermittlung selbst schon ein Schätzungsverfahren, denn die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen wird vom FA aufgrund einiger Angaben des Stpfl. durchgeführt (glA zB LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 28 Rn. 2; möglicherweise aA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 278; BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 268). Probleme konnten hier vor allem im Rahmen der Rechtslage vor dem StEntlG 1999/2000/2002 auftreten, wo bei der Durchschnittsatzgewinnermittlung etwa auch der Wert der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und seiner im Betrieb beschäftigten Angehörigen von Bedeutung war (§ 13a Abs. 3 Nr. 2 aF).

Wegen des jeweils maßgeblichen Wj. sowie der Aufteilung auf die berührten VZ s. die Erl. zu § 4a bzw. § 8c EStDV. Für das Beitrittsgebiet ist zu beachten, daß gem. § 53 DMBilG im Kj. 1990 zwei Rumpfwj. vom 1. 1. bis 30. 6. und vom 1. 7. bis 31. 12. 1990 zu berücksichtigen waren (wegen der jeweils maßgeblichen Rechtslage s. Anm. 6).

Einstweilen frei.

30–31

H. Verfahrensfragen

32

Neben den allgemeinen verfahrensrechtlichen Vorschriften unterliegen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft einer Reihe von besonderen Regelungen:

Zuständigkeit des Lagefinanzamts: Sind bei Betrieben der LuF gesonderte Feststellungen nach § 180 AO erforderlich, bestimmt § 18 Abs. 1 Nr. 1 AO die Zuständigkeit des Lage-FA.

Meldepflichten: Wer einen Betrieb der LuF oder eine Betriebsstätte eröffnet, verlegt oder aufgibt, hat dies nach § 138 Abs. 1 und 3 innerhalb eines Monats auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck regelmäßig der Gemeinde, ausnahmsweise dem zuständigen FA, mitzuteilen. Unbeschränkt Stpfl. müssen nach § 138 Abs. 2 und 3 spätestens nach dem meldepflichtigen Ereignis dem nach §§ 18–20 AO zuständigen FA die Gründung und den Erwerb von Betrieben und Betriebsstätten im Ausland sowie die Beteiligung an ausländischen PersGes. mitteilen; dies gilt auch für luf Betriebe usw.

Buchführungspflichten: § 141 AO befaßt sich ua. mit der Buchführungspflicht von luf Betrieben (Verpflichtungsbeginn/-ende). § 142 AO ergänzt die Buchführungspflicht von Land- und Forstwirten nach § 141 Abs. 1 Nr. 1, 3 oder 5 um die Verpflichtung zur Führung eines Anbauverzeichnisses. Darin ist nachzuweisen, mit welchen Fruchtarten die selbstbewirtschafteten Flächen im abgelaufenen Wj. bestellt waren.

Steuererklärungsfristen: § 149 Abs. 2 Satz 2 AO bestimmt als Ende der Frist zur Abgabe der Steuererklärungen bei Stpfl., die den Gewinn aus LuF nach einem vom Kj. abweichenden Wj. ermitteln, den Ablauf des dritten Monats, der auf den Schluß des in dem Kj. begonnenen Wj. folgt.

Gesonderte Feststellungen (allgemein): Bezüglich der Einkünfte aus LuF kommen gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO iVm. § 179 Abs. 2 Satz 2 AO gesonderte und einheitliche Feststellungen in Betracht. Dies trifft dann zu, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen stl. zuzurechnen sind:

ZB vorbehaltlich § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO – geringe Bedeutung, dazu BFH v. 4. 7. 1985 IV R 136/83, BStBl. II 1985, 576; v. 23. 1. 1986 IV R 108/85, BStBl. II, 539; v. 1. 6. 1989 IV R 54/87, BFH/NV 1990, 634 je zum Wortlaut § 180 Abs. 3 AO aF „Fall geringerer Bedeutung“, BFH v. 10. 10. 1989 IV B 135/88 BFH/NV 1990, 485 mit Gleichsetzung zum Wortlaut „Fall geringer Bedeutung“ – bei Ehegattenmitunternehmenschaften, BFH v. 25. 4. 1985 IV R 92/82, BStBl. II, 486; v. 23. 1. 1986 IV R 108/85, BStBl. II 1986, 539, bei Realgemeinden iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 4; BFH v. 9. 10. 1986 IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169. Zum Negativbescheid iSv. § 180 Abs. 3 bei einem Fall geringer Bedeutung BFH v. 21. 1. 1999 IV R 62/97, FR 1999, 819 mit Anm. KANZLER.

Gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO sind gesonderte Feststellungen erforderlich, wenn das für die gesonderte Feststellung zuständige FA nicht auch für die Steuern vom Einkommen zuständig ist. Feststellungszeitraum für die gesonderte Feststellung der Einkünfte aus LuF ist das Kj., nicht das davon abweichende Wj.

(so zu § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO BFH v. 19. 7. 1984 IV R 87/82, BStBl. II 1985, 148). Die sachliche Abgrenzung der Feststellung richtet sich nach allgemeinen Grundsätzen, zB bei Mitunternehmerschaften bezüglich der Sonderbetriebsausgaben eines Mitunternehmers (vgl. entsprechend BFH v. 11. 9. 1991 XI R 35/90, BStBl. II 1992, 4). Im Rahmen der gesonderten Feststellung von Einkünften aus LuF nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b AO (zum Anwendungsbeginn dieser Vorschrift in der derzeit gültigen Fassung, Art. 97 § 10b EGAO) sind auch Feststellungen über Besteuerungsgrundlagen zu treffen, die nach einem DBA von der Besteuerung ausgenommen, gleichwohl aber bei der Festsetzung der Steuer von Bedeutung sind (BFH v. 5. 6. 1986 IV R 338/84, BStBl. II, 661/664; v. 5. 6. 1986 IV R 243/84, BFH/NV 1987, 549 für Verluste aus einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte nach der ausgelaufenen –, § 8 Abs. 5 AIG – Vorschrift des § 2 AIG) Der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 kann nicht bei der Feststellung, sondern nur bei der EStVeranlagung abgezogen werden (BFH v. 15. 3. 1990 IV R 90/88, BStBl. II, 689; v. 25. 2. 1988 IV R 32/86, BStBl. II 1988, 827). Hat das FA eine notwendige Feststellung unterlassen, kann es sie während des Rechtsbehelfsverfahrens über die ESt Vlg noch nachholen (BFH v. 15. 3. 1990 IV R 90/88, BStBl. II, 689).

Gesonderte Feststellungen (Sonderfall des Übergangs zur Liebhaberei):

Auf der Grundlage, daß das BV, wie es im Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei vorhanden ist, für eine künftige Besteuerung der stillen Reserven festzuschreiben ist (BFH v. 7. 10. 1974 GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; v. 29. 10. 1981 IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381: Übergang zur Liebhaberei für sich gesehen keine Betriebsaufgabe), wird nach § 180 Abs. 2 AO iVm. § 8 der VO über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (v. 19. 12. 1986, BGBl. I, 2663; BStBl. I 1987, 2 mit Änderungen) auch beim Übergang von LuF zur Liebhaberei für jedes WG des Anlagevermögens der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert und dem Wert, der nach § 4 Abs. 1 anzusetzen wäre, gesondert und bei mehreren Beteiligten einheitlich festgestellt.

Außenprüfung: § 193 Abs. 1 AO erklärt die Außenprüfung ua. bei Stpfl. für zulässig, die einen LuF Betrieb unterhalten.

Wegen Verfahrensfragen bei § 13 Abs. 3 (Freibetrag) s. Anm. 417.

33–39 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Absatz 1 vor Nr. 1 (Einleitungssatz): „Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind“

A. Abgrenzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Schrifttum bis zum VZ 1980 bzw. Wj. 1979/80 (Ges. zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der LuF): G. SÖFFING, Entschädigungen für Wirtschafterschwernisse in der Landwirtschaft, Inf. 1963, 161; WENDT, Estl. Behandlung der Entschädigungen für die Bestellung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit oder einer Grunddienstbarkeit an LuF Grundstücken, StBp. 1967, 279; FITSCH, Die estl. Behandlung der Entschädigungen für die Bestellung von Dienstbarkeiten an LuF Grundstücken, Inf. L 1968, 193; Inf. 1969, 161; FELSMANN, Abgrenzung der nicht absetzbaren Kosten der Urbarmachung des Grund und Bodens von den absetzbaren Bodenverbesserungskosten und den Kosten für die Errichtung besonderer Anlagen, Inf. 1968, 305; DERS., Einkommensteuerliche Behandlung einer Entschädigung für den Verzicht auf die Ausübung eines Nießbrauchs an LuF Grundstücken, Inf. 1969, 76; SCHAUMBURG, Die estl. Behandlung von Entschädigungen für Be-

eintrüchtigungen am luf Grund und Boden, StBp. 1970, 63; K.F. WENDT, Abgrenzung Betriebsvermögen/Privatvermögen beim Grund und Boden von Land- und Forstwirten, Inf. 1973, 193; MÄRKLE, Die Besteuerung von Zuschüssen und Entschädigungen, insbesondere im Bereich der LuF, Inf. 1979, 49, 81; PAPE, Gewillkürtes Betriebsvermögen und Ermittlung des Gewinns aus LuF, Inf. 1979, 265; G. SÖFFING, Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG oder § 13a EStG, Inf. 1979, 558.

Schrifttum ab VZ 1981: KÖHNE, Die Besteuerung der Entschädigungen für Versorgungsleitungen – Anmerkungen aus ökonomischer Sicht, Inf. 1981, 17; MÄRKLE, Die Besteuerung von Zuschüssen und Entschädigungen, insbesondere im Bereich der LuF, Inf. 1981, 49 und 81; MEIER, Zur ertragstl. Behandlung von Zuckerrübenlieferrechten, Inf. 1991, 121; KANZLER, Die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen bei Land- und Forstwirten unter besonderer Berücksichtigung von Grundstücken, Inf. 1981, 361; MARTIN, Veräußerung oder Entnahme von Grundstücken aus luf Betrieben, BB 1981, 1007; MILCH, Die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen bei fremd vermieteten Gebäuden im Eigentum von Land- und Forstwirten, Inf. 1982, 210; OSTERMEIER, Bodengewinnbesteuerung und Betriebsvermögen bei nicht bilanzierenden Land- und Forstwirten, Inf. 1982, 288; KLEEBERG, 10 Jahre Bodengewinnbesteuerung in der LuF, 1982; STREIT, Aktuelle Fragen der ESt. in der LuF, Inf. 1983, 33; SCHÄFER, Die Bilanz des Forstwirts, Inf. 1983, 125, 180, 201; LEINGÄRTNER, Die Dreiteilung der Wirtschaftsgüter in notwendiges Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen und notwendiges Privatvermögen und ihre Folgen, FR 1983, 214; K.F. WENDT, Behandlung von Bauland, Miet- und Geschäftshäusern als gewillkürtes Betriebsvermögen bei Land- und Forstwirten, Inf. 1983, 249; SCHULZE ZUR WIESCHE, Nutzungsänderung als Entnahmetatbestand bei Land- und Forstwirten, FR 1983, 342; BICHEL, Das stl. Betriebsvermögen bei Mitunternehmenschaften im Bereich der LuF, Inf. 1984, 1; DERS. Mitunternehmenschaft im Bereich der LuF und Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, Inf. 1984, 145; FLÄMIG, Anerkennung und Umfang von gewillkürtem Betriebsvermögen bei Landwirten, DStZ/A 1984, 131; FELDDHAUS, Die ertragstl. Behandlung der Milchrente, Inf. 1985, 49; DERS., Ertragstl. Fragen zur Milchmengenregelung, Inf. 1985, 100; BAUER, Zuschüsse und passive Rechnungsabgrenzung, BB 1985, 161; SPIEGELS, Nutzungsänderungen in der Landwirtschaft, Inf. 1985, 313; FELDDHAUS, Entschädigungsleistungen in der Landwirtschaft aus ertragstl. und umsatzstl. Sicht, Inf. 1985, 457; VÖLKER, Ableitung des Kaufpreisentgelts einer „Milchquote“ im Rahmen einer Grundstücksübertragung nach § 7 Abs. 2 MGVO, Inf. 1986, 129; SCHINDLER, Entschädigungen für Pflegemaßnahmen und Nutzungsbeschränkungen im Umwelt und Steuerrecht, StBp. 1988, 73; DERS. Abfallbeseitigung auf einer Mülleponie in bürgerlich-rechtlicher und stl. Sicht, StBp. 1989, 145, 151; FELDDHAUS, Stl. Auswirkungen der Flächenstillegung landwirtschaftlicher Nutzflächen, Inf. 1989, 415; VÖLKER, Zur Berechnung der Rückstellung bei Quotenüberschreitung in der LuF-Bilanz, Inf. 1989, 437; R. MEIER, Die ertragsteuerliche Behandlung von Zuckerrüben-Lieferrechten, Inf. 1991 OS. 121; HARTMANN, Ertragstl. Behandlung der Entschädigung für Wirtschaftserschwernisse in der Landwirtschaft, HLBS-Report 6 (1992), 6; KOESELL/FISCHER-TOBIES, Steuerliche Behandlung der Entschädigungen für Wirtschaftserschwernisse, Inf. 1993, 97, 464; FISCHER-TOBIES/SCHMITZ, Ertragstl. Behandlung der Anlieferungsreferenzmenge bei Betriebsaufgabe, Inf. 1994, 395; HILLER, Stl. Folgen des Handels mit Milchreferenzmengen, Inf. 1994, 395; JACHMANN, Zur Entnahme von Grundstücken aus einem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen, DStR 1995, 40; FISCHER-TOBIES/SCHMITZ, Ertragsteuerliche Behandlung der flächenunabhängigen Übertragung oder Überlassung von Milch-Anlieferungs-Referenzmengen, Inf. 1995, 135; LÜCK, Entnahmen von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen nach Maßgabe der Rspr. des BFH, Inf. 1996, 161; M. WENDT, Einkommensteuerliche Aspekte alter und neuer Kooperationsformen landwirtschaftlicher Betriebe, FR 1996, 265; FISCHER-TOBIES/RISTHAUS, Entschädigungen für die Inanspruchnahme von luf Grundbesitz für den Bau und Betrieb von Hochspannungsleitungen, Inf. 1996, 489; JACHMANN, Einkommensteuerrechtliche Aspekte des Wechsels von landwirtschaftlichem Grund und Boden zum Privatvermögen, Mitt BayNot 1996, 333; WEBER-GRELLET, Neue BFH-Rspr. zu Abfindungen und Entschädigungen, DStR 1996, 1993; HILLER, Das geduldete Betriebsvermögen in der LuF, Inf. 1997, 454; BOLIN/MÜLLER, Prüfungshandlungen der Finanzämter bei Entnahme von Grundstücken aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen, Inf. 1998, 289; v. SCHÖNBERG, Milchreferenzmenge und Verlustauschlussklausel, FR 1998, 253; NACKE, Veräußerungserlös bzw. Aufgabewert einer Milchquote

faktisch einkommensteuerfrei, Inf. 1998, 394; HILLER, Verlostauschlußklausel nach § 55 Abs. 6 EStG und Milchreferenzmenge, Inf. 1998, 650; OPEL, Berichtigung falsch erstellter Übergangsbilanz land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zurück bis zur Fehlerquelle, FR 1998, 41; KETTELER, Landwirtschaftliche Direktvermarktung und Öffentliches Recht, Diss. 1998., auch das Schrifttum vor Anm. 1.

Verwaltungsanweisungen: R 13, 14 EStR 1996; BMFS v. 2. 2. 1995, BStBl. I, 148; Milch-Garantiemengen-Verordnung.

40

I. Allgemeine Begriffsbestimmung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Vorbemerkung: Der Begriff der Einkünfte ist nicht gesetzlich zusammenfassend definiert, insbesondere nicht in § 2 Abs. 1 und 2 (vgl. dazu Einf. Anm. 60; § 2 Anm. 53, 55, 502). Es muß diesbezüglich auf die Beschreibung der einzelnen Einkunftsarten in den §§ 13–24 zurückgegriffen werden. Dies gilt auch für die Abgrenzung der Einkünfte aus LuF. Wie die Titelbezeichnung vor § 13 „Abschnitt II Einkommen, Nr. 8 Die einzelnen Einkunftsarten, a) LuF (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)“ klar macht (zur Rechtsqualität von Gesetzesüberschriften vgl. zB BFH v. 11. 1. 1984 II R 187/81, BStBl. II, 327; Auslegungshilfe), verstehen sich die §§ 13–14 a als Ausführung zu § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 für die Bestimmung der Einkünfte aus LuF. In diesem Sinne ist der Begriff der Einkünfte aus LuF im gesetzlich weitesten Sinne gebraucht; er umfaßt etwa auch Veräußerungs- oder Aufgabegewinne iSv. § 14. Der Begriff ist – bruchstückhaft – im Gesetz auch negativ abgegrenzt, etwa dadurch, daß Einkünfte zu gewerblichen Einkünften erklärt werden, wie bei der gewerblichen Bodenbewirtschaftung (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) oder – indirekt – bei der gewerblichen Tierzucht oder Tierhaltung (§ 15 Abs. 4; dazu auch Anm. 517). Auch wenn der Begriff der Einkünfte aus LuF im Gesetz nicht lückenlos geregelt ist, entzieht er sich dennoch einer interessenorientierten Auslegung unter Heranziehung etwa außer estrechtlicher Gesichtspunkte, zB der Ausdehnung der privilegierenden Wirkung zur Eindämmung landwirtschaftlicher Überproduktion usw. (GMACH, Inf. 1990, 76/79 mN zur aA).

Begriffsbestimmung der Land- und Forstwirtschaft in weiterem Sinn: Bezieht man die Zurechnung der Einkünfte aus LuF (zur Zurechnung und ihre Beeinflussung, Anm. 20 ff.) mit ein, erzielt in Anlehnung an die in § 15 Abs. 2 Satz 1 enthaltene Begriffsbestimmung des Gewerbetriebs derjenige Einkünfte aus LuF, der mit Gewinnerzielungsabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nachhaltig eine selbständige Tätigkeit ausübt (zur Tätigkeitsbezogenheit, auch Anm. 232), die namentlich einen der in § 13 Abs. 1 und 2 angeführten Tatbestände erfüllt (unter Bezugnahme auf die in § 1 GewStDV vorangegangene Definition BFH v. 18. 3. 1976 IV R 52/72, BStBl. II, 482). Diese gesetzlich fixierten Tatbestände erlauben in diesen Grenzen durchaus etwa mit der gewandelten Verkehrsauffassung, nicht nur Hergebrachtes hierunter zu subsumieren (zB BFH v. 30. 9. 1980 VIII R 22/79, BStBl. II 1981, 210 zur Pelztierzucht). Wegen der mit dem Gewerbebetriebsbegriff übereinstimmenden Begriffselemente wird auf die Erläuterungen zu § 15 verwiesen.

Gelegentlich wird die Auffassung vertreten, daß die Erzielung von Einkünften aus LuF bzw. die Annahme eines LuF Betriebs keine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (zum Begriff zB BFH v. 9. 7. 1986 I R 85/83, BStBl. II, 851) voraussetze (zB MÄRKLE/HILLER, Rn. 152, diesen folgend FG Ba.-Württ. v. 6. 5. 1993, EFG 1994, 143, rkr; abschwächend LITTMANN/MITTERPLEININGER, § 13 Rn. 6). Dem steht schon § 15

Abs. 2 Satz 1 entgegen, dem prinzipiell die Aussage entnommen werden kann, daß das dort genannte Merkmal der Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr auch für die Annahme der Ausübung von LuF von Bedeutung ist (im Urteil v. 12. 11. 1992 IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430 hat sich der BFH zu dieser Frage nicht geäußert; wie hier FELS-MANN/PAPE, A 2). Richtig ist aber, daß die Intensität der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr im Bereich LuF eine größere Spannweite aufweisen kann, wie sich beispielsweise aus dem Vergleich einer Blumengärtnerei usw. mit einem aussetzenden Forstbetrieb ergibt (BFH v. 18. 3. 1976 IV R 52/72, BStBl. II, 482).

Ein Gewinn aus der Entnahme eines betrieblichen Grundstücks entfällt nach Auffassung des BFH nicht dadurch, daß eine an sich landwirtschaftliche Betätigung zB wegen völligen Eigenverbrauchs der Ernte ohne (derzeitige) Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird (BFH v. 24. 11. 1994 IV R 53/94, BFH/NV 1995, 592; vgl. auch zur Betriebsverkleinerung BFH v. 12. 11. 1992 IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430). Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr hielt der BFH allerdings bei einer (Interessen-)Gemeinschaft für die Frage des Vorhandenseins von LuF Einkünften für entscheidungserheblich und hat sie im Streitfall verneint; diese Interessengemeinschaft war lediglich zur Koordinierung der Interessen der in ihr zusammengeschlossenen Personen hinsichtlich der Bewirtschaftung von Land errichtet worden (BFH v. 24. 11. 1988 IV R 13/86, BFH/NV 1989, 438). Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist andererseits aber etwa zu bejahen, wenn sich eine Innengesellschaft über einen Treuhänder an den Markt wendet (BFH v. 11. 12. 1997 IV R 4/95, BFH/NV 1998, 947; Rinderzucht in Paraguay; vgl. auch BFH v. 11. 12. 1997 IV R 86/95, BFH/NV 1998, 950; s. auch zu Maschinen- und Transportgemeinschaften, Anm. 198).

Begriffsbestimmung der Land- und Forstwirtschaft im engeren Sinn: Einkünfte aus LuF liegen namentlich vor, wenn der Stpfl. mit den o.g. Maßgaben einen der in § 13 Abs. 1 und 2 genannten Tatbestände verwirklicht (vgl. im Zusammenhang mit dem Entstehen des Steueranspruchs auch § 38 AO). § 13 Abs. 1 und 2 umschreibt die Einkünfte aus LuF in engerem Sinn. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 „sind“ Einkünfte aus LuF die Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, in engstem Sinn (Anm. 233), Forstwirtschaft sowie weitere zT ausdrücklich genannte Betätigungen, wodurch Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewonnen werden (Anm. 246). Zu diesen Einkünften aus LuF „gehören auch“ die Einkünfte aus landwirtschaftlicher Tierzucht und Tierhaltung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–5, Anm. 250 ff.). Der hiermit gesetzlich festgeschriebene Kern der Einkünfte aus LuF, kann als die *planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch selbstgewonnenen Erzeugnisse* bezeichnet werden. Als Boden werden auch Substrate und Wasser aufgefaßt (zB § 13 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 Abs. 1 BewG bezüglich Teichwirtschaft usw.; R 135 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStR 1996). Auf die Art der Verwendung der LuF Erzeugnisse kommt es grundsätzlich nicht an, zB ob sie zum Verzehr durch den Menschen bestimmt und geeignet sind usw. Auch die Erzeugung sog. nachwachsender Rohstoffe etwa für die Herstellung von Maschinenöl ist LuF. Wegen der Erläuterungen zu § 13 Abs. 1 Nr. 1, Anm. 230 ff.

Einkünfte aus LuF sind mit bestimmten Maßgaben im übrigen die Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung (§ 13 Abs. 1 Nr. 2, § 62 BewG, Anm. 300 ff.), die Einkünfte aus Jagd (§ 13 Abs. 1 Nr. 3, Anm. 315 ff.), die Einkünfte von bestimmten Realgemeinden (§ 13 Abs. 1 Nr. 4, Anm. 335). Zu den Einkünften im Sinne des Absatzes 1 gehören auch die Einkünfte aus einem LuF Nebenbetrieb, zeitlich abgelauten der Nutzungswert der Wohnung des Stpfl. (s. schon § 52 Abs. 15 idF vor

dem StEntG 1999/2000/2002) sowie die Produktionsaufgaberechte (§ 13 Abs. 2 Nr. 1–3).

Zu den Einkünften aus LuF gehören im übrigen auch solche aus Teilen des Produktionsprozesses (bspw. die entgeltliche Abnahme von organischen Abfällen für die Verfütterung oder zur Bodenverbesserung, s. R 135 Abs. 4 Satz 2 EStR 1996), von luf Hilfgeschäften, also zB Gewinne aus der Veräußerung betrieblicher Anlagegüter (zB Grundstücke, s. vergleichsweise, wenn auch aus der eingeschränkten Sicht einer Körperschaftsteuerbefreiten Molkereigenossenschaft, BFH v. 14. 10. 1970 I R 67/68, BStBl. II 1971, 116), aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung, wenn sie sich als Ausfluß einer luf Betätigung darstellen (vgl. § 20 Abs. 3, § 21 Abs. 3).

Nicht zu den Einkünften aus LuF gehören Vorgänge in der privaten Vermögenssphäre, auch etwa Kosten der privaten Lebensführung, selbst wenn sie zur Förderung luf Tätigkeit erfolgen (§ 12 Nr. 1 Satz 2), zB die Abfindung von Miterben, die nach der HöfeO (v. 26. 7. 1976, BGBl. I, 1933) nicht Mitunternehmer geworden sind (BFH v. 26. 3. 1987 IV R 20/84, BStBl. II 1987, 561/563).

41 Einstweilen frei.

II. Betriebsvermögen, Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

42 1. Überblick

Zum Wesen eines luf Betriebs gehört vereinfacht ausgedrückt einerseits eine auf Gewinn gerichtete luf Betätigung und andererseits ein luf BV, das der Betätigung als Grundlage dient und sie erst ermöglicht (BFH v. 28. 3. 1985 IV R 88/81, BStBl. II, 508/509). Was das Gesetz als Einkünfte aus LuF erfaßt, hängt neben der sachlichen Abgrenzung ua von der jeweiligen Art der Gewinnermittlung für den einzelnen luf Betrieb, der Zurechnung von WG des BV (s. Anm. 48), der Erfassung von BE (s. Anm. 44 ff.) und der Berücksichtigung von BA (s. Anm. 53 f.) ab (dazu auch die Übersicht in Anm. 220 ff.).

43 2. Das land- und forstwirtschaftliche Betriebsvermögen

Namentlich bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 aber auch sonst (vgl. etwa § 4 Abs. 1 Satz 3, dazu BFH v. 4. 11. 1982 IV R 159/79, BStBl. II 1983, 448) ist der Begriff des luf BV und seine Entwicklung, ggf. auch hinsichtlich der Einlagen und Entnahmen, von zentraler Bedeutung (s. Erl. zu § 4).

Dreiteilung der Arten des Betriebsvermögens: Nach überkommener, wenn auch umstrittener Auffassung wird das in notwendiges und gewillkürtes unterschiedene BV vom notwendigen PV abgegrenzt (vgl. zB BFH v. 30. 4. 1975 I R 111/73, BStBl. II, 582; für die Annahme von Gewohnheitsrecht Nds. FG v. 2. 6. 1983, EFG 1984, 63, rkr.; kritisch zB SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 108). Dies gilt auch im Bereich der LuF (zB BFH v. 26. 11. 1987 IV R 171/85, BStBl. II 1988, 490). Zum notwendigen BV des luf Betriebs gehören alle WG, die objektiv erkennbar dem luf Betrieb unmittelbar zu dienen bestimmt sind. Zum gewillkürten BV gehören die WG, die objektiv geeignet und vom Betriebsinhaber dazu bestimmt sind, den Betrieb zu fördern (vgl. zB auch BFH v. 19. 12. 1984 I R 275/81, BStBl. II 1985, 342). Gewillkürtes BV setzt Betriebsvermögensvergleich voraus, weshalb zB im Rahmen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gewillkürtes BV nicht gebildet werden kann (BFH v. 23. 5. 1991 IV R 58/90, BStBl. II, 798).

Bei notwendigem Betriebsvermögen kommt es nicht darauf an, ob die Wirtschaftsgüter fälschlicherweise in der Bilanz nicht ausgewiesen wurden (vgl. BFH v. 12. 6. 1974 I R 212/73, BStBl. II, 734). Solange die Eigenschaft als notwendiges BV andauert, ist keine Entnahme möglich. Nutzungsänderungen können zur Einordnung in gewillkürtes BV führen, ggf. aber auch zur Annahme von notwendigem PV (BFH v. 4. 11. 1982 IV R 159/79, BStBl. II 1983, 448 zu luf Grund und Boden; v. 12. 12. 1985 IV S 20/85, BFH/NV 1986, 210). Beispielhaft gehören etwa folgende WG zum notwendigen (Anlage- oder Umlauf-) BV eines luf Betriebs:

- ▷ *Der luf genutzte Grund und Boden*, soweit er im (wirtschaftlichen: dazu zB FG München v. 14. 11. 1988, EFG 1989, 163, rkr.) Eigentum des Betriebsinhabers steht.

Zur Wertbeeinflussung des landwirtschaftlichen Grund und Bodens durch Einführung von Milchreferenzmengen BFH v. 5. 3. 1998 IV R 8/95 BFHE 185, 434 = BFH/NV 1998, 1029, 1207: Einheitsbetrachtung, dort auch zur Geltendmachung der Wertminderung im Verhältnis zur Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 vor dem StEntlG 1999/2000/2002; zu den Auswirkungen der Rspr. nach alter Rechtslage etwa v. SCHÖNBERG, FR 1998, 253; NACKE, Inf. 1998, 394; kritisch zur Rspr. HILLER, Inf. 1998, 650. Nach § 55 Abs. 1 Satz 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002 gehören – rechtsprechendbrechend – zum Grund und Boden iSv. § 55 Abs. 1 Satz 1 nicht die mit ihm in Zusammenhang stehenden WG und Nutzungsbefugnisse, dazu und mit Hinweisen zur Gesetzesbegründung zB KANZLER, FR 1999, 423/428

Dies gilt auch für Grund und Boden, der in ein Umlegungs- bzw. Flurbereinigungsverfahren einbezogen wird (BFH v. 6. 2. 1986 IV R 133/85, BStBl. II, 666; BFH v. 13. 3. 1986 IV R 1/84, BStBl. II, 711; je unter Bezugnahme auf die zivilrechtliche Behandlung nach BGH v. 13. 2. 1969 III ZR 123/68 BGHZ 51, 341/344 und BGH v. 19. 9. 1974 III ZR 12/73, BGHZ 63, 81/84).

- ▷ *Rechte*, die als selbständige immaterielle WG mit dem luf genutzten Grund und Boden verbunden sind, zB das Milchanlieferungsrecht (BFH v. 5. 3. 1998 IV R 23/96, BFH/NV 1998, 1029, ein Eigenjagdrecht (dazu Anm. 320), ein Fischereirecht (dazu Anm. 304).
- ▷ *Das Feldinventar*, die stehende Ernte, das aufstehende Holz usw.
- ▷ *Wirtschaftsgebäude, Landarbeiterwohnungen* mit (ggf. anteiligem) Grund und Boden (vgl. BFH v. 11. 3. 1980 VIII R 151/76, BStBl. II 1980, 740; v. 24. 11. 1982 I R 51/82, BStBl. II 1983, 365).
- ▷ Totes und lebendes Inventar, sowie Vorräte.

- ▷ *Beteiligungen*: Bei Vorliegen des erforderlichen Zusammenhangs – und damit nicht zwingend (s. entsprechend BFH v. 4. 2. 1998 XI R 45/97, BStBl. II, 301) – gehören Beteiligungen zum notwendigen BV.

Einzelfälle von Beteiligungen als notwendiges BV: Beteiligungen an Weidegenossenschaften, wenn der Landwirt die Mitgliedschaftsrechte für seinen Betrieb fortdauernd in Anspruch nimmt (BFH v. 1. 10. 1981 IV R 147/79, BStBl. II 1982, 250), Tierhaltungskooperationen (s. zB für solche iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5, dazu Anm. 280 ff.), Realgemeinden (s. zu Abs. 1 Nr. 4 Anm. 335 ff.), an Einkaufs- und Verkaufsgenossenschaften (RFH v. 2. 3. 1933 VI A 1459/32, RStBl., 585: Gemüseverwertungsgenossenschaft; BFH v. 20. 3. 1980 IV R 22/77, BStBl. II, 439), Anteile an Zuckerrübenfabrik, soweit damit ein Rübenanlieferungsrecht verbunden ist (BFH v. 26. 5. 1993 IV B 184/92, BFH/NV 1994, 614; RFH v. 23. 5. 1933 VI A 1858/32, RStBl., 1006; FG Münster v. 11. 6. 1990, EFG 1991, 455, rkr., s. auch MEIER, Inf. 1991, 121, dort auch zur zivilrechtlichen Seite; zur Bewertung im Verhältnis zum Grund und Boden und zu § 55 Abs. 6 idF des StEntlG 1999/2000/2002 s. BFH v. 24. 6. 1999 IV R 33/98, FR 1999, 1002 mit Anm. WENDT).

- ▷ *Darlehensforderungen*, zB aus einem an eine Genossenschaft gegebenen Darlehen, an der der Land- und Forstwirt Anteile hält und diese Anteile zum notwendigen luf BV gehören
BFH v. 3. 8. 1977 I R 41/76, BStBl. II 1978, 53; wegen Darlehensforderungen als gewillkürtes BV, BFH v. 28. 4. 1970 VI R 183/67, BStBl. II 1970, 621 zum gewerblichen Bereich), eine Brandschadensforderung als Bestandteil des Umlaufvermögens (BFH v. 4. 2. 1999 IV R 57/97, BFHE 188, 56).
- ▷ *Betriebliche Verbindlichkeiten*, wobei hier der Zusammenhang mit dem luf Betrieb besonders sorgfältig zu prüfen ist.

Grundsätzlich gibt es insoweit kein gewillkürtes BV, s. zB BFH v. 4. 7. 1990 GrS 2–3/88, BStBl. II, 817; v. 7. 11. 1991 IV R 57/90, BStBl. II 1992, 141; BMF v. 27. 7. 1987, StEK EStG § 4 BetrVerm. Nr. 50; WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, 1996 § 10 Rn. 4; keine verfassungsrechtlichen Bedenken, BVerfG v. 7. 1. 1988 1 BvR 1187/87, Inf. 1988, 479; zu Ausnahmen bei schenkweise begründeten Darlehensschulden BFH v. 1. 6. 1978 IV R 109/74, BStBl. II 1978, 618; v. 17. 4. 1985 I R 101/81, BStBl. II, 510 mwN).

Nach Maßgabe des § 4 Abs. 4a ist der Schuldzinsenabzug ab VZ 1999 beschränkt.

Zur Vorgeschichte der Vorschrift s. BFH v. 8. 12. 1997 GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193; BFH v. 19. 3. 1998 IV R 110/94, DStR 1998, 1209 zur Unschädlichkeit einer vereinbarten Zinsverrechnung; aA Österr. VGH v. 27. 1. 1998 94/14/0017, FR 1998, 467 mit Anm. P. FISCHER, FR 1998, 470; zu § 4 Abs. 4a idF des StBereinG 1999 SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 522 ff.

Nicht betriebliche Verbindlichkeiten sind zB Erbfallschulden, auch solche aus Darlehen, die etwa der Hoferbe aufgenommen hat, um damit die höferechtlichen Abfindungsansprüche der weichenden Erben zu tilgen (BFH v. 25. 11. 1993 IV R 66/93, BStBl. II 1994, 623; v. 2. 3. 1993 VIII R 47/90, BStBl. II 1994, 619).

Gewillkürtes Betriebsvermögen gibt es grundsätzlich bei Betriebsvermögensvergleich auch im Bereich der LuF (zB BFH v. 30. 7. 1964 IV 20/63 U, BStBl. III, 574 bezüglich Wertpapieren; v. 17. 8. 1972 IV R 104/71, BStBl. II, 942 bezüglich einer an Gewerbetreibende vermietete alte Hofstelle; v. 23. 5. 1991 IV R 58/90, BStBl. II, 798; nicht im Rahmen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen). Allerdings ist zu beachten, daß die Widmung von nicht notwendig zum BV oder PV gehörenden WG zum BV im Verhältnis zu Gewerbetreibenden wegen des gesetzlich abgesteckten Tätigkeitsbereichs des Land- und Forstwirts nur eingeschränkt möglich ist (vgl. BFH v. 28. 10. 1982 IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106). Andererseits bedeutet dies nicht, daß jedes aus dem Kreis des notwendigen BV eines Land- und Forstwirts ausgeschiedene WG, das nicht notwendiges PV darstellt, wegen des gesetzlich abgesteckten Tätigkeitsfeldes des Land- und Forstwirts von selbst zum PV zu rechnen ist (BFH v. 26. 11. 1987 IV R 171/85, BStBl. II 1988, 490, dort auch zur Entnahme). Gewillkürtes BV entsteht durch Einlage eines als gewillkürtes BV geeigneten WG (vgl. etwa BFH v. 18. 7. 1974 IV R 187/69, BStBl. II, 767: Widmung eines Forstrechts) oder ggf. durch Nutzungsänderung eines bisher als notwendiges BV einzustufenden WG (zB BFH v. 4. 11. 1982 IV R 159/79, BStBl. II 1983, 448; v. 26. 11. 1987 IV R 171/85, BStBl. II 1988, 490).

Für Nutzungsänderungen aus notwendigem BV schreibt § 4 Abs. 1 Satz 4 vor, daß allein die Änderung der Nutzung eines WG, die bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 Satz 1 keine Entnahme ist, auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und nach § 13a keine Entnahme ist (s. Erl. zu § 4).

WG des gewillkürten BV können entnommen werden (zu den Einzelheiten, die Erläuterungen zu § 4). Als schlüssige Entnahmehandlung ist eine bloße Nut-

zungsänderung landwirtschaftlich genutzter Flächen nur dann anzuerkennen, wenn das Grundstück mit der Nutzungsänderung notwendiges PV geworden ist (BFH v. 10. 12. 1992 IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342/343 mwN).

Beispielhaft können etwa folgende WG zum gewillkürten BV eines luf Betriebs gehören:

▷ Bislang luf genutzter und im (wirtschaftlichen) Eigentum stehender Grund und Boden, dessen luf Nutzung eingestellt wurde (Nutzungsänderung)

BFH v. 4. 11. 1982 IV R 159/79, BStBl. II 1983, 448: „Totspritzung“ des bislang landwirtschaftlich genutzten Grundstücks; v. 12. 12. 1985 IV S 20/85, BFH/NV 1986, 210; v. 30. 1. 1986 IV R 270/84, BStBl. II, 516: Futtergrundlage für einige aus Passion gehaltene Pferde; v. 6. 2. 1986 IV R 133/85, BStBl. II, 666: weitgehende Überlassung der Nutzung an einen anderen; v. 26. 11. 1987 IV R 171/85, BStBl. II 1988, 490: entgeltlich bestelltes Erbbaurecht, Bebauung durch die Erbbauberechtigten mit einem privat genutzten Wohnhaus; anders bei aus privaten Gründen unentgeltlich bestelltem Erbbaurecht; v. 10. 12. 1992 IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342: entgeltlich bestellte Vielzahl von Erbbaurechten; v. 12. 11. 1992 IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430: keine ertragreiche Bewirtschaftung mehr möglich; v. 15. 4. 1993 IV R 12/91, BFH/NV 1994, 87: Vermietung; vgl. auch BFH v. 1. 3. 1994 VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241: Bestellung eines Nießbrauchs; Nds FG v. 26. 10. 1987, EFG 1988, 404, rkr.: Brachlage oder Sommergrasung von landwirtschaftlichen Flächen keine Entnahme).

▷ *Wertpapiere* (BFH v. 30. 7. 1964 IV 20/63 U, BStBl. III, 574: Anschaffung mit betrieblichen Mitteln; s. für einen Freiberufler BFH v. 14. 11. 1972 VIII R 100/69, BStBl. II 1973, 289; R 13 Abs. 1 EStR 1996, Wertpapiere; bezüglich des Sonder-BV bei einer PersGes. BFH v. 23. 10. 1990 VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401).

▷ Ggf. bewegliche WG, die nicht überwiegend (zu mehr als 50 vH) bzw. nur geringfügig (10 vH und weniger) betrieblich genutzt werden (vgl. BFH v. 13. 3. 1964 IV 158/61 S, BStBl. III, 455/457).

Dagegen sind etwa im eigenen Grund und Boden entdeckte Bodenschätze, deren Ausbeute einem Pächter übertragen ist, idR schon vom Objekt her nicht geeignet, einem luf Betrieb zu dienen und diesen zu fördern und können demnach nicht als gewillkürtes BV des luf Betriebs behandelt werden (BFH v. 28. 10. 1982 IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106; krit. KLEEBERG in K/S, § 13 Rn. B 170; zur Behandlung von Bodenschätzen Anm. 206 ff.).

Zur Bewertung von WG des luf BV ist insbesondere in den Erläuterungen zu § 6 und § 55 (Grund und Boden zum 1. 7. 1970) Stellung genommen.

3. Land- und forstwirtschaftliche Betriebseinnahmen

a) Begriff der land- und forstwirtschaftlichen Betriebseinnahmen

44

Eine Begriffsbestimmung der BE enthält das Gesetz weder in allgemeiner Form noch speziell im Bereich der Einkünfte aus LuF. Im allgemeinen werden unter Rückgriff auf § 4 Abs. 4 (Betriebsausgaben) und die Begriffsbestimmung der Überschubeinnahmen in § 8 unter Betriebseinnahmen Zugänge von WG in Form von Geld oder Geldeswert verstanden, die durch den Betrieb veranlaßt sind (vgl. zB BFH v. 13. 12. 1973 I R 136/72, BStBl. II 1974, 210; v. 18. 3. 1982 IV R 183/78, BStBl. II, 587; v. 9. 5. 1985 IV R 184/82, BStBl. II, 427; v. 14. 4. 1988 IV R 86/86, BStBl. II, 633; v. 22. 7. 1988 III R 175/85, BStBl. II, 995; v. 14. 3. 1989 I R 83/85, BStBl. II, 650). Anders ausgedrückt: Der Land- und Forstwirt erzielt dann BE, wenn ein Zusammenhang mit einem landwirtschaftlichen Betrieb besteht (s. BFH v. 5. 11. 1998 V R 81/97, BStBl. II 1999, 149 betr. § 24 Abs. 1 UStG).

BMFS v. 2. 2. 1995, BStBl. I 1995, 148 mit Differenzierung zu den einzelnen Gewinnermittlungsarten bzw. zum Wechsel der Gewinnermittlungsart; glA M. WENDT, FR 1996, 265/275; FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A 1488 ff.; HILLER, Inf. 1994, 395; zur Sachbehandlung nach den einzelnen Gewinnermittlungsarten BMF v. 2. 2. 1995, BStBl. I, 148, ua. iVm. BMF v. 15. 4. 1991, BStBl. I, 497 zum sog. Quotenleasing; s. auch M. WENDT aaO; s. zu steuerrechtlichen Sachbehandlung, auch etwa zur ustretlichen, KÖHNE/WESCHE, S. 361 ff.

Die Erfassung der Betriebseinnahmen erfolgt bei Zufluß (vgl. zB BFH v. 3. 6. 1976 IV R 236/71, BStBl. II 1977, 62/64). Wegen der Einzelheiten, § 4 Anm. 558 ff. Vorgelagert ist zu beachten, daß BE stfrei sein können.

S. dazu die Erl. zu § 3; eine Übersicht findet sich zB bei KÖHNE/WESCHE, S. 354 ff.), zB nach § 3 Nr. 17 (Zuschüsse zum Beitrag nach § 32 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte), § 3 Nr. 25 (Entschädigungen nach dem Bundes-Seuchengesetz) oder § 3 Nr. 27 (Grundbetrag nach der Produktionsaufgaberente und das Ausgleichsgeld nach dem FELEG, dazu Anm. 400 ff., bis zum Höchstbetrag von 36000 DM, dazu die Erläuterungen zu § 3 Nr. 27), auch nach Vorschriften außerhalb des EStG, zB bezüglich der Investitionszulage im Fördergebiet nach § 1 Abs. 2 InvZulG 1996 (v. 22. 1. 1996, BGBl. I, 60; BStBl. I, 107 mit Änderungen, s. dort § 10; nicht aber etwa nach § 71 Abs. 2 des Gesetzes über die Landbeschaffung für Aufgaben der Verteidigung – LBG – v. 23. 2. 1957, BGBl. I, 134 mit Änderungen, vgl. BFH v. 3. 9. 1964 IV 97/63 U, BStBl. III, 643; v. 18. 2. 1971 IV R 206/67, BStBl. II, 485; v. 5. 12. 1995 VIII R 10/91, BStBl. II 1996, 281, dort auch zur Verfassungsmäßigkeit der Rechtsprechung; zur Nichtannahme der VerfBeschwerde, BVerfG v. 25. 4. 1996 StEd 1996, 494.

45 b) Erlöse aus der Produktion und Hilfsgeschäfte als Betriebseinnahmen

Zu den BE gehören hauptsächlich die Erlöse aus den auch im Rahmen von Nebenbetrieben iSv. § 13 Abs. 2 Nr. 1 erzeugten luf Produkten. Dazu ist bei den einzelnen luf Betätigungen Stellung genommen (Anm. 232 ff., zum Nebenbetrieb Anm. 350 ff.). Auch Erlöse aus Hilfsgeschäften der LuF sind luf BE. Zu den BE (ggf. mit den Maßgaben etwa der §§ 6b, 6c: Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter, s. zu den Maßgaben nach der Rechtslage vor dem StEntlG 1999/2000/2002 zB BFH v. 4. 2. 1999 IV R 57/97, DStR 1999, 710 mit Anm. MK; R 35 EStR: Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung, zu den Maßgaben, BFH aaO; § 55 Abs. 6: Verlustausgleichsverbot usw.) gehören auch Entschädigungen für den Verlust (s. zur Brandentschädigung BFH DStR 1999, 710), Verzicht oder die Aufgabe von etwas, was als Teil des Betriebs oder Objekt des Gewinnstrebens des Betriebsinhabers zu qualifizieren ist, zB eine Sache, ein Recht, eine Tätigkeit oder eine bloße Erwerbschance. In diesem Zusammenhang hat die Rspr. des BFH zB eine Entschädigung, die ein Landwirt für den Verzicht auf ein Pachtrecht und auf ein Vorkaufsrecht erhalten hat, als luf BE eingeordnet (BFH v. 3. 6. 1976 IV R 236/71, BStBl. II 1977, 62). Auch die Erlöse für die Vermietung und Verpachtung betrieblicher WG können zu luf BE führen, solange der Zusammenhang mit der luf Betätigung noch gegeben ist. Das Entgelt für die Einräumung eines Vorkaufsrechts, zB an einem luf Betriebsgrundstück, stellt luf BE dar (iE glA KLEEBERG in K/S, § 13 Rn. B 230 „Vorkaufsrecht“, wenn auch unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil v. 10. 12. 1985 IX R 67/84, BStBl. II 1986, 340, das zu § 22 Nr. 3 ergangen ist). Zu den BE können etwa auch Kippgebühren gehören, die jemand für das Abladen von Erdaushub in einer Kiesgrube bezahlt, wenn das Gelände zum luf BV gehört und durch das Auffüllen wieder luf nutzbar gemacht werden soll (BFH v. 23. 5. 1985 IV R 27/82, BFH/NV 1986, 85). Wegen der Erlöse im Grenzbe-
reich zum Gewerbebetrieb, Anm. 160 ff.

c) Erlöse aus Nutzungsüberlassungen, Nutzungsschädigungen als Betriebseinnahmen

46

Zu den BE gehört der Pachtzins aus der Verpachtung des ganzen luf Betriebs, wenn der Verpächter keine Betriebsaufgabe erklärt. Erlöse aus der Vermietung und Verpachtung (entsprechend dem weiten Begriff des § 21 Abs. 1 Nr. 1, dazu BFH v. 19. 4. 1994 IX R 19/90, BStBl. II, 640; s. für Überspannungsschädigung eines EVU mit Stellungnahme zum passiven RAP BFH v. 9. 12. 1993 IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; vgl. zur Fragestellung auch FELSMANN/KÖNIG, A 750 a) von WG des luf BV sind ebenfalls BE (vgl. zB ansatzweise schon, wenngleich mit überholten Maßgaben, RFH v. 28. 11. 1934 VI A 445/34, RStBl. 1935, 887; v. 6. 5. 1936 VI A 318/36, RStBl., 985; v. 13. 9. 1939 VI 509/39, RStBl. 1940, 13). BE sind die Erlöse aus der Verpachtung luf Nutzflächen, die mangels Entnahme weiterhin zum luf BV gehören (vgl. auch § 21 Abs. 3; dazu im einzelnen Anm. 209); zur BV-Eigenschaft verpachteter Grundstücke (BFH v. 24. 3. 1982 IV R 96/78, BStBl. II, 643); zur Vermietung von Ferienwohnungen in Abgrenzung zum Gewerbebetrieb, Anm. 200 ff.

Eine Lösung des Zusammenhangs mit dem luf BV findet ua auch dann nicht statt, wenn weiterhin von sog. geduldetem BV ausgegangen werden kann (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 4, s. dazu auch zB BFH v. 10. 12. 1992 IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; v. 12. 11. 1992 IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; v. 15. 4. 1993 IV R 12/91, BFH/NV 1994, 87; keine eigene Unterart des BV, s. SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 360 „Geduldetes BV“). Hierher können ggf. auch Einnahmen aus überbetrieblichem und außerlandwirtschaftlichem Maschineneinsatz gehören, sofern nicht etwa Einnahmen aus Gewerbebetrieb vorliegen (s. zur Abgrenzung Anm. 197; bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen kommt in den alten Bundesländern wegen § 41 BewG kein Gewinnzuschlag in Betracht, wohl aber für gleichzeitig erbrachte Arbeitsleistungen, s. zB OFD Hannover v. 24. 8. 1988, ESt-Kartei § 13 EStG Nr. 2.6; in den neuen Bundesländern ist allgemein ein Gewinnzuschlag erforderlich, da dort bewertungsrechtlich kein Zuschlag für einen Überbestand an Betriebsmitteln vorgesehen ist; s. dazu zB auch KÖHNE/WESCHE, S. 382).

Produktions- und Belieferungsrechte, die der Land- und Forstwirt nicht ausnutzt, kann er ggf. in entsprechender Quote als betriebs- und personenbezogenes Recht oder selbständiges immaterielles WG entgeltlich überlassen.

Zu den uU abweichenden stl. Aspekten bei Übertragung von Zuckerrüben-, Kartoffellieferrechten bzw. Brennrechten KÖHNE/WESCHE, S. 364 ff.; zur ertragstl. Behandlung von Zuckerrübenlieferrechten auch MEIER, Inf. 1991, 121; zur Eigenschaft der Milchlieferungs-Referenzmenge nach EWG-VO Nr. 857/84, Nr. 1371/84 bzw. Milch-Garantiemengen-VO – MGVO – v. 25. 5. 1984, BGBl. I, 720 mit Änderungen; zum betriebs- und personenbezogenen Recht (BVerwGE 84, 140, BGH NJW 1991, 3280); zum selbständigen immateriellen WG (BFH v. 5. 3. 1998 IV R 23/96, BFH/NV 1998, 1029; v. 24. 8. 1993 IV B 20/93, BFH/NV 1994, 172; zur GrESt bezüglich der Rechtslage vor § 7a MGVO schon FG Schl.-Holst. v. 17. 12. 1985, EFG 1986, 250, rkr.; FinMin. NRW v. 9. 7. 1986, DSz/B 1986, 259; LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 118: kein Recht iSv. § 96 BGB; FELSMANN/KÖNIG, A 1475 a); ferner § 7a MGVO, Bek. v. 21. 3. 1994, BGBl. I, 586 mit Änd., wonach für die Milch-Anlieferungs-Referenzmenge die Nutzungsüberlassung an Dritte zugelassen ist; dazu LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 118 e ff.; zur Verpachtung DERS. aaO Anm. 118 k).

Da das Milchlieferungsrecht im Beitrittsgebiet nicht überlassen werden konnte (s. dazu FELSMANN/KÖNIG, A 1475 b), wird insoweit auch die Eigenschaft als immaterielles WG verneint (FELSMANN/KÖNIG aaO A 1476 a).

Auch Nutzungsentschädigungen gehören hierher (zum Begriff BFH v. 24. 3. 1982 IV R 96/78, BStBl. II, 643; zu einer Geschäftsausfallentschädigung etwa BFH v. 3. 10. 1984 I R 116/81, BStBl. II, 131; zur Entschädigung an einen Forstwirt für einen Einschlag vor Hiebreife KLEEBERG in K/S, § 13 Rn. B 219; zur Entschädigung für den Verlust von Umlaufvermögen FELSMANN/KÖNIG, A 785 ff.). Das einmalige Entgelt, das ein Landwirt für die Einräumung einer zeitlich unbegrenzten Grunddienstbarkeit erhält, ist BE.

BFH v. 17. 10. 1968 IV 84/65, BStBl. II 1969, 180, dort auch zum passiven RAP und zur Bewertung; vgl. auch BFH BStBl. II 1995, 202/204; teilweise aA anscheinend KLEEBERG in K/S, § 13 Rn. B 218, der ggf. für eine Aufteilung der Entschädigung auf den Nutzungsteil und die Grunddienstbarkeit eintritt.

Entschädigungen für die Inanspruchnahme von luf Grundbesitz für den Bau und den Betrieb von Erdöl-, Erdgas-, Hochspannungs- und Wasserleitungen führen ebenfalls zu BE.

Dazu BFH v. 9. 12. 1993 IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; BMF v. 15. 3. 1995, BStBl. I 1995, 183: Übergangsregelung zur bisherigen Verwaltungsauffassung bzgl. der Bildung von RAP für Verträge die vor dem 1. 5. 1995 und nach dem 30. 4. 1995 abgeschlossen wurden; BFH v. 24. 3. 1982 IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643 zu Erdgasleitungen in geringer Tiefe bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 RAP; dagegen BFH v. 14. 10. 1982 IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203: entgeltliche Überlassung ausgesolter Salzstöcke als Tiefspeicher Einnahmen bei den Einkünften aus VuV; zur Kritik zB aus betriebswirtschaftlicher Sicht KÖHNE/WESCHE, S. 371), die Errichtung von Pump- und Trafostationen sowie für Naturschutzzwecke (dazu OFD Hannover v. 12. 1. 1994, StEK EstG § 13 Nr. 602).

Nutzungsentschädigung des Pächters: BE ist zB die Oberflächenentschädigung, die der Landwirt bei Verpachtung von luf Nutzflächen zum Abbau von Bodenschätzen neben einem Förderzins für entgangene oder entgehende Einnahmen aus der Bewirtschaftung der Flächen erhält (BFH v. 15. 3. 1994 IX R 45/91, BStBl. II, 840). Beim Verpächter eines luf Betriebs stellt die Entschädigung, die er bei der Verpachtung seines Betriebs für die von ihm aufgewendeten Feldbestellungskosten vom Pächter erhält, grundsätzlich eine im Wj des Pachtbeginns gewinnerhöhende BE dar.

In Abgrenzung zum Entgelt für Grund und Boden zB BFH v. 29. 7. 1976 IV R 172/72, BStBl. II, 781, dort auch für den bilanzierenden Verpächter zur Frage der Rückstellung für die Verpflichtung des Verpächters, bei Pachtende die Feldbestellungskosten des Pächters zu ersetzen bzw zur Frage eines passiven RAP; vgl. im übrigen auch BFH v. 3. 6. 1965 IV 180/61 U, BStBl. III, 579/580 für den Fall des Veräußerungsgewinns iSv. § 14; gleichlautende Länderlasse v. 15. 7. 1964, BStBl. II, 115; bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist diese BE idR durch den Grundbetrag nach § 13a Abs. 4 abgegolten, Ausnahmen gelten bei Veräußerungs- und Aufgabegewinnen, deren Ertrag zu einem Zuschlag nach § 13a Abs. 6 führt (ebenso zu Sondernutzungen nach § 13a Abs. 8 idF vor dem StEntG 1999/2000/2002 FELSMANN/KÖNIG, A 794 ff. mit Beispielen).

Nach der Rspr. des BFH stellt dagegen eine Vergütung, die bei der Veräußerung eines luf Betriebs neben dem Kaufpreis für den Grund und Boden für einen optimalen Bodenzustand („Geil und Gare“) gezahlt wird, einen Teil der Vergütung für den Grund und Boden dar (BFH v. 20. 5. 1965 IV 43/65 U, BStBl. III, 446).

47 d) Entschädigungen für Wertminderungen und Wirtschafterschwernisse als land- und forstwirtschaftliche Betriebseinnahmen

Entschädigungen für Wertminderungen und Wirtschafterschwernisse sind BE, die beim Land- und Forstwirt mit Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen

meist durch den Ansatz des Grundbetrags abgegolten sind, also unverteuert bleiben.

Entschädigungen für Wertminderungen eines WG, führen zu BE (s. zur Abgrenzung gegenüber WG des PV BFH v. 17. 5. 1995 X R 64/92, BStBl. II, 640). Entschädigungen für Wertminderungen können mit Nutzungsentschädigungen zusammentreffen, wobei in Fällen dieser Art wegen der unterschiedlichen stl. Behandlung eine Aufteilung geboten ist (BFH v. 24. 3. 1982 IV R 96/78, BStBl. II, 643/645; v. 10. 8. 1978 IV R 181/77, BStBl. II 1979, 103). Wertminderungsentschädigungen können ggf. ganz oder teilweise durch Teilwertabschreibung ausgeglichen werden.

Vgl. bezüglich Grund und Boden § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, nunmehr idF des StEntG 1999/2000/2002, wobei allerdings uU § 55 Abs. 6 Satz 2 zu beachten ist, glA KLEEBERG in K/S, § 13 Rn. B 222; vgl. BFH v. 24. 3. 1982 IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643 zur Abgrenzung einer Nutzungsentschädigung gegenüber einer Entschädigung für den Minderwert des Grund und Bodens und deren Sachbehandlung; vgl. dazu auch BFH v. 18. 9. 1952 IV 105/52 U, BStBl. III, 307; zur bilanziellen Behandlung von Nutzungs- und Wertminderungsentschädigung BFH v. 24. 3. 1982 aaO; v. 10. 8. 1978 IV R 181/77, BStBl. II 1979, 103; v. 17. 10. 1968 IV 84/65, BStBl. II 1969, 180; zur Notwendigkeit der Unterscheidung, auch FELSMANN/KÖNIG, A 779.

Ggf. kommt eine AfaA (§ 7 Abs. 1 Satz 5) oder eine Sachbehandlung nach R 35 EStR in Betracht (Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung). Die FinVerw. läßt bei Nutzungsentschädigungen für Manöverschäden im Billigkeitswege beim bilanzierenden Land- und Forstwirt die Erfassung erst im Zuflußzeitpunkt zu (vgl. FinMin. Nds. v. 12. 1. 1962, Inf. L 1962, 73; FELDHAUS, Inf. 1985, 457/460). Auch der Ersatz von BA führt ggf. zu BE.

Entschädigungen für Wirtschafterschwernisse, die der Land- und Forstwirt anlässlich der Veräußerung von Grund und Boden erhält (zB für den Bau einer Bahnstrecke, Autobahn, Energieversorgungsleitungen, Trafo-, Pumpstation usw. eine Entschädigung für künftige nachteilige Betriebsführung, zB wegen Umwegen bei der künftigen Bewirtschaftung), sind bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 laufende nicht abgrenzbare BE.

BFH v. 13. 9. 1990 IV R 69/90, BStBl. II 1992, 598, dazu die Übergangsregelung gegenüber der bisherigen Verwaltungshandhabung – Rücklage mit Verteilung auf 20 Wj., Abschn. 131 Abs. 3 EStR 1990 – in BMF v. 5. 3. 1992, BStBl. I, 187; v. 29. 11. 1990 IV R 131/89, BStBl. II 1992, 715, dort auch zur Frage einer Billigkeitsmaßnahme; v. 9. 12. 1993 IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202, dort in Abgrenzung zur Bildung eines passiven RAP bei Entgelt für Dauerleistung, dazu auch BMF v. 15. 3. 1995, BStBl. I 1995, 183; bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 volle Erfassung bei Zufluß; BFH v. 17. 5. 1990 IV R 21/89, BStBl. II, 891; bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen Zuschlag nach § 13a Abs. 8 Nr. 3 aF im Wj der Vereinnahmung; bei Ratenzahlung glA FELSMANN/KÖNIG, A 804; nach Auffassung der FinVerw. in den neuen Bundesländern, BMF v. 9. 2. 1993, BStBl. I, 24; kein Zuschlag bei der Durchschnittsatzgewinnermittlung, weil die Wirtschafterschwernis nicht durch Minderung des Ersatzwirtschaftswerts nach § 125 Abs. 4 BewG berücksichtigt wird.

Dies folgt auch aus der Überlegung, daß die Entschädigung für Wirtschafterschwernisse keine Einnahme ist, die Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlußstichtag darstellt, sondern daß dem Land- und Forstwirt aufgrund der Erschwernisse höhere BA entstehen, die dadurch ausgeglichen werden. Für letztere kommt aber die Bildung eines Passivposten nicht in Betracht (so aber bis zu Abschn. 131 Abs. 3 EStR 1990 die FinVerw. im Anschluß etwa an RFH v. 23. 4. 1941 VI 253/40, RStBl. 1941, 425; zur Kritik an der neueren Rechtsanwendung aus ökonomischer Sicht zB KÖHNE/WESCHE, S. 373; mit der Sofortbesteuerung flößen erhebliche Beträge ab. Die Entschädigung könne dann nicht

mehr ihre Funktion erfüllen, nämlich zukünftig höhere Aufwendungen abzudecken. Sachgerecht wäre die Verteilung über einen längeren Zeitraum oder die ermäßigte Besteuerung).

48–49 Einstweilen frei.

50 e) Entschädigungen für entgangene Einnahmen, Zuschüsse und Beihilfen als land- und forstwirtschaftliche Betriebseinnahmen

Entschädigungen und Nutzungsvergütungen können (abzüglich der darauf entfallenden BA, BFH v. 9. 4. 1970 IV R 262/69, BStBl. II, 421; v. 26. 1. 1984 IV R 236/80, BStBl. II, 347: nicht Gemeinkosten) namentlich als solche iSv. § 24 Nr. 1 Buchst. a oder Nr. 3 aufzufassen sein. Dies hat den ermäßigten StSatz zur Folge (§ 34 Abs. 2 Nr. 2 und Nr. 3; zu Einschränkungen etwa bezüglich Nutzungsvergütungen zB BFH v. 19. 4. 1994 IX R 19/90, BStBl. II, 640).

Eine Entschädigung iSv. § 24 Nr. 1 Buchst. a liegt nach dem Gesetzeswortlaut nur vor, wenn sie als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt worden ist, was etwa nicht bei einer Entschädigung für eine Wertminderung der Fall ist. Eine Entschädigung iSv. § 24 Nr. 1 Buchst. a setzt zwar nicht voraus, daß das schadensstiftende Ereignis ohne oder gegen den Willen des Stpfl. eingetreten ist, der Stpfl. kann an dem Ereignis auch selbst mitgewirkt haben; in Fällen dieser Art muß der Stpfl. bei Aufgabe seiner Rechte aber unter erheblichem wirtschaftlichen, rechtlichen oder tatsächlichen Druck gehandelt haben, er darf das Ereignis nicht aus eigenem Antrieb herbeigeführt haben (s. zusammenfassend mwN zur Rspr. des BFH H 170 Abs. 3 EStH). Das Ereignis hat ein Land- und Forstwirt etwa aus eigenem Antrieb herbeigeführt, wenn er sich freiwillig entschließt, Flächen gegen Entschädigung dem Naturschutz zu unterwerfen. Mit den genannten Maßgaben können aber beispielsweise Entschädigungen für die Verpachtung landwirtschaftlicher Nutzflächen zum Abbau von Bodenschätzen für entgangene oder entgehende Einnahmen aus der Bewirtschaftung der Flächen (BFH v. 15. 3. 1994 IX R 45/91, BStBl. II, 840) oder Kapitalentschädigungen zur Ablösung altrechtlicher Forstrechte Entschädigungen iSv. § 24 Nr. 1 Buchst. a sein.

GLA FELSMANN/PAPE, A 218; s. aber die Billigkeitsmaßnahmen FinMin. Nds. v. 30. 10. 1964, Inf. L 1964, 375; OFD-Kartei München/Nürnberg § 24 EStG Karte 6; vgl. aber zur BV-Eigenschaft eines altrechtlichen Forstrechts BFH v. 18. 7. 1974 IV R 187/69, BStBl. II, 767; Entschädigungsansprüche nach der Nichtvermarkter-Entschädigungs-VO v. 20. 8. 1993, BGBl. I 1993, 1510 idF der VO v. 20. 12. 1993, BStBl. I 1994, 67, dazu Nds FinMin. v. 14. 2. 1994, StEK EStG § 13 Nr. 603; Ausgleichszahlungen für Schäden an einem zum luf BV gehörenden selbstgenutzten Wohnhaus, FG Münster v. 29. 8. 1996, EFG 1997, 289, nrk., Az. des BFH IV R 91/96.

An der Regelung des § 24 Nr. 1 Buchst. a und ihrer Handhabung ist aus ökonomischer Sicht Kritik laut geworden (KÖHNE/WESCHE, S. 372): Bei Entschädigung für Leitungsverlegungen komme ökonomisch gesehen der Bodenwertminderung idR ein großes Gewicht zu; hier werde aber trotz Bereicherung der Vermögenssphäre die ermäßigte Besteuerung in Betracht gezogen. Dagegen stünden bei Entschädigungen für Natur- und Wasserschutzauflagen Einkommensminderungen im Vordergrund; hier sei namentlich bei Mitwirkung des Stpfl. aus eigenem Antrieb die ermäßigte Besteuerung ausgeschlossen. Zu Entschädigungen für Erwerbsverlust infolge Landentzugs oder infolge Bewirtschaftungsbeschränkungen, für Pachtaufhebungsentschädigungen im Falle des Entzugs der Pachtfläche wird eine isolierte Betrachtung und die ermäßigte Besteuerung gem. §§ 24 Nr. 1 a, 34 verlangt (KÖHNE/WESCHE, S. 374).

Zuschüsse und Beihilfen aus öffentlichen Mitteln an Betriebe sind BE.

Vgl. etwa entsprechend zu Ausgleichsleistungen der öffentlichen Hand für Kostenunterdeckung bei gewerblichen Beförderungsunternehmen BFH v. 3. 7. 1986 IV R 109/84, BStBl., 806; öffentliche Zuschüsse zur Liquiditätsstärkung nach § 44 StBauFG BFH v. 17. 9. 1987, BStBl. II 1988, 324; Zahlungen nach den Richtlinien für die Gewährung von Finanzierungsbeihilfen zur Strukturverbesserung der Molkereiwirtschaft BFH v. 9. 3. 1988 I R 262/83, BStBl. II, 592.

Als BE sind sie je nach Gewinnermittlungsart und der danach maßgeblichen Zeitdimension zu erfassen. Dies kann zu unterschiedlicher Sachbehandlung führen, zB beim Betriebsvermögensvergleich bei jährlichen Zuwendungen Erfassung als BE, bei Zuwendungen in Form von Vorschußzahlungen ggf. Erfassung zusammen mit passivem RAP bzw. bei Zuwendungen auf mehrere Jahre ggf. abgezinst (dazu KÖHNE/WESCHE, S. 355) Aktivierung des Anspruchs und passiver RAP. Zum Wahlrecht bei Investitionszuschüssen, Anm. 51. Bei Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 sind Vorschüsse sogleich als BE zu erfassen, bei Zuwendungen auf mehrere Jahre ist die Sachbehandlung uneinheitlich. Bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a Abs. 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002) kommt es grundsätzlich darauf an, ob die Zuwendungen mit Nutzungen und WG in Zusammenhang stehen, für die ein Grundbetrag angesetzt ist und mithin damit abgegolten sind, oder nicht (Beispiele zur Rechtslage nach § 13a Abs. 8 vor dem StEntlG 1999/2000/2002, KÖHNE/WESCHE, Landwirtschaftliche Steuerlehre, III., S. 357, dort auch für den Fall der Schätzung).

Einzelfälle (ABC)

Anpassungshilfen und standortbezogene Zuschläge nach den §§ 1–7 Landwirtschafts-AnpassungshilfeVO (BMF v. 20. 12. 1991, StEK EStG § 13 Nr. 557).

Ausgleichsleistungen nach dem Gesetz zur Förderung der bäuerlichen Landwirtschaft (– LaFG – v. 12. 7. 1989, BStBl. I, 1435; glA LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 117e: obwohl Ersatzleistungen iSv. § 24 Nr. 1 Buchst. a keine Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1, da der Gesamtvorgang kein unüblicher Betriebsvorgang ist).

Beiträge zur Alterkasse und zur betrieblichen Unfallversicherung, die nach dem Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit übernommen werden, sind BE (FELEG v. 21. 2. 1989, BGBl. I, 233 mit Änderungen; dazu BMF v. 13. 9. 1989 – IV B 4 – S 2231 – 30/89).

Extensivierungsprogramm: Beihilfen nach dem Extensivierungsprogramm (OFD Frankfurt v. 12. 11. 1991, StEK EStG § 13 Nr. 564), Zahlungen nach dem Ackerrandstreifen- und Extensivwiesenprogramm (OFD Frankfurt v. 1. 11. 1991, StEK § 13 Nr. 560).

Flächenstillegungsprämien sind BE (zB nach dem Gesetz zur Verbesserung der Agrarstruktur und des Küstenschutzes v. 21. 7. 1988, BGBl. I, 1055; bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ggf. RAP, OFD Nürnberg v. 10. 10. 1989 DStR 1989, 783, bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a Abs. 3–8 idF vor dem StEntlG 1999/2000/2002 mit dem Grundbetrag abgegolten, soweit Flächen betroffen sind, die im Ausgangswert berücksichtigt werden, FELDBAUS, Inf. 1989, 415; BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 318; s. auch LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 119d), Beihilfen nach dem FlächenstillegungsG v. 22. 7. 1991 (BGBl. I, 1582 mit Änderungen; SCHMIDT/SEEGER XIX. § 13 Rn. 170).

Förderung von einzelbetrieblichen Investitionen: Zuschüsse nach den Richtlinien für die Förderung von einzelbetrieblichen Investitionen in der Land-

wirtschaft und für die ländliche Siedlung im Rahmen der Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der Agrarstruktur und des Küstenschutzes“ (OFD Frankfurt v. 11. 11. 1991, StEK EStG § 13 Nr. 561).

Leistungen (Zuschüsse und Starthilfen) nach der Richtlinie für die Förderung zur Wiedererrichtung und Modernisierung bäuerlicher Familienbetriebe im Haupterwerb (Förderrichtlinien-Nr. 12/92).

Ggf. ist in Fällen dieser Art bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ein entsprechender Anspruch zu aktivieren und auf die Verpflichtungszeit im Wege der Rechnungsabgrenzung zu verteilen (s. zB allgemein bezüglich Subventionen BFH v. 5. 4. 1984 IV R 96/82, BStBl. II, 552; bezüglich Nichtvermarktungsprämie BFH v. 16. 2. 1989 IV R 64/87, BStBl. II, 708; v. 17. 9. 1987 IV R 49/86, BStBl. II 1988, 327, glA BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 317; bezüglich Milchaufgabevergütung BMF v. 15. 4. 1991, BStBl. I 1991, 497; bezüglich der Richtlinie für die Förderung der Wiedererrichtung ... OFD Chemnitz v. 15. 6. 1992, StEK EStG § 13 Nr. 575, dort auch zur Sachbehandlung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und § 13 a), entsprechend auch, wenn sich bei abweichendem Wj. der Anspruch auf das Kj. bezieht (zB bei Ausgleichsleistungen nach dem LaFG, glA SCHMIDT/SEEGER XIX. § 13 Rn. 169).

Milchaufgabevergütungen nach dem Milchaufgabevergütungsgesetz v. 24. 7. 1990 (BGBl. I, 1470) sind BE.

Dazu BMF v. 15. 4. 1991, StEK EStG § 13 Nr. 544, dort TNr. 1b auch zum Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3; s. entsprechend für die Milchaufgabevergütung nach dem 2. Ges. zur Änd. des MAVG v. 8. 3. 1990, BGBl. I, 434, OFD Kiel v. 6. 6. 1991, StEK EStG § 13 Nr. 553; für die Milchaufgabevergütung nach der 2. VO zur Änd. der MAVVO v. 5. 8. 1991, BGBl. I, 1771, OFD München v. 4. 10. 1991, StEK EStG § 13 Nr. 554; für die Milchaufgabevergütung nach dem Dritten Gesetz zur Änd. des MAVG v. 24. 7. 1990, BGBl. I, 1470 BMF v. 15. 4. 1991, BStBl. I, 497; bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen durch den Ansatz des Grundbetrags abgegolten, zu § 13 a Abs. 3–8 idF vor dem StEntG 1999/2000/2002 BFH v. 7. 9. 1989 IV R 91/88, BStBl. II, 975 zum MAVG v. 17. 7. 1984, BGBl. I., 942 iVm der MAVV, s. auch zur Milchaufgabevergütung nach dem Dritten Gesetz zur Änderung des MAVG v. 24. 7. 1990 BMF v. 15. 4. 1991 BStBl. I, 497, dort auch zum passiven RAP; bei Auszahlung in Jahresbeträgen als Gegenleistung für die Unterlassung der Milcherzeugung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und 3 bei Zahlung zu erfassen, BFH aaO bei Einmalbetrag oder Zahlung über kürzeren Zeitraum Billigkeitsregelung der FinVerw., s. BMF v. 15. 1. 1988, BStBl. I, 46 mit Bezug auf BMFv. 20. 8. 1985; ggf. liegen nachträgliche Einkünfte iSv. § 24 Nr. 2 vor, BFH aaO; zur Tarifbegünstigung nach § 34 FG Rhld.-Pf. v. 25. 3. 1999, EFG 1999, 893, Rev., Az. BFH IV R 42/99; FG Ba.-Württ. v. 8. 11. 1994, EFG 1995, 674, rkr.: nur, wenn luf Betätigung insgesamt beendet, aA SCHMIDT/SEEGER XIX. § 13 Rn. 165; s. im übrigen auch LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 118 b ff., dort auch zur Stilllegung und Aussetzung von Referenzmengen, Rückgabe von Referenzmengen, Übertragung von Referenzmengen; KÖHNE/WESCHE, S. 360 f., dort auch zur urechtlichen und bewertungsrechtlichen Sachbehandlung.

Nichtvermarktungsprämien sind BE.

ZB BFH v. 17. 9. 1987 IV R 49/86, BStBl. II 1988, 327; v. 16. 2. 1989 IV R 64/87, BStBl. II, 708; bei Durchschnittssatzgewinnermittlung durch den Grundbetrag abgegolten, bei Übergang von der Durchschnittssatzgewinnermittlung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 Aktivierung des noch nicht ausbezahlten Prämienbetrags und Ansatz eines passiven RAP in der Übergangsbilanz, der auf die restliche Verpflichtungszeit zu verteilen ist, bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 Erfassung der Prämien im Zeitpunkt des Zuflusses.

Vermarktungszuschüsse: Zuschüsse nach den Richtlinien für die Förderung der Vermarktung nach besonderen Regeln erzeugter landwirtschaftlicher Erzeugnisse zu Organisationsausgaben sind BE (OFD Frankfurt v. 11. 11. 1991, StEK EStG § 13 Nr. 562).

Winterraps: Vorschüsse nach der EWG-VO 1765/92 v. 30. 6. 1992 für Winteraps sind BE (zur Erfassung bei den verschiedenen Gewinnermittlungsarten BMF v. 23. 12. 1993, StEK EStG § 13 Nr. 599; v. 7. 1. 1994 BStBl. I, 17, dort bei § 4 Abs. 1 auch zur Bildung eines passiven RAP).

Zinsverbilligungszuschüsse sind BE (zB nach dem Agrarkreditprogramm, BMF v. 11. 3. 1985, DStZ/E 1985, 114: bei § 4 Abs. 1 passiver RAP mit gewinnerhöhender Auflösung während der Laufzeit des Darlehens, bei § 4 Abs. 3 aus Billigkeitsgründen Erfassung auf den Zeitraum der Zinsverbilligung, längstens 10 Jahre, bei § 13a Verrechnung des Zuschusses bei Zufluß mit den Schuldzinsen, bei Übersteigen des Zuschusses Erfassung nach § 13a Abs. 8 aF mit den entsprechenden Maßgaben wie bei § 4 Abs. 3).

f) Investitionszuschüsse und sonstige Erlöse als land- und forstwirtschaftliche Betriebseinnahmen

51

Als Investitionszuschüsse bezeichnet die FinVerw. Vermögensvorteile, die ein (privater oder öffentlicher) Zuschußgeber zur Förderung eines – zumindest auch – in seinem Interesse liegenden Zwecks dem Zuschußempfänger zuwendet und kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Leistung des Zuschußempfängers feststellbar ist (R 34 Abs. 1 EStR).

Nach der überwiegenden Rspr. des BFH (BFH v. 23. 3. 1995 IV R 58/94, BStBl. II, 702 mwN) führen Investitionszuschüsse bei bilanzierenden Stpfl. grundsätzlich zur Minderung der HK eines WG, sofern nicht der Zuschuß als Entgelt für eine Leistung des Empfängers anzusehen ist (BFH v. 14. 7. 1988 IV R 78/85, BStBl. II 1989, 189; v. 26. 3. 1991 IX R 104/86, BStBl. II 1992, 999). Demgegenüber billigen der X. Senat des BFH (BFH v. 22. 1. 1992 X R 23/89, BStBl. II, 488) und die FinVerw. (R 34 Abs. 2 EStR 1997) dem Stpfl. ein Wahlrecht zwischen sofortiger Gewinnerhöhung und Absetzung von den AK oder HK zu.

Gewährt etwa die Straßenbauverwaltung einem Land- und Forstwirt zur Abschirmung einer Straße für die Errichtung und Unterhaltung eines Wildschutzzaunes eine Geldleistung, kommt bezüglich des auf die Errichtung entfallenden Betragsteils eine Sachbehandlung nach vorstehenden Grundsätzen in Betracht, also etwa kein Ansatz entsprechender HK. Soweit mehr bezahlt wurde, als auf die HK entfallen kann und soweit dieser Mehrbetrag nichts mit dem Unterhalt des Zaunes zu tun hat, liegen luf BE vor. Soweit das Entgelt auf die Unterhaltung des Wildschutzzaunes entfällt, liegen ebenfalls BE vor, allerdings kommt beim bilanzierenden Land- und Forstwirt die Bildung eines passiven RAP mit zeitgerechter Auflösung in Betracht, wenn die Verpflichtung auf eine bestimmte Zeit eingegangen wurde (bei unbestimmter Zeit vertreten RFH v. 10. 1. 1929 VI A 1463/28, RStBl., 225, KLEEBERG in K/S, § 13 Rn. B 221 und SCHAUMBURG, StBp. 1970, 63 die Auffassung, daß der Passivposten, solange die Verpflichtung besteht, auch durch laufende Leistungen aufgrund dieser Last keine Minderungen erfährt).

Sonstige betriebliche Erlöse können zB Zinsen oder sonstige Erträge sein, die auf betriebliche Forderungen oder Anteile gezahlt werden (vgl. im Verhältnis zu den Einkünften aus Kapitalvermögen § 20 Abs. 3; Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen etwa vor, wenn der luf Betrieb schon vor Entstehen des Zinsanspruchs veräußert oder aufgegeben wurde, vgl. BFH v. 3. 9. 1964 IV 97/63 U, BStBl. III, 643). BE sind Zinsen auf Anteile an Vermarktungs- und Einkaufsgenossenschaften, mit denen der luf Betrieb Absatz- und Einkaufsgeschäfte durchführt.

BFH v. 20. 3. 1980 IV R 22/77, BStBl. II, 439: Gewinnrealisierung aus Umtausch von Anteilen an einer Absatzgenossenschaft in GmbH-Anteile; BFH v. 29. 10. 1986 II R

226/82, BStBl. II 1987, 99 aus bewertungsrechtlicher Sicht; v. 21. 9. 1989 IV R 115/88, BStBl. II 1990, 86 bezüglich einer gedeckten Einlage eines Genossen in eine Genossenschaft.

Weitere BE sind Zahlungen auf Anteile an einer Weidegenossenschaft (BFH v. 1. 10. 1981 IV R 147/79, BStBl. II 1982, 250 bezüglich des Liquidationserlöses), Zinsen auf betriebliche Darlehen (BFH v. 3. 8. 1977 I R 41/76, BStBl. II 1978, 53 bezüglich einer Wareneinkaufsgenossenschaft), auch Verzugszinsen (s. BFH v. 29. 9. 1981 VIII R 39/79, BStBl. II, 113; v. 12. 9. 1985 VIII R 306/81, BStBl. II 1986, 252: Zinsen für die verspätete Auszahlung einer Entschädigung), die Verzinsung bei Landenteignung nach § 99 Abs. 3 BauGB (s. BFH v. 22. 4. 1980 VIII R 120/76, BStBl. II, 570) oder § 17 Abs. 4 LBG (v. 23. 2. 1957, BGBl. I, 134, dazu BFH v. 18. 2. 1971 IV R 206/67, BStBl. II, 485; vgl. auch BFH v. 30. 10. 1975 IV R 15/72, 146/74, BStBl. II 1976, 253/256).

Auch *Versicherungsleistungen* können zu BE führen, zB Hagelentschädigungen oder Leistungen aus einer Betriebsunterbrechungsversicherung (BFH v. 29. 4. 1982 IV R 177/78, BStBl. II, 591; vgl. für bilanzierende Land- und Forstwirte die Billigkeitsmaßgabe der FinVerw., wonach beim buchführenden Land- und Forstwirt eine solche Entschädigung erst in dem Wj zur stl. Auswirkung kommen soll, in dem die Ernte angefallen wäre, FinMin. Nds. v. 29. 9. 1968, Inf. L 1968, 107; grundsätzlich keine Erfassung bei Durchschnittsatzgewinnermittlung, s. zB KÖHNE/WESCHE, S. 369). Bei Leistungen von Unfallversicherungen ist wegen der möglichen Berührung zur Lebenshaltung zu differenzieren (s. BFH v. 8. 4. 1964 VI 343/62 S, BStBl. III, 271 für einen Gewerbebetrieb; v. 5. 8. 1965 IV 42/65 S, BStBl. III, 650 für einen Freiberufler, dort auch zum Abzug der Prämie als BA). Zu luf Einnahmen können ggf. Aufwandsentschädigungen für eine ehrenamtliche Tätigkeit führen, etwa bei einer Aufwandwentschädigung, die ein landwirtschaftlicher Verband seinem ehrenamtlich tätigen Präsidenten zahlt, wenn er zugleich Inhaber eines luf Betriebs ist (s. BFH v. 26. 2. 1988 III R 241/84, BStBl. II, 615; s. aber ggf. § 3 Nr. 12 bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen).

52 Einstweilen frei.

4. Land- und forstwirtschaftliche Betriebsausgaben

53 a) Begriff der land- und forstwirtschaftlichen Betriebsausgaben

Nach § 4 Abs. 4 sind Betriebsausgaben Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Vgl. dazu allgemein vor allem die Erläuterungen zu § 4 Abs. 4. Nach Auffassung des BFH berühren etwa Prozeßkosten eines Erben zur Abwehr von Ansprüchen, die gegen ihn als Erben gerichtet sind, lediglich seinen privaten Bereich und stellen auch dann keine BA dar, wenn das im Streit befindliche Vermögen BV, zB auch luf BV, ist.

BFH v. 12. 10. 1967 IV 238/63, BStBl. III 1968, 10; ohne ersichtlichen Grund aA KLEEBERG in K/S, § 13 Rn. B 230 „Abwehrkosten“; zu erbfallbedingten Prozeßkosten als Anschaffungskosten für einen Betrieb aber GRUBE, DStZ 1999, 313 [319] und KANZLER, FR 1999, 1119 Anm. zu BFH v. 17. 6. 1999 III R 37/98, BStBl. II, 600.

Sofort abzugsfähige BA sind von AK und HK zu unterscheiden. BA können ggf. vorweg oder nachträglich erwachsen. Die Frage der Betriebsausgaben ist ggf. bei den einzelnen luf Betätigungen mit erläutert (vgl. zB zu § 13 Abs. 1 Nr. 3 – Jagd –, Anm. 318). Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 kommt uU die Bildung eines aktiven RAP in Betracht, bei Gewinnermittlung erfolgt die Berücksichtigung bei Abfluß, bei Durchschnittsatzgewinnermittlung kommt nur

ausnahmsweise eine Berücksichtigung in Betracht, wenn ein Fall des § 13 a Abs. 6 vorliegt (s. aber auch zur Abziehbarkeit von Pachtzinsen vor dem StEntlG 1999/2000/2002 § 13 a Abs. 6 aF). ggf. sind zur Abgeltung von BA Pauschsätze vorgesehen (§ 51 EStDV, § 4 FSchAusglG bei forstwirtschaftlichen Betrieben, s. dort).

b) Einzelfälle land- und forstwirtschaftlicher Betriebsausgaben (ABC-Darstellung)

54

Im Bereich der LuF kommen namentlich die üblichen Aufwendungen als BA in Betracht, also etwa die Aufwendungen für Betriebsmittel, Löhne usw.

AfA auf WG des BV: BA sind auch AfA auf angeschaffte oder hergestellte abnutzbare WG, zB Landmaschinen, besondere Anlagen, zB Rebanlagen usw. Auch bei Anlage von Wegen (zB RFH v. 17. 11. 1943 VI 19/43, RStBl. 1944, 50) oder Befestigungen, zB Uferschutzanlagen (RFH v. 4. 1. 1939 VI 719/38, RStBl. 1939, 297; BFH v. 23. 6. 1966 IV 262/62, BStBl. III, 587 für Zwangsbeiträge zur Flußregulierung, dazu kritisch KLEBERG in K/S, § 13 Rn. B 230 „Uferschutzanlagen“), kommen AfA in Betracht. Die FinVerw. läßt auf ein entgeltlich erworbenes aktiviertes Milchproduktionsrecht – zur Eigenschaft als immaterielles WG zB § 140 Abs. 1 Satz 2 BewG – mit ND 10 Jahre lineare AfA zu (s. Ländererlasse v. 18. 12. 1986, s. zur früheren Auffassung der FinVerw. Ländererlasse v. 14. 3. 1985, DStZ/E, 106; v. SCHÖNBERG, FR 1998, 293; gegen diese Sachbehandlung zB SCHMIDT/SEEGER XVIII. § 13 Rn. 164: keine AfA, da es sich um unbefristetes Recht handle; FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A 1477).

Anliegerbeiträge: Sofort abziehbare BA können vorliegen, wenn sich der Land- und Forstwirt an Kosten des Ausbaus der zu seinen Grundstücken führenden öffentlichen Straßen beteiligt (vgl. BFH v. 26. 2. 1980 VIII R 80/77, BStBl. II, 687; s. für freiwillige nicht grundstücksbezogene Zuschüsse BFH v. 12. 4. 1984 IV R 137/80, BStBl. II, 489: Errichtung einer öffentlichen Verkehrsfläche; v. 25. 8. 1982 I R 130/78, BStBl. II 1983, 38: Kläranlage).

Nach Auffassung des BFH sind auch sog. Ergänzungsbeiträge, die Eigentümer von bereits an die Kanalisation angeschlossenen Grundstücken für den Bau einer neuen biologischen Kläranlage aufgrund einer Ortssatzung an die Gemeinde entrichten müssen, nicht beim Grund und Boden zu aktivieren, sondern wie Erhaltungsaufwand sofort abziehbar (entsprechend BFH v. 13. 9. 1984 IV R 101/82, BStBl. II 1985, 49 für einen gewerblichen Betrieb).

Aufwendungen zur Bodenverbesserung gehören zu den BA. Solche Aufwendungen entstehen etwa durch *Düngung* oder andere Maßnahmen (vgl. Nds. FG v. 23. 2. 1995, EFG 1995, 878, rkr.: Tiefumbruch einer abgetorfte Moorfläche zur Bodenverbesserung; SCHMIDT/SEEGER XVIII. § 13 Rn. 146; LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 208: Beseitigung von Hochwasserschäden am Grund und Boden). Die Grundsätze gelten auch für den Pächter eines luf Betriebs (glA im Grundsatz Nds. FG v. 11. 11. 1993, EFG 1994, 512, rkr. und LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 209 gegen RFH v. 20. 4. 1933 VI A 1039/32. RStBl., 638: aktivierungsfähiges WG mit AfA); bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen sind Bodenverbesserungskosten bezüglich Grund und Boden, dessen Erträge mit dem Grundbetrag erfaßt sind, abgegolten (glA LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 211). Zahlungen des Erwerbers eines luf genutzten Grundstücks an den Veräußerer für das Feldinventar sind keine Aufwendungen auf den Grund und Boden, sondern laufende BA (BFH v. 28. 1. 1965 IV 341/64, BStBl. III, 255).

Sofort als Bodenverbesserungskosten abziehbar sind auch Aufwendungen für die Planierung von bisher anderweitig landwirtschaftlich genutztem Grund und Boden (BFH v. 19. 12. 1962 IV 324/60, BStBl. III 1963, 207, dort auch mwN zu eigenständiger Aktivierungspflicht; zu eng Nds. FG v. 30. 9. 1960, EFG 1961, 148, rkr.) oder für die Auflage einer Lehmschicht auf Sandboden (RFH v. 2. 12. 1942 VI 183/42, RStBl. 1943, 10). Gelten die Aufwendungen aber einer ersten Urbarmachung „Neulandgewinnung“ des Grund und Bodens liegen grundsätzlich HK bezüglich des Grund und Bodens vor (RFH v. 11. 10. 1939 VI 420/39, RStBl. 1940, 28; BFH v. 19. 12. 1962 aaO, dort auch zu anschaffungsnahe Aufwand; v. 16. 2. 1984 IV R 229/81, BStBl. II, 424/426; v. 23. 6. 1966 IV 262/62, BStBl. III, 587 zu Zwangsbeiträgen an einen Verband bezüglich Aufwands für Flußregulierung, um Grund und Boden zu sichern; uE HK auch dann, wenn zB vermintes Gebiet geräumt wird). UE wird tendenziell zu Recht für die entsprechende Anwendung der Grundsätze zu AK bzw. HK beim Erwerb von Gebäuden eingetreten, wenn etwa im Zusammenhang mit der Anschaffung von Grund und Boden hohe Aufwendungen zur Herstellung einer Ertragsfähigkeit gemacht werden (LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 208; FELSMANN/KÖNIG, A 1312 ff.).

Zu den HK gehören auch die Löhne eigener Arbeitskräfte (im Grundsatz BFH v. 26. 7. 1962 IV 14/59 U, BStBl. III, 389, auch soweit unproduktiv, glA FELSMANN/KÖNIG, A 1311). Allerdings hat der BFH in Aufwendungen, die beim Wechsel von der forstwirtschaftlichen zur landwirtschaftlichen Nutzung eines Grundstücks durch Entfernen der Baumwurzeln entstehen (Stockrodung) keine HK, sondern sofort abzichbare BA gesehen (BFH v. 26. 6. 1975 IV R 66/72, BStBl. II 1976, 8, wohl aA RFH v. 2. 11. 1938 VI 134/38, RStBl. 1939, 125).

Forstwirtschaftliche Aufwendungen: Sofort abzichbare BA sind auch die Aufwendungen eines Forstwirts für ein Betriebsgutachten oder ein Betriebswerk iSv. § 34b Abs. 4 Nr. 1 (vgl. auch Nds. FinMin. v. 14. 2. 1986, DB 1986, 834). Auch ungewöhnlichere Vorgänge können zu BA führen, zB die Anmietung von Fluggerät zur betrieblichen Nutzung (s. BFH v. 27. 2. 1985 I R 20/82, BStBl. II, 458), etwa zur Ausbringung von Schädlingsbekämpfungsmitteln.

Leistungen auf Grund von dinglichen Pfarr- und Küstergefällen, die auf landwirtschaftlichem Grundbesitz ruhen, sind BA (RFH v. 15. 5. 1935 VI A 1375 StuW 1935 Nr. 399; v. 22. 2. 1939 VI 724/38 RStBl., 644; v. 16. 12. 1942 VI 95/42, RStBl. 1943, 194). Kennzeichnend für solche Lasten ist, daß durch die einzelnen Leistungen die dingliche Last als solche nicht geringer wird. Dagegen hat die Rspr. des BFH die Ablösung solcher Lasten als reine Vermögensumschichtung aufgefaßt, die auch dann zu keiner BA führe, wenn der Stpfl. die Last nicht passiviert hat (BFH v. 17. 10. 1958 IV 260/57 U, BStBl. III 1959, 15, dort auch zum Gesichtspunkt der Abziehbarkeit als SA; s. schon RFH v. 22. 2. 1939, RStBl. 1939, 644).

Teilwertabschreibungsw: Zu BA kann auch eine TW-Abschreibung auf eine betriebliche Forderung führen (vgl. mwN BFH v. 4. 2. 1999 IV R 57/97, DStR 1999, 710, dort bezüglich einer Brandentschädigungsforderung gegenüber einer Versicherung wegen des öff.-rechtl. Charakters abgelehnt).

Versicherungsbeiträge: Der auf die betriebliche Unfallversicherung entfallende Anteil der Sozialversicherungsbeiträge, die ein Land- und Forstwirt an die landwirtschaftliche Alterskasse zahlen muß, ist Betriebsausgabe (vgl. zB OFD Frankfurt v. 11. 11. 1991, StEK EStG § 13 Nr. 563). BA sind auch die Aufwendungen, die ein Land- und Forstwirt für im Betrieb mitarbeitende Familienangehörige für Renten- und Krankenversicherungsbeiträge an die landwirtschaftliche Alterskasse leistet (vgl. OFD aaO, wobei es nicht darauf ankommen soll, ob das Arbeitsverhältnis steuerlich anzuerkennen ist).

Zwangsabgaben bei Überschußproduktion: BA sind auch Abgaben, die der Land- und Forstwirt aufgrund von Vorschriften der EG bzw. EU zur Vermeidung

derung der Luft Überproduktion leisten muß, zB die Mitverantwortungsabgabe Getreide, die Tilgungsabgabe bei Zucker oder die Milchabgabe für Überschußmilch.

BMF v. 14. 3. 1985, BB 1985, 640; KÖHNE/WESCHE, S. 360, dort auch zur urechtlichen Behandlung; FELSMANN/KÖNIG, A 1479 a; LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 118 a zur Quotenüberschreitung bei der Milchanlieferungs-Referenzmenge; SCHMIDT/SEGER XVIII. Rn. 163, 166; BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 320: Bildung einer Rückstellung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 für den Teil der noch nicht erhobenen Abgabe, der anteilig auf die Überproduktion in Monaten bis zum Bilanzstichtag entfällt, s. auch VÖLKER, Inf. 1989, 437 und KLEEBERG in K/S, § 13 Rn. B 227; erstattete Abgaben sind BE; bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 BA bei Abfluß; bei Durchschnittsatzgewinnermittlung sind die Abgaben mit dem Grundbetrag abgegolten, BMF v. 14. 3. 1985 aaO.

Keine Betriebsausgaben, sondern ggf. SA sind etwa Altenteilsleistungen, die aufgrund von Wirtschaftsüberlassungsverträgen (dazu Anm. 75 ff.) oder vorweggenommener Hoferbfolge (dazu Anm. 125 ff.) geleistet werden. Hierher können auch Unterhaltsleistungen (Apanagen) gehören, die aufgrund des „Hausgesetzes“ an die von der Nachfolge in das Familienstammgut ausgeschlossenen Familienmitglieder aus dem Ertrag eines Luft Betriebs erbracht werden (BFH v. 3. 12. 1964 IV 99/62 U, BStBl. III 1965, 166).

Einstweilen frei.

55–59

Anhang 1 zum Einleitungssatz des § 13 Abs. 1: Einkunfts- bzw. Gewinnerzielungsabsicht in der Land- und Forstwirtschaft

Schrifttum bis 1984 (Beschluß des Großen Senats zur Gepräge-Rspr.): PHILIPP, Zur Problematik des Liebhabereibegriffs in der LuF, Inf. L 1963, 145; FELIX, Landwirtschaftl. Betätigung als „Liebhaberei“, DStZ/A 1965, 327; WOLTMANN, Zum Übergang eines luf Liebhabereibetriebs in einen Erwerbsbetrieb und umgekehrt, Inf. L 1966, 234; W. WENDT, Land- und forstwirtschaftliche Betätigung als Liebhabereibetrieb, Inf. L 1968, 321; HEUER, Fragen zur estrechtl. Behandlung der sog. Liebhaberei, FR 1975, 1; v. WALLIS, Grundfragen der Einkommensbesteuerung, FR 1975, 334; JOB, Die steuerrechtliche Liebhaberei, Diss. Bochum 1977; LEINGÄRTNER, Die Jagd als Liebhaberei?, Inf. 1977, 73; ALBROD, Zweifelsfragen zur estl. Behandlung eines Liebhabereibetriebs, DStR 1978, 545; LEINGÄRTNER, Zur Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, FR 1979, 105; MEILICKE, Liebhaberei im EStRecht – ein Lieblingskind richterlicher Gesetzgebung, FR 1979, 337; KRUSE, Grundfragen der Liebhaberei, StuW 1980, 226; LANG, Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, Grundfragen der Abgrenzung einkommensteuerbarer Einkünfte, StuW 1981, 223; FELS-MANN, Übergang vom einkommensteuerlich relevanten Betrieb der LuF zur Liebhaberei keine Betriebsaufgabe, Inf. 1982, 517.

Schrifttum ab 1984: HELLMIG, Der Verlust im Steuerrecht, DStR 1984, 327; GROH, Gewinnerzielungsabsicht und Mitunternehmerschaft, DB 1984, 2424; KOCH, Liebhaberei im Steuerrecht, in FS für Hugo v. Wallis, 1985, S. 405; LEINGÄRTNER, Negative Einkünfte aus Liebhaberei nach bisheriger Rspr. und nicht steuerbare Einkünfte nach dem Beschluß 4/82 – Was hat sich geändert?, DStR 1985, 131; SCHULZE-OSTERLOH, Gemeinschaftliche Einkunftszielung oder Liebhaberei, FR 1985, 131; HUTTER, Liebhaberei im Steuerrecht, NSt Nr. 1–2/1986, 67; SPEICH, Liebhaberei im Steuerrecht, NWB Fach 3, 6399; BUOB, Wald als Liebhaberei, Inf. 1987, 386; GEHLEN, Die Abgrenzung von Liebhaberei und einkommensteuerlich relevanter Betätigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Diss. BERGISCH GLADBACH 1989; DROSDOL, Grenzen der stl. relevanten Tätigkeit im ESt- und UStRecht, DStZ 1989, 532; SCHROEDER/FUCHS, Probleme beim Übergang von der Liebhaberei zum Gewerbebetrieb oder Betrieb der LuF, StBp. 1990, 261; PFERDMENGES, Der stl. Totalerfolg als Merkmal der Einkünftezielungsabsicht, FR 1990, 700; BEST, Die Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht als konstituierendes Merkmal der steuerbaren Tätigkeit, Diss. Augsburg 1991; G. SÖFFING, Einkünftezielungsabsicht – Liebhaberei, StVj 1992, 235; WEBER-GRELLET, Wo beginnt die Grenze zur Liebhaberei?, DStR 1992, 561 und 602; v. SCHÖNBERG, Wiedereinrichter und Liebhaberei in der LuF, FR 1992, 246; HORSTER, Liebhaberei bei LuF im Steuerrecht, 1993; VINZENZ, Der Fiskus noch auf dem Boden des Grundgesetzes?, DStR 1993, 550; SCHUCK, Veranlassung als Kriterium der „Liebhaberei“, DStR 1993, 975; WEBER-GRELLET, Das Gestüt im Körperschaftsteuerrecht – Zur Privatsphäre der Körperschaft, DStR 1994, 12; THOMA, Abgrenzung zur Landwirtschaft und Liebhaberei, Schriftenreihe des HLBS, Heft B 84, 1994; SCHUHMAN, Liebhaberei im Einkommensteuerrecht – Neuere Rspr. des BFH, StBp. 1994, 245; LENNEIS, Wechsel von Liebhaberei zur Einkunftsquelle und Änderung der Bewirtschaftungsart, RdW 1996, 84; LITWIN, Liebhaberei und Gewinnerzielungsabsicht im Ertragsteuerrecht, BB 1996, 243; STUHRMANN, Einbeziehung von Sonderabschreibungen in die steuerrechtliche Totalüberschussermittlung, BB 1996, 1645; BERZ, Liebhaberei und Segmentierung einer einheitlichen gewerblichen Tätigkeit von Personengesellschaften, DStR 1997, 358; LORITZ, Verlustzuweisungsgesellschaften und Gewinnermittlungsabsicht, BB 1997, 1281; BRINKMEIER, Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, BuW 1998, 530; HUTTER, Die persönlichen Motive und deren Feststellung in der Liebhaberei-Rspr. des Bundesfinanzhofs, DStZ 1998, 344; FLEISCHMANN, Zur stl. Liebhaberei – Die neuesten Tendenzen in Rspr. und Verwaltungsmeinung, DStR 1998, 364; WEBER-GRELLET, Liebhaberei im Ertragssteuerrecht, DStR 1998, 873; DRÜEN, Über den Totalgewinn, FR 1999, 1097; THEISEN, Die Liebhaberei – Ein Problem des Steuerrechts und der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, StuW 1999, 255; BOLIN/BUTKE, Abgrenzung der Einkünfte aus LuF zur Liebhaberei, INF 2000, 70.

Weiteres Schrifttum zu den einzelnen Anm.

I. Grundsätze zur Gewinnerzielungsabsicht

1. Gewinnerzielungsabsicht als Besteuerungsvoraussetzung

60

Allgemeine Einzelheiten zur Einkunftserzielungsabsicht sind zu § 2 Anm. 350 ff. dargestellt, für die Einkünfte aus LuF namentlich in Anm. 388 (Beurteilungszeitraum), Anm. 390 (Beurteilungseinheit), Anm. 407 (Prognose des luf Totalgewinns), Anm. 412 (wirtschaftliche Betriebsführung) und Anm. 441 (Liebhaberei bei LuF).

Gesetzliche Grundlagen lückenhaft: Wenn § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bestimmt, daß die Einkünfte aus LuF der Einkommensteuer unterliegen ist damit zugleich ausgesagt, daß nur solche Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen hierunter fallen, die der Erzielung positiver Einkünfte dienen (zum Verhältnis zu § 2b, THEISEN, StuW 1999, 255/256). Entsprechendes ergibt sich auch aus § 13 Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 2 Satz 3, wonach ein luf Betrieb bei Vorliegen seiner sonstigen Voraussetzungen auch dann vorliegt, wenn die Gewinnerzielungsabsicht nur ein Nebenzweck ist. Die Besteuerung auch von Einkünften aus LuF setzt mithin in Abgrenzung von der Erwerbs- zur Privatsphäre das Vorhandensein von Einkunftserzielungsabsicht voraus (§ 2 Anm. 356). Mangels gesetzl. Grundlagen sind die entsprechenden Beurteilungskriterien von der Rspr. des RFH und des BFH erarbeitet und fortentwickelt worden.

RFH v. 14. 3. 1929 VI A 1473/28, RStBl. 1929, 329; BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751/766 ff.; zur Verfassungsmäßigkeit BVerfG v. 18. 11. 1986 1 BvR 330/86, DSz/E 1987, 21 = HFR 1988, 34; v. 28. 10. 1986 1 BvR 325/86 StRK § 13 EStG ab 1975 Allg. R. 7; uE ist es nicht gerechtfertigt, insoweit von der Rspr. als Gesetzgeber zu sprechen, so aber MEILICKE, FR 1979, 337. In Österreich gibt es dazu eine Liebhaberei-VO v. 18. 3. 1990, öBGBI. 1990/322 mit Änderung v. 27. 11. 1995 öBGBI. 1995/314, dazu HILBER, Kurzkomentar zur LiebhabereiVO Wien 1996 sowie LENNEIS, RdW 1996, 84. Kritisch zur Rechtsanwendungspraxis des BFH THEISEN, StuW 1999, 255/258.

Grundsätze der Rspr.: Die Rspr. stellt diesbezüglich (wieder) die subjektive Seite dieses Begriffs in den Vordergrund (grundlegend BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766 ff.]). Allerdings ist auch unverkennbar, daß es bei der entsprechenden Prüfung und Beurteilung weniger auf das tatsächliche Vorhandensein einer subjektiven Absicht in dieser Hinsicht ankommt, als darauf, ob sich eine Betätigung mit Einkunftserzielung äußerlich und objektiv nachvollziehbar als mit dieser Absicht verbunden darstellt. Im allgemeinen wird sich die Frage der Einkunftserzielungsabsicht nur dann stellen, wenn sich geltend gemachte Verluste/Werbungskostenüberschüsse einkommensmindernd und damit steuermindernd auswirken (BFH v. 22. 7. 1982 IV R 74/79, BStBl. II 1983, 2; v. 19. 1. 1998 XI B 23/97, BFH/NV 1998, 845). Die von der Rspr. des BFH aufgestellten Grundsätze zur Gewinnerzielungsabsicht gelten für alle Einkunftsarten gleichermaßen (einschränkend zu den Einkünften aus VuV BFH v. 27. 7. 1999 IX R 64/96, FR 1999, 1375 mit krit. Anm. von P. FISCHER), natürlich beurteilt unter Berücksichtigung der Eigenarten der jeweiligen Einkunftsart. Die Rspr. ist verfassungsrechtlich unbedenklich (BVerfG v. 30. 9. 1998 2 BvR 1818/91, DSzR 1998, 1773 mit Anm. WEBER/GRELLET). Für das Umsatzsteuerrecht ist die estrechtliche Behandlung einer Tätigkeit als Liebhaberei regelmäßig unbeachtlich (zB BFH v. 29. 10. 1987 V R 138/85, BStBl. II 1988, 128; s. auch WEBER-GRELLET, DSzR 1992, 606 mwN). Nach § 2 Abs. 1 UStG ist eine Tätigkeit auch dann unternehmerisch, wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt (vgl. dazu auch BMF v. 14. 7. 2000, DSzR 2000, 1264). Auch für die Einheitsbewertung kommt es auf Gewinnerzielung und die Absicht hierzu nicht an (BFH v. 18. 12. 1985 II B 35/85, BStBl. II, 282; v. 4. 3. 1987 II R 8/86, BStBl. II, 370).

Nach § 33 Abs. 1 BewG wird bezüglich des luf Vermögens lediglich auf alle WG abgestellt, die einem Betrieb der LuF dauernd zu dienen bestimmt sind, wobei als Betrieb der LuF die wirtschaftliche Einheit des luf Vermögens definiert ist.

Der Dualismus der Einkunftsarten und einkunftsspezifische Besonderheiten machen es nach Auffassung des BFH erforderlich, zunächst die Einkunftsart zu klären, bevor die Frage der Liebhaberei zu prüfen ist (BFH v. 29. 3. 2001 IV R 88/99, BFH/NV 2001, 1076 mit Anm. v. SCHÖNBERG, HFR 2001, 864).

61 2. Gewinnerzielungsabsicht als Streben nach dem Totalgewinn

Seit der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 25. 6. 1984 (GrS 4/82, BStBl. II, 751/766 f.) wird in der Rspr. des BFH auch mit Wirkung für die Einkünfte aus LuF (zB BFH v. 28. 11. 1985 IV R 178/83, BStBl. II 1986, 293; v. 30. 10. 1986 IV R 175/84, BStBl. II 1987, 89/92) die Einkunftserzielungsabsicht als Streben nach Betriebsvermögensvermehrung (also auch unter Einbeziehung der stillen Reserven) in Gestalt eines Totalgewinns bis zur Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation des Betriebs bezeichnet (zu den Wurzeln des Totalgewinngedankens DRÜEN, FR 1999, 1097 [1099]).

Totalgewinnerzielungsabsicht in der Land- und Forstwirtschaft: 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 – da bei Einkünften aus LuF gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 der Gewinn nach §§ 4–7 k stpfl. ist – dem sich bei Betriebsbeendigung voraussichtlich ergebenden Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn/-verlust zusammen. Der Aufgabegewinn läßt sich durch Gegenüberstellung des Aufgabe-Anfangsvermögens und des Aufgabe-Endvermögens ermitteln. Da die Verbindlichkeiten im Anfangs- und Endvermögen jeweils – mangels stiller Reserven – mit denselben Werten auszuweisen sind, wirken sie sich auf die Höhe des Aufgabegewinns nicht aus (BFH v. 16. 6. 1998 XI R 64/97, BStBl. II, 727). Solange vorhandene stille Reserven laufende Verluste (zur Maßgeblichkeit dieses Umstands Anm. 62) noch abdecken, stellt sich die Frage fehlender Gewinnerzielungsabsicht schon deshalb im allgemeinen nicht, weil der Stpfl. den Betrieb aufgeben, veräußern und liquidieren und damit einen Totalgewinn erzielen könnte.

BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751; V. 17. 5. 1994 IV B 76/93, BFH/NV 1994, 855; glA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn 5; dazu gehören auch unter einem Rechtsvorgänger angefallene stille Reserven, falls der Rechtsnachfolger den Betrieb im wesentlichen unverändert fortführt, BFH v. 24. 8. 2000 IV R 46/99, BStBl. II 2000, 674; für die Einbeziehung des lebenden und toten Inventars bei Pachtbetrieben BFH v. 21. 3. 1985 IV R 25/82, BStBl. II, 399/401; gegen die Einbeziehung von WG mit stillen Reserven, die ohne deren Realisierung aus dem BV ausgeschieden werden können, zB § 52 Abs. 15 Satz 7 idF vor dem StEntlG 1999/2000/2002, MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 161.

Objektive Beurteilungsmaßstäbe: Nach Maßgabe aller Umstände des Einzelfalls (BFH v. 19. 7. 1990 IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333) muß die Tätigkeit des Stpfl. auf Dauer geeignet und bestimmt sein (zur anfänglichen Ungeeignetheit Anm. 65), Gewinne zu erzielen und aufgrund objektiver Umstände erwarten lassen, daß ggf. anfänglich angefallene Verluste (zu Anlaufverlusten Anm. 65) ausgeglichen werden und darüber hinaus eine Mehrung des BV eintritt (BFH v. 21. 3. 1985 IV R 25/82, BStBl. II, 399; Gestüt; v. 13. 9. 1985 III R 193/81, BFH/NV 1986, 278: geringe Rinderhaltung auf geringer Weidefläche; v. 30. 10. 1986 IV R 175/84, BStBl. II 1987, 89: Kleinviehhaltung). Dies gilt auch

für Betriebe von unbeschränkt Stpfl. im Ausland (BFH v. 24. 11. 1988 IV R 37/85, BFH/NV 1989, 574; Rinderzucht in Paraguay; v. 11. 12. 97 IV R 4/95, BFH/NV 1998, 947; 2. Rechtsgang; v. 11. 12. 1997 IV R 86/95 BFH/NV 1998, 950). Das Streben nach einer durch die Betätigung verursachten Minderung der Steuern vom Einkommen reicht nicht zur Begründung der Gewinnerzielungsabsicht aus (§ 13 Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 2 Satz 2). Alleinige Steuerersparnisabsicht wird vom Gesetz (§ 15 Abs. 2 Satz 2) und von der Rspr. des BFH als zur Lebensführung gehörend und damit für die Gewinnerzielungsabsicht schädlich gewertet.

BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751/767; v. 21. 8. 1990 VIII R 25/86, BStBl. II 1991, 564; v. 10. 9. 1991 VIII R 39/86, BStBl. 1992, 328; v. 12. 12. 1995 VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219; BFH/NV 1998, 947/950; v. 11. 12. 1997 IV R 86/95, BFH/NV 1998, 950.

Beginn und Wegfall der Gewinnerzielungsabsicht: Das Streben nach einem Totalgewinn und damit die Gewinnerzielungsabsicht kann ursprünglich und von vornherein objektiv erkennbar fehlen (Anm. 65). Die Betätigung kann in dieser Hinsicht aber auch offen sein, dh, es kann Gewinnerzielungsabsicht erst später einsetzen oder wegfallen mit der Folge, daß eine estrechtlich relevante Tätigkeit entsprechend später beginnt oder wegfällt (BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751/767 mwN; v. 9. 7. 1998 X B 44/98, BFH/NV 1999, 168 [169]; offenbar gegen letztere Alternative KLEEBERG in K/S, § 13 Rn. B 135). So kann zB ein vor langer Zeit zusammen mit Nebenbetrieben (§ 13 Abs. 2 Nr. 1) erworbener luf Betrieb auch dann zu einem ohne Gewinnerzielungsabsicht geführten Betrieb werden, wenn die Nebenbetriebe sich zu selbständigen Gewerbebetrieben entwickelten und nunmehr kein Erreichen eines Totalgewinns mehr als möglich erscheint (vgl. entsprechend BFH v. 23. 1. 1969 IV R 36/68, BStBl. II, 340). Zu berücksichtigen ist auch, daß nach dem Gesetz (§ 13 Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 2 Satz 3) ein luf Betrieb bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen gegeben sein kann, wenn die Gewinnerzielungsabsicht nur Nebenzweck ist. Dem Gesamtrechtsnachfolger kann die Gewinnerzielungsabsicht für den übernommenen Betrieb fehlen, die beim Erblasser oder Übergeber vorhanden war. Besonderheiten gelten zB bei einem aussetzenden Forstbetrieb, bei dem die Gewinnerzielungsabsicht vom Objekt her nur für einen sehr langen Zeitraum beurteilt werden kann (BFH v. 18. 5. 2000 IV R 28/98, BFH/NV 2000, 1455 mwN; Anm. 67).

3. Maßgeblichkeit von Gewinn- und Verlustzielung

62

Vorrangiges Beweisanzeichen für Gewinnerzielungsabsicht ist eine Betriebsführung, bei der der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen dazu geeignet und bestimmt ist, mit Gewinn zu arbeiten (BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751/767 mwN).

Tatsächliche Gewinnerzielung, noch dazu über mehrere VZ, schließt im allgemeinen Gewinnerzielungsabsicht mit ein (s. m.w.N. BFH v. 19. 7. 1990 IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333; v. 13. 12. 1990 IV R 1/89, BStBl. II 1991, 452; fehlt es aber dennoch an der Gewinnerzielungsabsicht, können diese Gewinne steuerlich nicht erfaßt werden, glA zB LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 124). Auch lang andauernde fehlende Gewinnerzielung muß nicht die Gewinnerzielungsabsicht ausschließen, wie der aussetzende forstwirtschaftliche Betrieb zeigt (BFH v. 18. 3. 1976 IV R 52/72, BStBl. II, 482). Auch der Umstand andauernder Verlustzielung schließt für sich allein Gewinnerzielungsabsicht nicht aus.

BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751/766 f. und im Anschluß hieran zB. BFH v. 13. 12. 1984 VIII R 59/82, BStBl. II 1985, 455; tendenziell etwas anders BFH v. 13. 12. 1990 IV R 1/89, BStBl. II 1991, 452: starkes Indiz; anders bei Verlustzuweisungsgesellschaften, bei denen nach Gesetz (s. § 13 Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 2 Satz 2) und Rspr. zu vermuten ist, daß sie zunächst keine Gewinnerzielungsabsicht haben, BFH v. 21. 8. 1990 VIII R 25/86, BStBl. II 1991, 564.

Beseitigung von Verlustquellen als Indiz für Gewinnerzielungsabsicht:

Als Beweisanzeichen für Gewinnerzielungsabsicht gilt, wenn die Verlustquellen beseitigt werden sollen und können (BFH v. 9. 11. 1995 IV R 96/93, BFH/NV 1996, 316) oder wenn bei einem aussetzenden forstwirtschaftlichen Betrieb ein hinlänglicher Ertrag im Hinblick auf die Holzernte wenn auch in ferner Zukunft in Aussicht steht (BFH v. 18. 5. 1976 IV R 52/72, BStBl. II, 482; dabei ist die Zeit bis dahin und die Ertragshöhe ua auch von der Art der angebauten Bäume abhängig; zum Prognosezeitraum Anm. 67, zu den bestimmenden Elementen der Prognose ebenda). Dies gilt auch, wenn es von Betriebsbeginn an wegen dauernder Verlusterzielung bislang zu keinem Totalgewinn gekommen ist (BFH v. 11. 12. 1997 IV R 4/95, BFH/NV 1998, 947; IV R 86/95, BFH/NV 1998, 950: Farmprojekte in Paraguay). Lang andauernde Verluste ohne Reaktion des Stpfl. sind jedoch ein erster, wenn auch für sich nicht ausreichender Anhaltspunkt für fehlende Gewinnerzielungsabsicht. Gewinnerzielungsabsicht ist zu verneinen, wenn andauernde Verluste und ggf. ein dadurch verursachter Totalverlust auf das Fehlen der Gewinnabsicht hindeuten und aus weiteren objektiven Beweisanzeichen die Feststellung möglich ist, daß der Stpfl. die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt (BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751/767; v. 24. 7. 1986 IV R 137/84, BStBl. II 1986, 808: verkleinerter landwirtschaftlicher Betrieb; v. 13. 12. 1990 IV R 1/89, BStBl. II 1991, 452: Landwirtschaft mit Obstbau; BFH/NV 1998, 947; 950). UE ist dies nicht allein deshalb der Fall, weil sich der Stpfl. aufgrund seiner sonstigen Einkunfts- und Vermögenssituation die Verluste „leisten“ kann.

Evtl. aA BFH v. 15. 11. 1984 IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205; nach FELSMANN/PAPE, Einkommensteuer der Land- und Forstwirte, A 199, soll dieser Umstand bereits ein ausreichendes weiteres Beweisanzeichen für fehlende Gewinnerzielungsabsicht sein. Was § 12 Nr. 1 Satz 2 in Bezug auf die hier im Zusammenhang auftretende Frage der Lebensführung betrifft, kann zwar nicht unberücksichtigt sein, daß diese Vorschrift eine andere Zielsetzung und einen anderen Regelungsgegenstand als den hier diskutierten aufweist. Die dort zu subsumierenden Sachverhalte können aber Anhaltspunkte dafür liefern, wann eine Betätigung die Lebensführung des Stpfl. berührt (BFH v. 24. 8. 2000 IV R 46/99, BStBl. II, 674 mit Anm. KANZLER, FR 2000, 1366; v. SCHÖNBERG, HFR 2001, 106; vgl. zur Abgrenzung Gewinnerzielungsabsicht/§ 12 Nr. 1 Satz 2 FELSMANN/PAPE, A 187; etwas anders akzentuiert DERS. A 199), etwa bei Jagd- oder Urlaubsmöglichkeit (BFH v. 11. 12. 1997 IV R 4/95, BFH/NV 1998, 947/950).

Sonderfall der Betriebsunterbrechung: Im allgemeinen führt eine Betriebsunterbrechung ohne Betriebsaufgabe, zB beim Verpächter (Anm. 75 ff.) oder Überlassenden (Anm. 98 ff.) eines luf Betriebs oder auch bei sonst tatsächlicher Betriebsunterbrechung (zB mwN BFH v. 17. 10. 1991 IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392) für sich gesehen nicht zu der Annahme, daß keine Gewinnerzielungsabsicht mehr vorliegt (vgl. zur Wirtschaftsüberlassung Anm. 102). Das Ende der Gewinnerzielungsabsicht fällt hier regelmäßig damit zusammen, daß der Betrieb aufgegeben bzw. von der Absicht der Betriebsfortführung Abstand genommen wird.

63 Einstweilen frei.

4. Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht und Gewinnerzielungsabsicht bei Gewinnermittlung nach § 13 a 64

Die Gewinnerzielungsabsicht ist eine innere Tatsache, die nur anhand äußerer Merkmale (Hilfstatsachen) beurteilt werden kann (BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751 [767]; zur Eigenschaft als Tatsache iSv. § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO BFH v. 6. 12. 1994 IX R 11/91, BStBl. II 1995, 192). Bei Mitunternehmern ist die Frage der Gewinnerzielungsabsicht ggf. je Mitunternehmer zu untersuchen und zu beurteilen (BFH v. 11. 12. 1997 IV R 4/95, BFH/NV 1998, 947; JAKOB/HÖRMANN, FR 1990, 33 f.). UE kann sich diese mitunternehmerbezogene Prüfung vor allem auf das Sonderbetriebsvermögen beziehen. Unsicherheiten in der Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht sind grundsätzlich geeignet, den Erlaß vorläufiger Steuerbescheide zu rechtfertigen (BFH v. 25. 10. 1989 X R 109/87, BStBl. II 1990, 278 unter Hinweis auf den ausgedehnten Prognosezeitraum).

Beweis des ersten Anscheins: Anders als – angeblich – bei der Unterhaltung eines Gewerbebetriebs (dazu zB BFH v. 19. 11. 1985 VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289; Großhandelsbetrieb; BFH v. 21. 1. 1993 XI R 18/92, XI R 19/92, BFH/NV 1993, 475; v. 24. 2. 1999 X R 106/95, BFH/NV 1999, 1081 [1083]; einschränkend v. 9. 7. 1998 X B 44/98, BFH/NV 1999, 168; kritisch zB FG München v. 21. 12. 2001, EFG 2002, 453, rkr.; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXI. § 15 Rn. 34) bzw. ggf. bei der Ausübung eines freien Berufs (BFH v. 22. 4. 1998 XI R 10/97, BFH/NV 1998, 1414) spricht im Falle von luf Betätigungen nicht der Beweis des ersten Anscheins für die Absicht der Gewinnerzielung.

BFH v. 3. 3. 1988, BFH/NV 1989, 90/92; v. 25. 6. 1996 IV B 82/95, BFH/NV 1997, 21, dort auch zum Gegenbeweis v. 15. 5. 1997 IV B 74/96, BFH/NV 1997, 668; s. auch die Abwägungen in BFH v. 11. 12. 1997 IV R 42/97, BFH/NV 1998, 950; differenzierend offenbar FELSMANN/PAPE, A 203, aber auch nicht dagegen (s. für den Bereich VuV BFH v. 31. 3. 1987 IX R 112/83, BStBl. II, 774; nach dieser Entscheidung soll die objektive Nachweislast beim Stpfl. liegen, glA zur LuF SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 3; s. dagegen FG Ba.-Württ. v. 19. 2. 1993, EFG 1993, 718: Nachweislast bei der FinVerw.).

Objektive Totalgewinnprognose: Läßt bei objektiver Betrachtung ein Betrieb nach seiner Art, der Gestaltung der Betriebsführung und den gegebenen Ertragsaussichten einen Totalgewinn nicht erwarten und ist dies für den Stpfl. auch erkennbar gewesen, rechtfertigt dies an sich den Schluß auf fehlende Gewinnerzielungsabsicht (vgl. zB BFH v. 15. 5. 1997 IV B 74/96, BFH/NV 1997, 668: Liebhaberei bei Erwerb eines Weinbergs; BFH v. 21. 1. 1999 IV R 27/97, BFH/NV 1999, 1003 [1008]; Pferdezucht; zu den maßgeblichen Umständen für die Totalgewinnprognose im einzelnen Anm. 70). Gleichwohl ist dem Stpfl. damit nicht der Nachweis abgeschnitten, daß er die objektiven Gegebenheiten verkannt hat und begründeterweise hat erwarten können, daß zunächst angefallene Verluste im Lauf der weiteren Entwicklung des Betriebs durch Gewinne ausgeglichen werden, so daß insgesamt noch ein positives Gesamtergebnis erzielt werden kann (BFH v. 13. 12. 1990 IV R 1/89, BStBl. II 1991, 452/453 mwN). Allerdings reicht bei hohen Verlusten bei landwirtschaftlichen Betrieben eine nur betriebswirtschaftliche Betriebsführung zum Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht nicht aus. Kann ein luf Betrieb nach Art und Weise der Bewirtschaftung nicht mit Gewinn arbeiten, muß der Stpfl. darlegen, warum er trotz anhaltender hoher Verluste grundlegende Maßnahmen zur Herstellung der Rentabilität unterlassen hat und – wenn dies nicht möglich ist – den Betrieb nicht aufgegeben hat (BFH v. 24. 8. 2000 IV R 46/99, BStBl. II, 674; v. 21. 1. 1999 IV R 27/97, BFH/NV 1999, 1003 [1008]; v. 15. 5. 1997 IV B 74/96, BFH/NV 1997, 668; v. 3. 3. 1988 IV R 90/85, BFH/NV 1989, 90).

Bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen kann grundsätzlich – aus Nachweisgründen – nicht geltend gemacht werden, mangels Gewinnerzielungsabsicht liege ein estrechtlich nicht relevanter Liebhabereibetrieb vor.

BFH v. 18. 5. 2000 IV R 27/98, BStBl. II, 524; v. 18. 5. 2000 IV R 28/98, BFH/NV 2000, 1455; v. 13. 2. 1997 IV R 57/96, BFH/NV 1997, 649; v. 1. 12. 1988 IV R 72/87, BStBl. II 1989, 234; v. 24. 7. 1986 IV R 137/84, BStBl. II, 808 zur Rechtslage vor dem StEntG 1999/2000/2002.

Die Frage der Liebhaberei kann sich in einem solchen Fall grundsätzlich erstmals für das Wj stellen, ab dem aufgrund eines wirksamen Antrags die durch Vermögensvergleich ermittelten Verluste steuerlich relevant gegenüber dem FA erklärt werden (BFH BStBl. II 1989, 234). Diese Grundsätze gelten aber nicht einschränkungslos. Werden etwa aufgrund eines Antrags nach § 13 a Abs. 2 nach § 4 Abs. 3 andauernde hohe Verluste festgestellt und rechtfertigen zusätzliche Umstände die Annahme fehlender Gewinnerzielungsabsicht, kann bei vergleichbaren Verhältnissen diese Annahme auch noch auf die Zeit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zurückwirken (so möglicherweise – der Sachverhalt ist nicht ganz eindeutig mitgeteilt – Nds. FG v. 17. 7. 1989, EFG 1990, 174, rkr.; s. auch FG Schl.-Holst. v. 27. 3. 2001, EFG 2001, 744, nrkr.; Rev. BFH IV R 26/01; glA FELSMANN/PAPE, A 196 a). Auch konnte etwa die Absetzung von Schuldzinsen gem. § 13 a Abs. 3 Satz 2 idF vor dem StEntG 1999/2000/2002 selbst bei der Durchschnittsatzgewinnermittlung zum Ausweis fortdauernder Verluste führen, die im Zusammenhang mit weiteren Beweisanzeichen ebenfalls die Annahme fehlender Gewinnermittlungsabsicht begründen konnte (glA FELSMANN/PAPE aaO A 196 b unter Bezugnahme auf ein nv. Urteil des FG Schl.-Holst. v. 15. 3. 1990 II 99/87, rkr.; aA wohl KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. 144, 149). Nach § 13 a Abs. 3 Sätze 2 und 3 idF des StEntG 1999/2000/2002 dürfen verausgabte Pachtzinsen, diejenigen Schuldzinsen und dauernden Lasten, die BA sind, nicht mehr zu einem Verlust führen.

Kommt es auf das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht an, trägt bei non liquet im allgemeinen der Stpfl. die Nachweislast (BFH v. 19. 11. 1985 VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289; v. 28. 8. 1987 III R 273/83, BStBl. II 1988, 10; FG Ba.-Württ. v. 12. 1. 1995, EFG 1995, 713, nrkr.; Az. BFH XI R 12/95).

II. Fehlende Gewinnerzielungsabsicht von Anfang an

Betätigungen können mangels objektiver Eignung hierzu schon von vornherein erkennbar ohne die Absicht der Gewinnerzielung erfolgen, wie etwa das Beispiel von Aktivitäten zeigt, die auf Freizeitgestaltung gerichtet sind (aus allerdings nur zum Teil vergleichbarer bewertungsrechtlicher Sicht BFH v. 18. 12. 1985 II B 35/85, BStBl. II 1986, 282; Pferdehaltung; glA LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 178; zu Fällen estrechtlicher Irrelevanz zB WEBER-GRELLET, DStR 1992, 561/565 sowie, 604; Theisen, StuW 1999, 255/258 f.) oder sich aus Hobby herausentwickelt haben sollen (BFH v. 27. 1. 2000 IV R 33/99, BStBl. II, 227; kleine Pferdezucht) oder die Lebensführung berühren (BFH v. 21. 1. 1999 IV R 27/97, BStBl. II, 638 [646]). Das Fehlen der objektiven Eignung zur Gewinnerzielung macht mithin den Schluß auf das Vorhandensein einer Gewinnerzielungsabsicht unmöglich. Fälle dieser Art sind von Betätigungen zu unterscheiden, bei denen diese objektive Eignung an sich gegeben ist (s. zB besonders deutlich BFH v. 22. 4. 1998 XI R 10/97, BFH/NV 1998, 1414; Rechtsanwaltschaft).

Anlaufverluste: Die Gewinnerzielungsabsicht kann in Fällen von vornherein gegebener objektiver Eignung nur unter erschwerten Voraussetzungen verneint werden, namentlich etwa in einer verlustbringenden Anlaufphase (dazu Anm. 66) eines luf Betriebes (bei anderen, zB gewerblichen Betätigungen, dürfte der vom BFH zugunsten der Gewinnerzielungsabsicht angenommene Anscheinsbeweis diese Annahme im allgemeinen ausschließen, dazu Anm. 64) nur dann, wenn aufgrund der bekannten Entwicklung des Betriebs eindeutig feststeht, daß er, so wie er vom Stpfl. betrieben wird, von vornherein nicht in der Lage ist, nachhaltige Gewinne zu erzielen.

ZB BFH v. 15. 11. 1984 IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205; v. 21. 3. 1985 IV R 25/82, BStBl. II 1985, 399; Kiwizucht, Anbaufähigkeit in hiesigen Breiten: BFH v. 19. 1. 1989 IV R 62/88, BFH/NV 1989, 775; Vollblutzucht: RFH v. 20. 1. 1944 III 90/43, RStBl., 366 zu § 54 RBewG und BFH v. 17. 3. 1960 IV 193/58 U, BStBl. III, 324 sowie v. 2. 2. 1989 IV R 109/87, BFH/NV 1989, 692; gegenteiliger Nachweis durch Stpfl. möglich; v. 28. 11. 1985 IV R 178/83, BStBl. II 1986, 293; v. 1. 12. 1988 IV R 72/87, BStBl. II 1989, 234; FG Nürnberg v. 5. 12. 1990, DStZ 1991, 701, rkr.; BFH v. 2. 2. 1989 IV R 109/87, BFH/NV 1989, 692; Zucht von Vollblut- und Traberpferden, aber gegenteiliger Nachweis durch Stpfl. möglich, zu letzterem kritisch GMACH Inf. 1980, 76 f.; s. dagegen noch bezüglich Vollblutzucht ggf. gegen die Annahme von Liebhaberei BFH v. 9. 10. 1963 I 189/61 U, BStBl. III 1964, 79; Pferdezucht ggf. selbständiger Betriebszweig: BFH v. 2. 2. 1989 IV R 109/87, BFH/NV 1989, 692; dagegen Pferdezucht als integrierter Bestandteil einer Landwirtschaft: BFH v. 28. 3. 1984 IV R 45/81, BFH/NV 1986, 213, dazu kritisch FELSMANN/PAPE, A 202b; kleine Pferdezucht als Liebhaberei: BFH v. 11. 8. 1999 XI R 12/98, BStBl. II 2000, 227; zu Rennställen mwN BFH v. 19. 7. 1990 IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333; Hessisches FG v. 3. 4. 1981, EFG 1981, 21; zum Aufbau einer Landwirtschaft BFH v. 25. 6. 1996 IV B 82/95, BFH/NV 1997, 21; v. 15. 5. 1997 IV B 74/96, BFH/NV 1997, 668; Liebhaberei bei Erwerb eines Weinbergs; bezüglich Zusammenhang zwischen Aufwand und Aufnahme der Tätigkeit FG Nürnberg v. 28. 1. 1987, FR 1987, 243; für Verlustzuweisungsgesellschaften BFH v. 10. 9. 1991 VIII R 39/86, BStBl. II 1992, 328; Anm. 70.

Anfangsverluste beim Pächter oder Rechtsnachfolger: Fehlende Gewinnerzielungsabsicht kann uU auch bei einem verpachteten oder überlassenen forstwirtschaftlichen Betrieb auftreten, wenn nach dem Betriebsplan bzw. den Altersklassen der Waldbestände feststeht, daß der Betrieb in der Hand des Pächters zu keinen wesentlichen Nutzungen führt (glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 303 a) und die Verpachtung bzw. Überlassung sich nicht im Verhältnis vom Überlassenden zum Übernehmer als Vorstufe einer Erbfolge darstellt. Andererseits ist – von Pachtverhältnissen abgesehen – der Umstand, daß ein Forstbetrieb auch über lange Zeit keine Holzernte abwirft, für sich allein kein Grund, von fehlender Gewinnerzielungsabsicht auszugehen. Denn der natürliche Zuwachs der Nutzhölzer führt auch beim zwischenzeitlichen Eigentümer zur Mehrung des Betriebsvermögens (BFH v. 14. 7. 1988 IV R 88/86, BFH/NV 1989, 771; v. 18. 3. 1976 IV R 52/72, BStBl. II 1976, 482; s. auch die Erl. zum Forstbetrieb).

UE ist bei einem erworbenen Betrieb mit Blick auf den Umstand des Anlaufs ein strengerer Maßstab anzulegen als bei einem vom Stpfl. neu aufgebauten Betrieb (BFH v. 15. 11. 1984 IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205). Gesamtrechtsnachfolge führt zu keinem neuen Anlauf, wenn der Rechtsnachfolger den Betrieb im wesentlichen unverändert fortführt (BFH v. 24. 8. 2000 IV R 46/99, BStBl. II, 674). Es kann auch sein, daß eine verlustbringende luf Betätigung von vornherein als auf privaten Neigungen beruhend erkennbar ist, zB der Bewirtschaftung von Schrebergärten, privaten Haus- und Nutzgärten, Wochenendgrundstücken (glA FELSMANN/PAPE, A 189 b), Sportangeln (Anm. 306), Pferde- zucht mit aufgrund von Anfang an erkennbarer privater Motivation (glA

FELSMANN/PAPE, A 202 a) usw. Die Größe der bewirtschafteten Flächen allein liefert keinen alleinentscheidenden Hinweis (aA BOLIN/BUTKE, INF 2000, 70 [73]; wie hier wohl FG Ba.-Württ. v. 6. 5. 1993, EFG 1994, 143; bei 55 ar Streuobstwiese und rd. 330 DM Jahresertrag verneint; zum landwirtschaftlichen und zum forstwirtschaftlichen Betrieb jeweils dort, zu den in diesem Zusammenhang bedeutsamen Unterschieden zwischen Landwirtschaft und Forstwirtschaft BFH v. 13. 12. 1990 IV R 1/89, BStBl. II 1991, 452).

Betriebseröffnung: Wird ein Betrieb aufgenommen, muß die Totalgewinnprognose ggf. neben den persönlichen Überlegungen und Bestrebungen des Stpfl. (BFH v. 28. 11. 1985 IV R 178/83, BStBl. II 1986, 293; verlustbringende Tätigkeit – Pferdezucht und Pferdehaltung – nur aus im Bereich der Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen) vor allem auch die Anlaufverluste mit umfassen, die durch spätere Gewinnerwartungen abgedeckt werden können (BFH v. 3. 3. 1988 IV R 90/85, BFH/NV 1989, 89). Ist bei Gründung zweifelhaft, ob von Beginn an der Betrieb nicht zur Erzielung eines Totalgewinns geeignet ist, können die entsprechenden Steuerbescheide vorläufig ergehen (BFH v. 25. 10. 1989 X R 109/87, BStBl. II 1990, 278; v. 25. 10. 1989 X R 51/88, BFH/NV 1990, 502; kritisch unter dem Gesichtspunkt der Abschnittsbesteuerung SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 9).

66

III. Gewinnerzielungsabsicht trotz Anlaufverlusten bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

Ist der Betrieb nicht von vornherein als Liebhabereibetrieb einzuordnen (Anm. 65), müssen Anlaufverluste regelmäßig akzeptiert werden (als Grenzfalle noch hingenommen BFH v. 15. 11. 1984 IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205; gewerbliche Reitschule).

Die spätere Einordnung als Liebhabereibetrieb stellt bezogen auf veranlagte Anlaufverluste keine schädliche neue Tatsache iSv. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO dar (iE glA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 9; FELSMANN, A 190 ff.). Die Rspr. des BFH hat Anlaufphasen zwischen 7 und 10 Jahren akzeptiert (BFH v. 6. 3. 1980 IV R 182/78, BStBl. II 1980, 718; v. 29. 10. 1981 IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; v. 22. 7. 1982 IV R 74/79, BStBl. II 1983, 2; ebenso zB FG Berlin v. 10. 3. 1994, EFG 1994, 927, rkr.; FELSMANN/PAPE, A 190; GROH, DB 1984, 2426; SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 8; ca. 9–10 Jahre; LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 128; 10 Jahre; s. dagegen ggf. kürzer BFH v. 28. 8. 1987 III R 273/83, BStBl. II 1988, 10; v. 11. 4. 1990 I R 22/88, BFH/NV 1990, 768; BOLIN/BUTKE, INF 2000, 70 [71]).

Den sog. Wiedereinrichtern im Beitrittsgebiet wird vom Schrifttum eine längere Anlaufzeit zugebilligt (SCHMIDT/SEEGER XXI. Rn. 8; v. SCHÖNBERG, FR 1992, 246; offen geblieben in BFH v. 25. 6. 1996 IV B 82/95, BFH/NV 1997, 21). Die Zeitraumangabe ist nicht starr zu handhaben, sondern an den Umständen des Einzelfalles auszurichten, wobei etwa auch Mißernten aufgrund höherer Gewalt, Viehseuchen und dergleichen zu berücksichtigen sind (glA FELSMANN/PAPE, A 190 a; bei Forstbetrieben für „Jahrzehnte“ KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 140). Wenn auch noch mit den Maßgaben des überholten Liebhabereibegriffs hat der BFH uE auch heute noch berücksichtigungswert entschieden, daß ein Stpfl., der neben der Ausübung seines Berufes als Kaufmann noch mit Hilfe fremder Arbeitskräfte (Verwalter) eine erworbene Landwirtschaft betreibt, nach 14 Jahren ausschließlicher Verlufterzielung nicht mehr mit Erfolg einwenden kann, es habe sich nur um Anlaufverluste gehandelt (BFH v. 18. 3. 1976 IV R 113/73, BStBl. II, 485; zur Beschäftigung eines Verwalters, BFH/NV 1989, 90; v. 27. 6. 1968 IV 69/63, BStBl. II, 815; tendenziell aA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 145: nicht von vornherein schädlich).

Reaktion des Steuerpflichtigen geboten: Ein mit andauernden Verlusten arbeitender Betrieb stellt jedenfalls dann keine Liebhaberei dar, wenn der Stpfl. aus der Erkenntnis, daß mit dem Betrieb keine Gewinne zu erzielen sind, die Konsequenzen zieht, indem er ihn nach den Anlaufjahren als Eigenbetrieb einstellt und mangels sofortiger Verkäuflichkeit als verpachteten Betrieb fortführt (BFH v. 15. 11. 1984 IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205 für eine gewerbliche Reitschule mit Pferdeverleih und Pensionspferdehaltung; v. 2. 2. 1989 IV R 109/87 BFH/NV 1989, 692: Zucht von Vollblut- und Traberpferden).

Ändern sich die maßgeblichen Verhältnisse später grundlegend (Bsp: Veränderung des Betriebscharakters, etwa Übergang zur viehlosen Bewirtschaftung, grundlegende Umorganisation, gewichtige Finanzierungs- und Investitionsentscheidungen, erhebliche Veränderung der Marktpreise, Flurbereinigung usw.), ist erneut eine Prognose erforderlich, ggf. unter Berücksichtigung einer erneuten Anlaufzeit (BFH v. 24. 8. 2000 IV R 46/99, BStBl. II, 674; glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 159; zu Fällen der nachträglichen Begründung der Einkunftszielungsabsicht WEBER-GRELLET, DStR 1992, 604).

IV. Totalgewinnprognose bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

1. Totalgewinnprognose in Bezug auf den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und den Inhaber des Betriebs 67

Für die Totalgewinnprognose ist der Umfang des Betriebs ebenso maßgebend, wie dessen Lebensdauer und die Person des Land- und Forstwirts selbst

Prognose und Betrieb: Beurteilungsgegenstand der Totalgewinnprognose ist grundsätzlich der ganze Betrieb (glA FELSMANN/PAPE, A 194; s. zum Begriff des LuF Betriebs die Erl. zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1).

► *Getrennte Beurteilung für Teilbetriebe (Segmentierung):* Gehören zu einem LuF Gutshof eine Landwirtschaft und eine Forstwirtschaft, die beide von ihrer Größe her für sich lebensfähige Betriebe darstellen, ist nach Auffassung des BFH die Frage der Gewinnerzielungsabsicht für Landwirtschaft und Forstwirtschaft grundsätzlich getrennt zu beurteilen, weil „eine gewinnträchtige LuF nicht durch die Eingliederung einer verlustbringenden Liebhaberei ihres Gewinnes entkleidet und dadurch im Ergebnis die Liebhaberei steuerlich begünstigt werden soll“.

BFH v. 13. 12. 1990 IV R 1/89, BStBl. II 1991, 452; vgl. auch BFH v. 28. 11. 1985 IV R 178/83, BStBl. II, 293/296 im Verhältnis der Bewirtschaftung von Ackerflächen und einer verlustbringenden Pferdezucht; vgl. im Zusammenhang auch BFH v. 1. 2. 1990 IV R 45/89, BStBl. II 1991, 625/626; v. 4. 10. 1984 IV R 195/83, BStBl. II 1985, 133; Hessisches FG v. 3. 4. 1981, EFG 1982, 21, rkr.; zur Problematik auch § 2 Anm. 389; zurückhaltend MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 158 c.

► *Getrennte Beurteilung auch nach Betriebszweigen:* Dies soll offenbar auch dann gelten, wenn man nicht von Teilbetrieben, sondern nur von verschiedenen Betriebszweigen ausgehen kann, wenn es sich nur von der Größe her beurteilt um für sich selbst lebensfähige Einheiten handelt (BFH v. 13. 12. 1990 IV R 1/89, BStBl. II 1991, 452; BOLIN/BUTKE, INF 2000, 70 [73]). UE ist dies aber dann nicht möglich, wenn es sich um ineinander verflochtene Betätigungen handelt (auf vergleichbarer Linie FELSMANN/PAPE, A 204 a, 204 b). In Fällen dieser Art ist der einheitliche Betrieb entweder mit oder ohne Gewinnerzielungsabsicht geführt. UE gilt dies zB auch im Verhältnis eine Landwirtschaft mit kleiner Bauernwaldung, dessen Holz im Betrieb verbraucht wird (s. dazu in Abgrenzung

aber BFH v. 18. 5. 2000 IV R 27/98, BStBl. II, 524 mit Anm. v. SCHÖNBERG, HFR 2000, 785). Die Rspr. des BFH hält es für zulässig und geboten, Tätigkeiten einer PersGes., die ohne Gewinnerzielungsabsicht verfolgt und mithin nicht betrieblich veranlaßt sind, strechtlich auch nicht in die Gewinnermittlung der PersGes. einzubeziehen (BFH v. 25. 6. 1996 VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202 mwN zum Streitstand). Ist für einen Betriebszweig von fehlender Gewinnerzielungsabsicht auszugehen, ist dieser Zweig wie ein eigenständiger Betrieb zu behandeln bei dem die Gewinnerzielungsabsicht fehlt.

► *Getrennte Beurteilung bei verschiedenen Einkunftsarten:* Unterliegen die Betätigungen verschiedenen Steuertatbeständen, ist die Frage der Gewinnerzielungsabsicht gesondert zu beurteilen. So können etwa die Einnahmen aus der Verpachtung einer Kiesgrube selbst dann im Rahmen der Einkunftsart VuV stpfl. sein, wenn die Kiesgrube sich auf dem Gelände eines luf Betriebs befindet, dessen Bewirtschaftung steuerlich als Liebhaberei behandelt wird (BFH v. 12. 7. 1963 VI 324/61 U, BStBl. III, 435).

Totalgewinnprognose und Betriebsinhaber: Mit dem Wechsel in der Betriebsinhaberschaft beginnt im allgemeinen allein aus diesem Grund kein neuer Prognosezeitraum (BFH v. 24. 8. 2000 IV R 46/99, BStBl. II, 674). Allerdings hat zeitlich gesehen die Rspr. des BFH schon einmal für die Totalgewinnprognose auf die Dauer einer konkreten Betriebsinhaberschaft abgestellt.

BFH v. 28. 11. 1985 IV R 178/83, BStBl. II 1986, 293/295: „über die Dauer seiner Betriebsinhaberschaft“; glA FG Ba.-Württ. v. 12. 9. 2001, EFG 2002, 23, nrkr., Az. BFH IX B 185/01; SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 4; nach ROSE, StJb 1985/1986, 203 f., soll es auf die voraussichtliche „Engagementsdauer“ des konkreten Betriebsinhabers ankommen; ebenso mwN WEBER-GRELLET, DStR 1992, 561/564, allerdings mit wenig einsehbarer Differenzierung bezüglich LuF; aA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 138: keine Beziehung zum Betriebsinhaber, sondern zum Betrieb; der Nachweis, daß kein Totalgewinn erzielt werden kann und deshalb „Liebhaberei“ vorliegt, lasse sich nur bei Betrieben mit nicht zu beseitigenden Strukturdefiziten führen und bei Betrieben, die tatsächlich beendet werden.

Hierfür scheint der von der Rspr. befolgte subjektive Liebhabereibegriff hinreichende Anhaltspunkte zu bieten. Da aber verständlicherweise auf die Gewinnerzielungsabsicht bzw. ihr Fehlen nur aus objektiven Merkmalen geschlossen werden kann, steht uE weniger das konkrete Subjekt des Betriebsinhabers im Vordergrund, als dessen Tun oder Unterlassen bezüglich des Betriebs bzw. die objektivierbaren Bedingtheiten des Betriebs, die aus diesem Tun oder Unterlassen hervorgegangen sind (so wohl auch BFH v. 14. 7. 1988 IV R 88/96, BFH/NV 1989, 771; wohl glA FELSMANN/PAPE, A 194 b). Insofern bringt etwa allein ein Erbgang oder eine unentgeltliche Überlassung bezüglich eines luf Betriebs für sich gesehen keine Zäsur dergestalt, daß eine neue Prognose anzustellen wäre (BFH v. 24. 8. 2000 IV R 46/99, BStBl. II, 674; glA wohl auch FELSMANN/PAPE, A 197 a). Die konkrete Person des Betriebsinhabers ist allerdings dafür entscheidend, ob sie auf Fehlentwicklungen reagiert oder den Betrieb ohne Eingreifen mit den bisherigen Maßgaben weiterführt (vgl. etwa BFH v. 21. 1. 1993 XI R 18/92, XI 19/92, BFH/NV 1993, 475; BFH v. 24. 8. 2000 IV R 46/99, BStBl. II, 674; glA FELSMANN/PAPE, A 194 c).

Bei PersGes. stellt die Rspr. des BFH (v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [765] auf die Gewinnerzielungsabsicht der Gesellschaft ab und verlangt unter Berücksichtigung auch des Sonder-BV eine Mehrung des gesamten BV.

Prognosezeitraum und Prognosezeitpunkt: Einen allgemein gültigen generell fixierten und fixierbaren Prognosezeitraum für die Totalgewinnprognose gibt es nicht (BFH v. 7. 8. 1991 X R 10/88, BFH/NV 1992, 108; WEBER-GREL-

LET, DStR 1992, 561/563 f. mwN), auch nicht für luf Betriebe (glA FELSMANN/PAPE, A 195). Dies schließt aber keineswegs gewisse Verallgemeinerungen für die einzelnen luf Betätigungen aus, sofern nicht Umstände des Einzelfalls dagegensprechen. Bei landwirtschaftlichen Nutzungen kann ein Prognosezeitraum etwa im Umfang einer gewöhnlichen, durchschnittlichen Betriebsinhaberschaft als üblich zugrundelegt werden, dh. etwa ein Zeitraum von 40 Jahren.

Wohl ebenso BFH v. 22. 7. 1982 IV R 74/79, BStBl. II 1983, 2; v. 28. 11. 1985 IV R 178/83, BStBl. II 1986, 293; aA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 4: 20 Jahre; BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 139: 10–20 Jahre unter Berufung auf BFH v. 24. 11. 1988 IV R 37/85, BFH/NV 1989, 574; aA BOLIN/BUTKE, INF 2000, 70 (71): bei reiner Ackerwirtschaft schon wenige Produktionsphasen. UE steht dies nicht im Widerspruch zu den vorstehenden Ausführungen zum Verhältnis von Totalgewinnprognose und Betriebsinhaber, da es dort nur um die Frage geht, ob mit dem Wechsel des Betriebsinhabers ein neuer Prognosezeitraum beginnt. Der Prognosezeitraum hängt im übrigen von den Gegebenheiten des Einzelfalls ab.

Bei Pachtbetrieben oder sonst zeitlich begrenzt zur Nutzung überlassenen Betrieben kann wegen geringerer Pachtdauer auch ein entsprechender kürzerer Zeitraum in Betracht kommen (glA FELSMANN/PAPE, A 197 e), wobei uE aber Einschränkungen bestehen, wenn sich der Vorgang als Teil einer Generationenabfolge bezüglich der Betriebsinhaberschaft darstellt (aA FELSMANN/PAPE aaO A 197 f, die in jedem Fall bei unentgeltlichem Übergang des Betriebs auf den Pächter einen neuen Tätigkeitsbeginn annehmen). Bei forstwirtschaftlichen Nutzungen kommt es auf die Gesamtumtriebszeit der vorhandenen Altersklassen des Baumbestandes an (BFH v. 26. 6. 1985 IV R 149/83, BStBl. II, 549; v. 15. 10. 1987 IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257; v. 13. 4. 1989 IV R 30/87, BStBl. II, 718; v. 14. 7. 1988 IV R 88/86, BFH/NV 1989, 771; für aussetzende Forstbetriebe BFH v. 18. 5. 2000 IV R 28/98, BFH/NV 2000, 1455). Bei gewerblicher oder privater Vermietung von Ferienwohnungen kann ein kürzerer Prognosezeitraum von etwa 20 Jahren gerechtfertigt sein (FG Ba.-Württ. v. 31. 8. 1999, EFG 1999, 1226, Rev. Az. IX R 63/99).

Die Totalgewinnprognose ist langfristig und in die Zukunft gerichtet aber auch unter Berücksichtigung der bisherigen Entwicklung zu treffen (BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751/767) und zwar uE aus der Sicht des maßgeblichen VZ/Wj. Dh., daß in den Prognosezeitraum bei vergleichbar gebliebenen Verhältnissen auch vergangene Zeiträume einzubeziehen sind, wenn sie einen Schluß auf die Zukunft zulassen (BFH v. 25. 10. 1989 X R 109/87, BStBl. II 1990, 278; v. 7. 8. 1991 X R 10/88, BFH/NV 1992, 108; FELSMANN/PAPE, A 197: ausnahmsweise genügt sogar die Berücksichtigung vergangener Zeiträume), was etwa nicht der Fall sein kann, wenn betriebliche Strukturveränderungen eingeleitet wurden.

Einstweilen frei.

68–69

2. Maßgebliche Umstände für die Totalgewinnprognose

70

Die besondere Bedeutung der Totalgewinnprognose liegt ua darin, daß auch Anfangsverluste ausgeglichen werden müssen (BFH v. 3. 3. 1988 IV R 90/85, BFH/NV 1989, 90) und daß neben Ertrags- und Gewinnerwartungen ggf. auch stille Reserven mit in die Betrachtung einzubeziehen sind. Letzteres ist uE namentlich dann von Bedeutung, wenn ihr Anwachsen nachhaltig Verluste nicht nur ausgleicht, sondern übersteigt. Die entsprechenden Größen, zB Gewinne, sind grundsätzlich nach estrechtlichen Vorschriften zu bestimmen.

BFH BStBl. II 1984, 751/766; FG Saarl. v. 6. 3. 1987, EFG 1987, 352, rkr.: steuerbefreite BE bzw. BV-Mehrungen bleiben außer Betracht; glA ua WEBER-GRELLET, DStR 1992, 561/564, dort auch mN zur Gegenmeinung, zB auch Schl.-Holst. FG v. 27. 3. 2001, EFG 2001, 744, Rev. BFH IV R 26/01; kritisch aus betriebswirtschaftlicher Sicht THEISEN, StuW 1999, 255 (260 ff.), wonach die Totalgewinnprognose zwingend auf eine betriebswirtschaftliche und keine strechtliche Beurteilungsgröße abzustellen habe.

Mit dieser Maßgabe sind alle gewinnbeeinflussenden Umstände von Bedeutung.

Maßgebliche Umstände des Einzelfalls: Für die notwendige Prognoseentscheidung (ggf. Gutachten, s. BFH v. 3. 3. 1988 IV R 90/85, BFH/NV 1989, 90) bezüglich eines zu erwirtschaftenden Totalgewinns kommt es auf alle Umstände des Einzelfalls an (vgl. dazu zusammenfassend zB WEBER-GRELLET, DStR 1992, 561 [563]). Für die Prognose können die inneren Gegebenheiten des Betriebs bedeutsam sein, zB Betriebscharakter, Betriebsorganisation (Führung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen, was mit der älteren Rspr. von W. WENDT, Inf. 1968, 321 überbetont wurde), Lage und Erschließung der Nutzflächen, bei forstwirtschaftlichen Betrieben der Bestockungsgrad, die Ertragsklasse und die Qualität des Holzes und die Finanzierungsgrundlagen.

Vgl. etwa zu betriebswirtschaftlicher Führung BFH v. 27. 1. 2000 IV R 33/99, BStBl. II, 227; zu AfA- und Zinsbeträgen FG Saarland v. 6. 3. 1987, EFG 1987, 352; zur Art der Fremdfinanzierung BFH v. 15. 5. 1997 IV B 74/96, BFH/NV 1997, 668 mwN; GROH, DB 1984, 2424/2425; aA: Eliminierung der Kosten der Fremdfinanzierung, STAHL, KÖSDI 1985, 5806/5810 f.; JAKOB/HÖRMANN, FR 1989, 665/672; zu unwirtschaftlich hoher Fremdfinanzierung KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 144: kann zu behebender Strukturangel sein, wobei es uE dann darauf ankommt, ob an die Behebung herangegangen wird oder nicht, Energiekosten, Lohnkostenanteil, (zur Beschäftigung eines Verwalters, BFH/NV 1989, 90; v. 27. 6. 1968 IV 69/63, BStBl. II, 815; tendenziell aA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 145: nicht von vornherein schädlich), die Fachfremdheit des Betriebsinhabers, nachhaltiges Fehlen notwendiger Investitionen aus persönlichen Gründen (BFH v. 18. 12. 1969 IV R 57/68, BStBl. II 1970, 377 zum alten Liebhabereibegriff) usw., aber auch das Umfeld des Betriebs, zB Markt- und Absatzsituation, absehbarer Ausweis von landwirtschaftlich genutzten Flächen als Bauland (vgl. für die Bestimmung des Entnahmewerts OFD München v. 29. 9. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 650; zur Bewertung des luf genutzten Grund und Bodens eingehend OFD Kiel v. 7. 3. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 645; uE fehlt die Gewinnerzielungsabsicht aber, wenn eine eindeutige Tendenz der Aufzehrung stiller Reserven ohne Gegenmaßnahmen vorliegt); Überschwemmungsgefahr, Währungsrisiko (BFH v. 11. 12. 1997 IV R 86/95, BFH/NV 1998, 950 für ein Farmprojekt in Paraguay) usw., nicht aber irgendwelche vage künftige Veränderungen (vgl. bezüglich künftiger möglicher Preissteigerungen BFH v. 14. 7. 1988 IV R 88/86, BFH/NV 1989, 771; für Forstbetriebe schlägt FELSMANN/PAPE, A 201 a, zur Verstetigung der Berechnungsgrundlagen die Anwendung der Waldermittlungsrichtlinien vor) und uE auch nicht irgendwelche außergewöhnliche Ereignisse, wie Sturmkatastrophen usw. vgl. zu den Kriterien auch BOLIN/BUTKE, INF 2000, 70.

► *Berücksichtigung von Sonderabschreibungen:* Werden für die Prognose nachträglich erzielte Bilanzgewinne/verluste um Sonderabschreibungen bereinigt, ist zu beachten, daß dann erhöhte Normalabschreibungen zu berücksichtigen sind (so nicht vom Gutachter im Fall BFH/NV 1989, 89; vgl. zur AfA auch BFH v. 18. 3. 1976 IV R 113/73, BStBl. II, 485/487).

Nach WEBER-GRELLET, DStR 1992, 561/564 sind Sonderabschreibungen nicht zu berücksichtigen, anders zu inflationsbedingten Wertzuwächsen BFH aAO; s., dagegen für eine Nichtberücksichtigung von Buchverlusten aufgrund von Sonderabschreibungen und Bewertungsfreihiten beim alten Liebhabereibegriff BFH v. 18. 12. 1969 IV R 57/68, BStBl. II 1970, 377; bzgl. Sonderabschreibungen bei Einkünften aus VuV BFH v. 9. 7. 2002 IX R 57/00, FR 2002, 1182; für die Berücksichtigung nur wirtschaftlich gerechtfertigter Abschreibungen KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 139; STUHRMANN, BB 1996, 1645; SCHUCK, DStR 1993, 975/980.

► *Fehlmaßnahmen* oder *Schäden* durch nicht vorhersehbare höhere Gewalt, die in die Totalgewinnprognose einbezogen werden, könnten diese derartig belasten, daß für den Prognosezeitraum (Anm. 67) kein Totalgewinn mehr erzielbar ist. UE ist die Totalgewinnprognose in aller Regel von solchen außergewöhnlichen Umständen zu bereinigen (aA FELSMANN/PAPE, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A 197 d), da es uE darauf ankommt, daß der luf Betrieb unter gewöhnlichen Bedingungen bestimmt und geeignet ist, einen Totalgewinn abzuwerfen. Hinzukommt, daß aus der Sicht des maßgeblichen VZ bzw. Wj. etwa die Fehlmaßnahme beendet sein wird. Bei Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht ist zu berücksichtigen, ob der Betrieb trotz anhaltender Verluste in stets gleichbleibender Form weiterbetrieben wird und ob innerbetriebliche Maßnahmen zur Ergebnisverbesserung getroffen wurden (BFH v. 21. 1. 1993 XI R 18/92, XI R 19/92, BFH/NV 1993, 475), wobei solche Maßnahmen nicht schon als solche die Annahme rechtfertigen, daß nunmehr Gewinnerzielungsabsicht vorliegt (glA FELSMANN/PAPE, A 197 b), sondern nur, wenn sie aus etwa betriebswirtschaftlicher Sicht als erfolversprechend eingestuft werden können. Besonders maßgeblich ist natürlich, ob der Betrieb nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten geführt wird und nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen nachhaltig mit Gewinnen arbeiten kann (BFH BStBl. II 1985, 205; v. 19. 11. 1985 VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289; v. 3. 3. 1988 IV R 90/85, BFH/NV 1989, 89; ggf. Gutachten).

► *Die Betriebsgröße*, namentlich der Umfang der vorhandenen Nutzflächen (s. dazu auch Anm. 42 ff.), ist wenn überhaupt nur indirekt von Bedeutung, nämlich für die Frage, ob sie noch Grundlage für einen wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Gewinn bietet (s. zur Größe von Forstflächen als Voraussetzung für die Annahme eines Forstbetriebs Anm. 42 ff.; tendenziell glA KÖHNE/WESCHE, S. 59, dort auch zur Anzahl der VE; tendenziell aA FELSMANN/PAPE, A 198 a, der der Betriebsgröße durchaus ggf. alleinentscheidende Bedeutung zumißt). Ist dieser Gewinn zB wegen der außerordentlichen Dauer des Prognosezeitraums wie zB bei forstwirtschaftlichen Nutzungen nicht zweifelsfrei zu bestimmen, bleibt zu fragen, ob ggf. noch weitere Gründe für oder gegen die Gewinnerzielungsabsicht sprechen.

Vgl. etwa BFH v. 26. 6. 1985 IV R 149/83, BStBl. II, 549 Größe eines Forstbetriebs und voraussichtlich durchschnittlich jährlich erzielbarer Gewinn nicht allein entscheidender Gesichtspunkt; v. 14. 7. 1988 IV R 88/86 BFH/NV 1989, 771: forstwirtschaftliche Betätigung; FG Ba.-Württ. v. 6. 5. 1993, EFG 1994, 143, rkr.: Streuobstwiese.

Ein landwirtschaftlicher Betrieb kann etwa auch bei Bewirtschaftung von Stückländereien vorliegen (zB BFH v. 18. 3. 1999 IV R 65/98, BStBl. II, 398). Bei einer kleinen Nebenerwerbslandwirtschaft kann nicht deshalb Gewinnerzielungsabsicht verneint werden, weil – abgesehen davon, daß die evtl. gegebene Durchschnittssatzgewinnermittlung die Frage der Gewinnerzielungsabsicht nicht aufwirft – der nach Durchschnittssätzen ermittelte Gewinn innerhalb der Freibeträge für LuF liegt und sich deshalb steuerlich nicht auswirkt (BFH v. 18. 7. 1985 IV R 102/82, BFH/NV 1986, 273). Auch im Bereich der Forstwirtschaft ist nicht die Größe der Forstfläche ausschlaggebend (dazu Anm. 40 ff.). Bei der Frage, ob eine kleinere Privatwaldung als Forstbetrieb eingeordnet werden kann, kann eine planvolle Aufforstung ein gewichtiges Indiz für Gewinnerzielungsabsicht darstellen, ohne daß aber die Annahme eines Forstbetriebs auszuschließen ist, wenn die Waldung durch Samenflug oder Stockausschlag entstanden ist. Bei einer kleineren Waldung kommt es für die Gewinnerzielungsabsicht wesentlich auch auf deren Zweck an, etwa ob mehr die forstwirtschaftliche Nutzung im Vordergrund steht oder andere Überlegungen, wie etwa die

Unkrautunterdrückung auf Brachflächen, die Nutzung der Fläche zu privaten Erholungszwecken usw. (BFH v. 13. 4. 1989 IV R 30/87, BStBl. II, 718, dort auch zu den Einwänden aus dem Schrifttum; v. 15. 10. 1987 IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257: besondere Klärungsbedürftigkeit, wenn der auf die Jahre verteilte zu erwartende Gewinn aus Nutzholz unter 1 000 DM liegen würde; s. dazu auch Anm. 40 ff.).

► *Veräußerungs- und Aufgabegewinne* sind ebenfalls in die Totalgewinnprognose einzubeziehen (BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751/766 f.; v. 28. 11. 1985 IV R 178/83, BStBl. II 1986, 293; v. 30. 10. 1986 IV R 175/84, BStBl. II 1987, 89/92; v. 17. 5. 1994 IV B 76/93, BFH/NV, 855; v. 17. 6. 1998 XI R 64/97, BStBl. II, 727). Es kommt insoweit auf die Gewinne ohne ihre steuerfreien Teile an, etwa aufgrund der Freibeträge nach §§ 14, 14 a Abs. 1 (BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751 [766] mit Bezugnahme auf BFH v. 23. 3. 1982 VIII R 132/80, BStBl. II, 463; FG Saarland v. 6. 3. 1987, EFG 1987, 352, rkr.; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 160 c). Künftige Preissteigerungen und Inflationszuwächse sind außer Betracht zu lassen (BFH v. 14. 7. 1988 IV R 88/86, BFH/NV 1989, 771). Andererseits können stille Reserven etwa dadurch stark angewachsen sein, weil Nutzflächen zwischenzeitlich als Bauerwartungsland anzusehen oder als Bauland ausgewiesen worden sind (uE steht dem nicht eine Nebenbemerkung in BFH v. 13. 4. 1989 IV R 30/87, BStBl. II, 718 [720] zur Abhängigkeit des Preises von Grund und Boden durch außerbetriebliche Faktoren entgegen; glA wohl LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 125, der diese Bemerkung nur auf solche Fälle bezieht, wo von vornherein Bauerwartungsland bzw. Bauland vorlag, da andernfalls allein mit dem Maßstab der Gewinnerzielung/Totalgewinn beurteilt auch ein Garten LuF darstellen könnte). Die entsprechenden stillen Reserven müssen allerdings entstanden sein (glA LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 125), wobei der Grund der Entstehung grundsätzlich unbeachtlich ist (glA BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 140). Zu beachten ist, daß die Frage der stillen Reserven den Eigentümer der betreffenden Gegenstände bzw. Inhaber der WG betrifft, nicht aber einen nur Nutzungsbefugten, zB den Pächter (BFH v. 21. 3. 1985 IV R 25/82, BStBl. II, 399).

► *Reaktionen des Land- und Forstwirts bei negativer Totalgewinnprognose*: Ist nach der Totalgewinnprognose bei objektiver Betrachtung ein positives Ergebnis nicht zu erwarten, kann der Stpfl. gleichwohl nachweisen, daß er die objektiven Gegebenheiten verkannt und erwartet habe, daß zunächst angefallene Verluste im Laufe der weiteren Entwicklung des Betriebs durch Gewinne ausgeglichen würden und insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielt werden könne (vgl. BFH v. 3. 3. 1988 IV R 90/85, BFH/NV 1989, 89 mwN). Eine negative Totalgewinnprognose schließt nicht eine Reaktion des Stpfl. mit Wirkung für die Zukunft aus, wobei es ggf. erneut zu einer Anlaufphase des Betriebs kommen kann (Anm. 65 f.).

Sonderfall der Verlustzuweisungsgesellschaften: Bei Verlustzuweisungsgesellschaften ist zunächst § 13 Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 2 Satz 2 zu berücksichtigen, wonach eine durch die Betätigung verursachte Minderung der Steuern vom Einkommen kein Gewinn ist. Es kann idR eine Gewinnerzielungsabsicht erst von dem Zeitpunkt an angenommen werden, in dem sich die in Kauf genommene Möglichkeit der Erzielung eines Totalgewinns in einer solchen Weise konkretisiert hat, daß mit großer Wahrscheinlichkeit ein solcher Totalgewinn erzielt werden kann (BFH v. 21. 8. 1990 VIII R 25/86, BStBl. II 1991, 564, dort allerdings aus der Sicht eines Gewerbebetriebs mit dem Bild eines ordentlichen Kaufmanns).

3. Fehlende Gewinnerzielungsabsicht und Betriebsaufgabe

71

Selbst wenn (nachträglich) bezüglich eines luf Betriebs Gewinnerzielungsabsicht zu verneinen ist, führt dies nicht zur Annahme einer Betriebsaufgabe, sondern erst eine darauf gerichtete Handlung oder ein entsprechender Rechtsvorgang.

BFH v. 29. 10. 1981 IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; v. 12. 11. 1992 IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; v. 29. 10. 1981 IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; v. 24. 11. 1994 IV R 53/94, BFH/NV 1995, 592; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 147; MÄRKLE/HILLER, Rn. 163, 379; kritisch LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 134a: der Vergleich zum Strukturwandel vom Gewerbebetrieb zum luf Betrieb und umgekehrt, dazu BFH BStBl. II 1975, 168, sei nicht tragfähig, da hierbei ein Erwerbsbetrieb bestehen bleibe.

Daß sich dieser Standpunkt der Rspr. durchgesetzt hat, zeigt sich auch an der Notwendigkeit einer gesonderten und ggf. einheitlichen Feststellung im Zeitpunkt des nachträglichen Fortfalls der Gewinnerzielungsabsicht bezüglich des Unterschiedsbetrags zwischen dem gemeinen Wert von WG des Anlagevermögens und dem Wert, der nach § 4 Abs. 1 anzusetzen wäre (s. § 8 der VO zu § 180 Abs. 2 AO, BStBl. I 1987, 2; die gegenteilige Auffassung von SCHROEDER/FUCHS, StBp. 1990, 261 kann deshalb nicht zutreffen; in Betracht kommt ggf. auch die Feststellung negativer stiller Reserven, falls § 55 Abs. 6 nicht zutrifft, glA SCHMIDT/SEEGER XXI, § 13 Rn 10). Scheiden die WG aus dem fortbestehenden BV aus, führt die Aufdeckung entsprechender stiller Reserven zu nachträglichen Einkünften (§ 24 Nr. 1) aus LuF (glA FELSMANN/PAPE, A 206 f, keine Begünstigung nach § 34e).

Entfällt die Gewinnerzielungsabsicht bezüglich eines luf Betriebs, kommt uU eine Besteuerung von Einkünften nach einer anderen Einkunftsart in Betracht, namentlich dann, wenn die Besteuerung bislang nur wegen der Subsidiaritätsklauseln in § 20 Abs. 3, § 21 Abs. 3 und § 23 Abs. 2 Satz 1 unter dem Gesichtspunkt von § 13 zu erfolgen hatte (glA SCHMIDT/SEEGER aaO; SPIEGELS, Inf. 1985, 319; FELSMANN/PAPE, A 207; LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 135; aA Nds. FG v. 13. 12. 1982, EFG 1983, 457, unter Hinweis auf die weitere Zugehörigkeit des WG zum luf BV).

Ist für einen Betrieb von fehlender Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen worden, kann sich dies aufgrund entsprechender Maßnahmen des Stpfl. oder auch der äußeren Bedingungen für den Betrieb mit der Folge ändern, daß nun wiederum von einem mit Gewinnerzielungsabsicht geführten Betrieb auszugehen ist (s. BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751 [767]. In Fällen dieser Art ist uE Wertveränderungen bei den WG des Anlagevermögens während der Zeit fehlender Gewinnerzielungsabsicht dadurch Rechnung zu tragen, daß den nach § 8 der bezeichneten VO festgestellten Teilwerten die Teilwerte im Zeitpunkt des Wechsels zum (luf) Betrieb gegenübergestellt werden, wobei dann diese Wertsteigerungen oder Wertminderungen von einem etwaigen Veräußerungserlös oder Entnahmewert abzusetzen wären (glA LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 134e). Wurden während der Zeit fehlender Gewinnerzielungsabsicht WG angeschafft oder hergestellt, sind sie wohl im Zeitpunkt der Wiederaufnahme des Betriebs in Gewinnerzielungsabsicht wie eine Einlage mit dem Teilwert zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 6 iVm. Nr. 5, s. LADEMANN/HILLER aaO).

Das Hessische FG (v. 26. 7. 1989, EFG 1990, 210, rkr) hält die Frage der Gewinnerzielungsabsicht unter dem Gesichtspunkt von § 204 AO nicht für zusagefähig.

Einstweilen frei.

72–74

Anhang 2 zum Einleitungssatz des § 13 Abs. 1: Besondere Formen der Einkunftserzielung in der Land- und Forstwirtschaft

I. Betriebsverpachtung in der Land- und Forstwirtschaft

Schrifttum: LITTMANN, Bemerkungen zum Urteil des Großen Senats des BFH vom 13. 11. 1963 über die Verpachtung gewerblicher Betriebe, DStZ/A 1964, 209; GÖRNING, die neuen Grundsätze über die Behandlung der Verpachtung von Betrieben, DStZ/A 1965, 97; FELSMANN, Einkommensteuerliche Beurteilung der „eisernen Verpachtung“ auf Grund der neuen Rechtsprechung, Inf. L 1967, 225; K. F. WENDT, Steuerliche Fragen bei der Betriebspacht in der LuF, Inf. 1977, 289; UELNER, Fragen beim Übergang von Nutzungen in landwirtschaftlichen Betrieben, Inf. 1980, 1; v. SCHÖNBERG, Betriebsvermögen bei verpachteten Betrieben in der LuF, FR 1980, 532; MÄRKLE, Betriebsverpachtungen, Inf. 1982, 526; GIERE, Zwangsentnahme des Wohngebäudes bei der Verpachtung eines luf Betriebs im ganzen, Inf. 1983, 19; KANZLER, Estl. Folgen der Übertragung eines verpachteten Betriebs, FR 1983, 285; DERS.; Zur Neuordnung des landwirtschaftlichen Pachtrechts, Inf. 1983, 370; FELDHAUS, Aufdeckung stiller Reserven bei eiserner Verpachtung durch Verlust von Aktivierungswahlrechten?, Inf. 1983, 417; RICHTER, Strukturwandel beim fortgesetzten Betrieb, BB 1983, 2047; MATHIAK, Der Umfang des Betriebsvermögens bei (betriebsfortführender) Unternehmensverpachtung, FR 1984, 129; SEEGER, Neuere Rspr. zur Besteuerung der Land- und Forstwirte, Inf. 1984, 193/197 ff.; GIERE, Vor einer Neuregelung: Betriebsaufgabe bei parzellenweiser Verpachtung eines luf Betriebs?, Inf. 1984, 178; SCHOOR, Veräußerung, Aufgabe und Verpachtung eines Betriebes bei der Einkommensteuer, Gewerbesteuer und USt, StW 1985, 8; OSTMEYER, Das Feldinventar und die stehende Ernte beim verpachteten Betrieb, Inf. 1985, 51; FELSMANN, Die Verpachtung landwirtschaftlicher Betriebe, Inf. 1985, 371 und 389; BENDEL, Die Entwicklung des Landwirtschaftsrechts 1985, Inf. 1986, 224; GIERE, Veräußerung, Verpachtung und Übertragung von luf Betrieben, Inf. 1986, 362; PAUS, Betriebsunterbrechung oder Betriebsaufgabe bei Betriebsverpachtung, DStZ 1986, 354; VEIGEL, Betriebsverpachtungen im Steuerrecht, Inf. 1987, 228; RABE, Bilanzierung „eisern“ übergebenen Inventars bei Betriebsverpachtungen, Inf. 1987, 219; DERS., Die bilanzsteuerrechtliche Behandlung des eisern verpachteten Grundstücksinventars – Unter besonderer Berücksichtigung der Neuordnung des landwirtschaftlichen Pachtrechts, BB 1987, 439; HILLER, Pachtverträge mit dem Ehegatten in der LuF, Inf. 1987, 395; DERS., Betriebsverpachtung in der LuF, Inf. 1987, 465; OSTMEYER, Die bilanzsteuerliche Behandlung der entgeltlich überlassenen landwirtschaftlichen Betriebe, Inf. 1989, 199; LINDNER, Bodengewinnbesteuerung in der Landwirtschaft, Inf. 1989, 220; STAHL, Beratungsaspekte zur stl. Betriebsverpachtung, KÖSDI 1989, 7743; ANDERS, Betriebsverpachtungen zwischen Familienangehörigen – Pächterneuerungsansprüche, Stbg. 1989, 435; BREMER, Die Bilanzierung „eisern“ gepachteten Inventars in der Übergangsbilanz, Inf. 1990, 482; v. SCHÖNBERG, Betriebsvermögen bei verpachteten Betrieben in der LuF, FR 1990, 532; PAPE, Ertragsteuerliche Folgen bei eiserner Pachtung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, Inf. 1991, 1; HOFFMANN/FÖLKERSAMB, Hofübergabe-Testament-Verträge-Steuern, V. (1991); MEIER, Die bilanzsteuerliche Behandlung von Landpachtverträgen mit eiserner Verpachtung, Inf. 1992, 4; JESTÄDT, Sachliche Verflechtung bei Betriebsaufspaltung – Grundstück als wesentliche Betriebsgrundlage, BB 1992, 1189; WESTERFEHLHAUS, Eingeschränkte Bilanzierungsfähigkeit des Substanzwerterhaltungsanspruchs des Verpächters, DB 1992, 2365; BIND/FREUDENBERG/SORG, Die „wesentliche Betriebsgrundlage“ im Ertragsteuerrecht, DStR 1993, 3; MOSER, Die ertragsteuerliche Behandlung der eisernen Verpachtung, HLBS-Report 3 (1993), 10; SCHOOR, Verpächterwahlrecht bei Betriebsverpachtung, FR 1994, 449; HILLER, Realteilung und Verpächterwahlrecht, Inf. 1996, 231; MÜHLEIP, Zur Bestimmung des stl. Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage – Entwicklungstendenzen in der BFH-Rechtsprechung, DStR 1996, 1585; SCHOOR, Das Verpächterwahlrecht bei Verpachtung eines ganzen Betriebs, DStR 1997, 1; SCHILD, Pacht- und Bewirtschaftungsverträge im Weinbau, Inf. 1997, 549; ZUGMAIER, Das Verpächterwahlrecht bei der Verpachtung gewerblicher, land- und forstwirtschaftlicher sowie freiberuflicher Betriebe, FR 1998, 597; SEEGER, Ver-

träge zwischen nahestehenden Personen – Grundsätzliche Überlegungen und Voraussetzungen ihrer stl. Anerkennung, DStR 1998, 1339.

Vgl. auch § 5 Anm. 1455 ff. zur Aktivierung und Passivierung bei gewerblicher Verpachtung.

Verwaltungsanweisungen: R 139 Abs. 5 EStR mit Hinweisen; FinMin. NRW v. 28. 12. 1964, BStBl. II 1965, 5; BFH-Rechtsprechung; BMF v. 17. 10. 1994, BStBl. I, 771; Zweifelsfragen zum Verpächterwahlrecht; OFD Münster v. 28. 1. 1993, DStR 1993, 947; Wesentliche Betriebsgrundlagen bei der Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebes; FinMin. Nds. v. 10. 3. 1993, StEK EStG § 13 Nr. 589; Ansatz der Buchwerte bei Verpachtung luf Betriebe mit eisernem Inventar im Vorgriff auf eine Hofübergabe; FinVerw. Bremen v. 31. 5. 2000, DStR 2000, 1308; Grundsätze der Betriebsverpachtung/Überwachung der Betriebsverpachtungsfälle; BMF v. 21. 2. 2002, BStBl. I, 262; Nutzungsüberlassung von Betrieben mit Substanzerhaltungspflicht des Berechtigten, sog. eiserne Verpachtung.

1. Bedeutung und zivilrechtliche Grundlagen land- und forstwirtschaftlicher Verpachtung

75

Der luf Pachtmarkt war von jeher von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung und unterliegt deshalb besonderen zivilrechtlichen Regelungen. Strechtliche Eingriffe können den Pachtmarkt empfindlich stören. So drohte etwa durch die von der FinVerw. in Abschn. 13a Abs. 2 Satz 9 EStR 1978 vertretene Auffassung (zur Zwangsentnahme bei Nutzungsänderung) der landwirtschaftliche Pachtmarkt zusammenzubrechen (BTDrucks. 8/3673, 16; s. auch KUTSCHER, DStR 1980, 549).

Wirtschaftliche Bedeutung: Die Verpachtung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe ist angesichts des Strukturwandels in der Landwirtschaft von großer Bedeutung (vgl. KÖHNE/WESCHE, S. 412 ff., auch zur urechtlichen Behandlung). Der Übergang ua. von arbeitsintensiver zu kapitalintensiver (technisierter) Bewirtschaftung bedingt wegen der Rentabilität des Maschineneinsatzes die Zusammenlegung zur LuF geeigneter Flächen (UELNER, Inf. 1980, 1). Für diese Zusammenlegung bietet etwa die Betriebsverpachtung eine wichtige rechtliche Grundlage. Umgekehrt kann, auch um stl. Vorteile zu erzielen, ggf. die Verpachtung eines Teilbetriebs zur Betriebsteilung eingesetzt werden (zur Betriebsteilung, Anm. 120 f.). Dadurch oder ggf. durch zulässigen Rückbehalt von Flächen kann der Verpächter ggf. die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen erreichen usw. Grds. können Verpächter, solange sie keine Betriebsaufgabeerklärung abgeben, und Pächter in den Genuß des Freibetrags nach § 13 Abs. 3 gelangen. Im Gegensatz etwa zur Mitunternehmerschaft mindert der Pachtzins den Gewinn des aktiven Betriebs, was zur Gewährung der StErmäßigung nach § 34e (nur bis VZ 2000) an den Pächter führen kann. Die Betriebsverpachtung kann als vorstufe einer Hofnachfolge gewählt werden.

In Fällen dieser Art wird etwa bezüglich des Inventars statt eiserner Verpachtung einfache Verpachtung empfohlen, KÖHNE/WESCHE, 417. Der in diesem Zusammenhang angeratene vorherige Verzicht des Verpächters auf etwaige Verkaufserlöse beschwört jedoch die Frage des wirtschaftlichen Eigentums herauf; zu einer exemplarischen Quantifizierung der Auswirkungen einer Verpachtung an den Betriebsnachfolger KÖHNE/WESCHE aaO, 424 ff.

Um Abgrenzungsprobleme zu umgehen, sollte eine Betriebsverpachtung grundsätzlich für den Beginn eines Wj. vorgesehen werden.

Zivilrechtlich kennzeichnet den Pachtvertrag grds. seitens des Verpächters die Verpflichtung, dem Pächter den Gebrauch des verpachteten Gegenstandes und den Genuß der Früchte während der Pachtzeit zu gewähren (vgl. etwa zur Abgrenzung vom Kauf RFH v. 18. 6. 1921, RFHE 6, 123; v. 11. 7. 1922, RFHE 10, 95; Grasegewinnungsverträge). Der Verpächter hat ggf. Inventarstücke zu erset-

zen, die infolge eines vom Pächter nicht zu vertretenden Umstandes in Abgang kommen (§§ 581, 582 Abs. 2 Satz 1 BGB; zum Begriff des Inventar zB BFH v. 28. 5. 1998 IV R 31/97, BFH/NV 1998, 1560, dort auch in Abgrenzung zu Betriebsvorrichtungen von Grundstücken und Gebäuden).

► *Der Pächter* hat die Verpflichtung, dem Verpächter den vereinbarten Pachtzins zu entrichten, etwaige mitgepachtete Inventarstücke zu erhalten sowie den gewöhnlichen Abgang der zum Inventar gehörenden Tiere insoweit zu ersetzen, als dies einer ordnungsgemäßen Wirtschaft entspricht (§§ 581, 582 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 BGB; Mustervertrag, Inf. 1987, 465). Darüber hinausgehende Anschaffungen von Inventar erfolgen in das Eigentum des Pächters, es sei denn, daß die Verpachtung nach § 582 a BGB zum Schätzwert eisern erfolgt ist („eisernes Inventar“) und es sich um diesbezügliche Ersatzanschaffungen handelt. Hier gehen allerdings nicht nur die ersatzbeschafften WG, sondern auch das sog. Überinventar mit der Einverleibung in das Inventar des Betriebs in das Eigentum des Verpächters über. § 98 Nr. 2 BGB bestimmt als landwirtschaftliches Inventar bei einem Landgute das zum Wirtschaftsbetriebe bestimmte Gerät und Vieh, die landwirtschaftlichen Erzeugnisse, soweit sie zur Fortführung der Wirtschaft bis zu der Zeit erforderlich sind, zu welcher gleiche oder ähnliche Erzeugnisse voraussichtlich gewonnen werden, sowie der vorhandene, auf dem Gute gewonnene Dünger. Die estrechtliche Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen hat keinen Einfluß auf die Frage, ob es sich um Inventar im zivilrechtlichen Sinne handelt. Zum Inventar werden auch die Feldbestände, wie Aussaat, Dünger, stehende Ernte gerechnet (FELSMANN/PAPE, A 611).

Verpächter und Pächter kann auch eine PersGes. sein (glA zB MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 303 e).

► *Für die Landpacht* finden sich in den am 1. 7. 1986 in Kraft getretenen §§ 585 ff. BGB besondere und meist dispositive Regelungen.

Vgl. das Ges. zur Neuordnung des landwirtschaftl. Pachtrechts vom 8. 11. 1985, BGBl. I, 2065; zur Begründung, BTDrucks. 10/509; schriftlicher Bericht des Rechtsausschusses des Btags, BTDrucks. 10/3830; Übergangsvorschrift in Art. 219 EGBGB; zur Reform KANZLER, Inf. 1983, 370; BENDEL, Inf. 1986, 224; s. auch das LPachtVG v. 8. 11. 1985, BGBl. I, 2075, das die Anzeigepflicht des Landpachtvertrags und die Beanstandung dieses Vertrags durch die zuständige Behörde regelt.

Nach § 585 a BGB bedarf ein Landpachtvertrag, der für länger als zwei Jahre geschlossen wird, der schriftlichen Form, ansonsten er als auf unbestimmte Zeit geschlossen gilt (daß er mithin auch mündlich geschlossen werden kann, zeigt auch § 2 Abs. 1 Satz 1 LPachtVG). Nach § 585 Abs. 3 BGB gelten die Vorschriften über Landpachtverträge auch für die Pacht forstwirtschaftlicher Grundstücke, wenn die Grundstücke zur Nutzung in einem überwiegend landwirtschaftlichen Betrieb verpachtet werden. Die Regeln über die Landpacht gelten nicht für die Leihe (BFH v. 24. 9. 1998 IV R 1/98, BStBl. II 1999, 55/57) bzw. die Wirtschaftsüberlassung; s. dazu Anm. 98 ff.).

► *Die Betriebs- bzw. Unternehmenspacht* ist im BGB nicht besonders geregelt (vgl. aber etwa § 4 Abs. 3 LPachtVG v. 8. 11. 1985, BGBl. I, 2075 mit Änderung); sie ist jedoch in der Zivil-Rspr. anerkannt (vgl. STAUDINGER/SONNENSCHNIG, BGB, XII., § 581 Rn. 88). Gegenstand der Unternehmenspacht ist die Gesamtheit von zum Unternehmen gehörenden Sachen und Rechten, bei einem luf Betrieb also bebaute und unbebaute Grundstücke, Geräte, Saatgut usw. Es empfiehlt sich, den Umfang der verpachteten/gepachteten Sachen und Rechte in einem schriftlichen Pachtvertrag genauestens anzuführen.

► *Der Pachtzins* (§ 581 Abs. 1 Satz 2 BGB) kann, aber muß nicht in Geld bestehen, er kann auch in der Übernahme von Dienstleistungen und Lasten, zB Steuern, bestehen. Beim Pachtzins kann es sich auch um einmalige nicht notwendig wiederkehrende nach Zeitabschnitten bemessene Leistungen handeln (Palandt, BGB, § 535 Rn. 29). Für Landpachtverträge bestehen in § 587 und § 588 BGB Sonderregelungen.

Stellt die Verpachtung eine erbrechtliche Vorstufe dar, kann sich mit Blick auf § 2049 BGB eine entsprechende testamentarische Anordnung des Verpächters empfehlen, soweit das angestrebte Ergebnis nicht schon nach partiellem Bundesrecht oder landesrechtlichen Regelungen höferechtlich eintritt (zu letzterem Anm. 144).

Einstweilen frei.

76–77

2. Einkommensteuerrechtliche Grundlagen der Verpachtung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe

a) Verhältnis zum Zivilrecht und zu anderen Formen der Nutzungsüberlassung

78

Ganz allgemein geht der estrechtliche Begriff der Verpachtung, so wie er namentlich in § 21 benutzt wird, über den zivilrechtlichen Begriff der Pacht hinaus (s. § 21 Anm. 58 mwN, zB BFH v. 14. 6. 1963 VI 216/61 U, BStBl. III, 380 zur Nutzungsentschädigung bei Beschlagnahme von Grundstücken). Im Rahmen von § 13 ist dies nicht anders zu beurteilen (vgl. auch die Subsidiaritätsklausel des § 21 Abs. 3). Bei Verpachtung eines luf Betriebs hängt mithin die Frage, wer nunmehr luf Einkünfte erzielt, letztlich von estrechtl. Maßgaben ab. Dies bedeutet allerdings nicht, daß zB bezüglich der Zurechnung von Einkünften aus LuF der Berechtigung bezüglich der zu diesem Zweck eingesetzten WG keine wesentliche bzw. ausschlaggebende Bedeutung zukäme. Nur folgt diese Frage letztlich estrechtl. Maßgaben, mögen diese auch von den zivilrechtl. Grundlagen ausgehen bzw. auf diesen aufbauen. Dies gilt auch im Hinblick auf die Verpachtung eines luf Betriebs. Estrechtl. berührt die Betriebsverpachtung für sich allein die Identität des Betriebs nicht (BFH v. 18. 3. 1999 IV R 65/98, BStBl. II, 398 [400]), sondern beeinflußt im wesentlichen ex nunc die Zurechnung der Einkünfte aus LuF (zur Sachbehandlung beim Verpächter s. Anm. 84 ff., beim Pächter Anm. 89). Die estrechtliche Betrachtung ist etwa von der ustrechtlichen zu unterscheiden. So betreibt ein Unternehmer, der seinen luf Betrieb verpachtet und dessen unternehmerische Betätigung sich in dieser Verpachtung erschöpft, mit der Verpachtung keine LuF iSv. § 24 UStG (s. mwN BFH v. 6. 12. 2001 V R 6/01, BStBl. II 2002, 555).

Die Abgrenzung der Betriebsverpachtung von anderen Formen der Nutzungsüberlassung kann im Einzelfall schwierig sein. Behält sich der Verpächter insgesamt ein Nutzungsrecht vor, zB das Fruchtziehungsrecht an den Nutzflächen, kann weder zivilrechtlich noch estrechtlich von einer Unternehmensverpachtung ausgegangen werden. Behält sich der „Verpächter“ in wesentlichen Bereichen der Betriebsführung ein Mitspracherecht vor, kommt ein Gesellschaftsverhältnis und Mitunternehmerschaft in Betracht. Bewirtschaftet der Verpächter den Betrieb im Rahmen eines Bewirtschaftungsvertrags nach den Weisungen und im Auftrag des Pächters, kann die Dienstleistung des Verpächters gewerblich sein (BFH v. 29. 11. 2001 IV R 91/99, BStBl. II, 221 mit Anm. v. SCHÖNBERG, HFR 2002, 495). Sind die Voraussetzungen gegeben, kann

sich die Verpachtung als Betriebsaufspaltung darstellen. Steht bei der Vereinbarung des „Pachtzinses“ gegenüber dem „Verpächter“ der Versorgungsgedanke im Vordergrund, kommt ggf. die Annahme eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags in Betracht (Anm. 98 ff.). Für die Annahme einer Betriebsverpachtung ist nicht zwischen Haupterwerbsbetrieben einerseits und Nebenerwerbsbetrieben andererseits zu unterscheiden (BFH v. 7. 11. 1996 IV B 162/95, BFH/NV 1997, 558, Vorinstanz EFG 1996, 217). Die Verpachtung eines IuF Betriebs ist von der allmählichen Betriebsabwicklung mit der Folge der Betriebsaufgabe zu unterscheiden (dazu zB BFH v. 27. 10. 1983 IV R 217/81, BStBl. II 1984, 364).

79 b) Besonderheiten der Betriebsverpachtung an nahe Angehörige

Bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen sind estrechtl. besondere Wirksamkeitsanforderungen zu beachten. Sie entfalten natürlich vor allem im Rahmen bäuerlicher Familienbetriebe besondere Bedeutung, ua. auch dann, wenn eine Betriebsverpachtung unter nahen Angehörigen erfolgt. Nahe Angehörige sind Ehegatten, Eltern und Kinder (zu Schwiegereltern und Schwiegerkindern: BFH v. 5. 2. 1988 III R 234/84, BFH/NV 1988, 628). Davon zu unterscheiden ist der weite Angehörigenbegriff iSv. § 15 AO. Die (verschärften) Anforderungen gelten auch im Verhältnis von PersGes. und Angehörigen beherrschender Gesellschafter (BFH v. 13. 7. 1999 VIII R 29/97, BStBl. II 2000, 386 mwN). Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft sind keine nahen Angehörigen (BFH v. 14. 4. 1988 IV R 225/85, BStBl. II, 670; H 19 EStH „Nichteheliche Lebensgemeinschaften“).

Besondere Wirksamkeitsanforderungen: Pachtverträge zwischen nahen Angehörigen sind nur dann estrechtlich anerkannt, wenn sie *ernsthaft*, *klar* und *eindeutig* zivilrechtlich wirksam *vereinbart* sind, das Vereinbarte auch *tatsächlich durchgeführt* wird sowie Vertragsgestaltung und Vertragsdurchführung auch zwischen Fremden möglich wäre.

BFH v. 21. 2. 1963 IV 353/59, HFR 1964, 209: zivilrechtlich unwirksamer Pachtvertrag; v. 5. 2. 1976 IV R 31/74, BStBl. II, 335; v. 12. 4. 1979 IV R 14/76, BStBl. II, 622 mwN; v. 27. 2. 1986 IV R 205/84, BFH/NV 1986, 460, dazu KANZLER, StEL 1986, 56; v. 23. 4. 1992 IV R 46/91, BStBl. II, 1024 für einen Mietvertrag; v. 9. 3. 1993. BFH/NV 1993, 594; BVerfG v. 28. 6. 1993 1 BvR 1346/89, HFR 1993, 544: verfassungsgemäß; allerdings schließt nicht jede Abweichung vom Üblichen notwendigerweise die steuerliche Anerkennung aus, vgl. BFH v. 7. 5. 1996 IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196; die ertragstl. Maßgaben für die Anerkennung von Verträgen unter nahen Angehörigen haben grundsätzlich keine Bedeutung für die USt., BFH v. 22. 6. 1989 V R 37/84, BStBl. II, 913; v. 22. 8. 1994 V B 179/93, BFH/NV 1995, 552.

Ernsthaftigkeit und Fremdvergleich: Im Geltungsbereich der HöfeO (Anm. 143) wird aber etwa aus dem Gesichtspunkt der Ernsthaftigkeit nicht verlangt werden können, daß der Pächter höfefähig ist (glA FELSMANN/PAPE, A 540). Bei längerfristigen Pachtverträgen wird man im Verhältnis zu kurzfristigeren weniger auf eine wirtschaftliche Notwendigkeit abstellen (FELSMANN/PAPE, A 550). Eine kurzfristige Verpachtung eines isolierten Forstbetriebs wird regelmäßig nicht anerkannt werden können, weil sie auch unter Fremden nicht üblich ist. Dies gilt erst recht, wenn es sich um einen aussetzenden Betrieb mit schlagreifem Holz handelt, weil dann mehr für eine Vermögenszuwendung als für ein Pachtverhältnis spricht (vgl. dazu auch FELSMANN/PAPE, A 554). Die Ernsthaftigkeit und der Fremdvergleich verlangen zB, daß der tatsächlich gezahlte Pachtzins einen realen Gegenwert zum Pachtgegenstand darstellt. An einem angemessene-

nen Pachtzins fehlt es, wenn eine erhebliche Abweichung vom marktüblichen Pachtzins anzunehmen ist.

Nds. FG v. 12. 4. 1988, EFG 1988, 469, rkr: nur dann, wenn keine ernstzunehmende Gegenleistung; SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 26: analog § 21 Abs. 2 nicht weniger als 50 vH des ortsüblichen Pachtzins; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 306; marktgerecht; FELSMANN/PAPE, A 545: Ortsüblichkeit im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nach Maßgabe der Qualität der Pachtflächen, der Höhe der Milchquote, innerbetrieblichen Struktur, Zustand der Wirtschaftsgebäude, Wert und Zustand des ggf. eisern mitverpachteten lebenden und toten Inventars, regionale Nachfragesituation usw. Generell gegen eine analoge Anwendung von § 21 Abs. 2 außerhalb der VuV BFH v. 29. 4. 1999 IV R 49/97, BStBl. II, 652. Kein Pachtzins liegt vor, wenn erkennbar ist, daß mit den Leistungen nur die Versorgung des „Verpächters“ sichergestellt werden soll (zB bei altenteilsähnlichen Leistungen, vgl. BFH v. 24. 7. 1975 IV R 99/72, BStBl. II, 772; v. 5. 2. 1976 IV R 31/74, BStBl. II, 335); zur Bedeutung eines angemessenen Pachtzinses BFH v. 13. 7. 1999 VIII R 29/97, FR 2000, 810 mit krit. Anm. von KANZLER.

In Fällen dieser Art kann der Pachtvertrag estrechtlich nicht anerkannt werden; wie hier wohl zB auch FELSMANN/PAPE, A 546.

Verzicht auf Pachtzins schädlich: Entsprechendes gilt, wenn erkennbar ist, daß der „Verpächter“ gegenüber seinem angehörigen „Pächter“ nicht ernstlich auf der Pachtzahlung besteht (BFH v. 24. 7. 1975 IV R 99/72, BStBl. II, 772). Zu niedriger oder gar kein Pachtzins soll allerdings dann ausnahmsweise auf betrieblichen Erwägungen beruhen können, wenn er etwa zunächst deshalb so angesetzt ist, um dem Pächter eine Aufbauphase zu erleichtern (vgl. BFH v. 26. 9. 1969 VI R 64/67, BStBl. II 1970, 177). Ist ein überhöhter Pachtzins vereinbart worden, kann sich der überhöhte Betrag bei Angehörigen als Unterhalt iSv. § 12 Nr. 1 Satz 1 oder sonst als freiwillige Zuwendung iSv. § 12 Nr. 2 darstellen. „Pacht“-Leistungen können aber auch als Versorgungsleistungen und nicht als Pachtzins zu verstehen sein (zur Abgrenzung gegenüber Altenteilsleistungen FG Düss. v. 28. 5. 1991, EFG 1992, 192, rkr.). Es kommt dann eine Sachbehandlung nach den Grundsätzen über den Wirtschaftsüberlassungsvertrag in Betracht (Anm. 98 ff.). Stundung des Pachtzinses oder die Umwandlung des rückständigen Pachtzinses in ein Darlehen sind nur dann beachtlich, wenn sie ihrerseits den genannten verschärften Grundsätzen standhalten, namentlich etwa bezüglich Verzinsung, Art und Zeit der Rückzahlung usw. (s. BFH v. 5. 2. 1988 III R 234/84, BFH/NV 1988, 628). Verzicht auf Pachtzins durch den verpachtenden nahen Angehörigen kann zur Annahme des Zuflusses als solchem und zur Annahme einer freiwilligen Zuwendung iSv. § 12 Nr. 2 im Verzichtszeitpunkt führen (FELSMANN/PAPE, A 551, 562; vgl. zu § 12 Nr. 2 bei einmaligen Zuwendungen BFH v. 5. 9. 1991 IV R 40/90, BStBl. II 1992, 192/194 mwN zum Streitstand). Ist der Pachtzins angemessen, können sich daneben gezahlte Altenteilsleistungen als gem. § 12 Nr. 2 nichtabziehbar erweisen (glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001 Rn. 308; vgl. dazu auch BFH v. 5. 9. 1991 IV R 40/90, BStBl. II, 192 [194]; s. dagegen FELSMANN/PAPE, A 557: Altenteilsähnliche Leistungen sind Teil des Pachtzinses).

Nachweisanforderungen: Wegen des Erfordernisses der Eindeutigkeit und der Notwendigkeit des Nachweises empfiehlt es sich, den Pachtvertrag zu allen einschlägigen Punkten schriftlich abzuschließen. Bei eiserner Verpachtung des Inventars nach § 582a BGB steht es der Anerkennung des Pachtvertrags nicht entgegen, wenn kein Schätzwert festgelegt bzw. keine Inventarverzinsung gesondert ausgewiesen wurde (FG Münster v. 18. 12. 1996, EFG 1997, 727, die Aufhebung durch BFH v. 28. 5. 1998 IV R 31/97, BFH/NV 1998, 1560 erfolgte aus anderweitigen Gründen).

Die zivilrechtliche Wirksamkeit von Pachtverträgen zwischen Eltern und *minderjährigen* Kindern bedingt, daß bei Abschluß für das Kind ein Ergänzungspfleger bestellt wird (§§ 107, 108, 181, 1909, 1629 Abs. 2 Satz 1, 1795 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 BGB; für ein Mietverhältnis zB BFH v. 23. 4. 1992 IV R 46/91, BStBl. II, 1024; s. auch H 19 EStH „Minderjährige Kinder“ sowie Anm. 161). Die nachträgliche Bestellung und Genehmigung hat strechtlich grundsätzlich keine Rückwirkung (BFH BStBl. II 1992, 1024 mwN, auch zu Ausnahmen). Mit der Leitlinie des BVerfG zum Oderkonto bei Ehegattenarbeitsverhältnissen (BVerfG v. 7. 11. 1995 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34) kann bei unsicherer Rechtslage, ernsthaftem Bindungswillen und tatsächlicher Vertragsdurchführung die Verletzung von Formvorschriften unbeachtlich sein (BFH v. 13. 7. 1999 VIII R 29/97, FR 2000, 810 mit krit. Anm. KANZLER). Eine Beanstandung nach dem LPachtVG (v. 8. 11. 1985, BGBl. I, 2075) kommt im allgemeinen nicht in Betracht, da bei Landpachtverträgen zwischen nahen Angehörigen schon keine Anzeigepflicht besteht (§ 3 Nr. 2 LPachtVG; aA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 26).

Das Erfordernis der tatsächlichen Durchführung verlangt vor allem die regelmäßige tatsächliche Zahlung des Pachtzinses (BFH v. 24. 7. 1975 IV R 99/72, BStBl. II, 772: nicht bei kurzer Verjährungsfrist für „nicht angefordertes Pachtgeld“). Unter Ehegatten muß der Pachtzins in den Verfügungsbereich des verpachtenden Ehegatten gelangen (Zahlung auf Oderkonto genügt aber: BVerfG v. 7. 11. 1995 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34). Der Ehegatten-Pächter muß auch als Betriebsinhaber nach außen und gegenüber dem FA auftreten (BFH v. 27. 2. 1986 IV R 205/84, BFH/NV 1986, 460).

Gehört der Grund und Boden eines luf Betriebes in erheblichem Umfang teils dem einen und teils dem anderen Ehegatten, kann dieser Umstand nach der Rspr. des BFH bei beiderseitiger Mitarbeit im Betrieb eine Mitunternehmerschaft auf der Grundlage einer Innengesellschaft begründen (dazu Anm. 154 ff.); dies kann nur mit dem Nachweis widerlegt werden, daß der eine der beiden Ehepartner sein Nutzungsrecht an seinem Grundbesitz dem anderen durch einen entgeltlichen oder unentgeltlichen Vertrag (Pachtvertrag, Nießbrauch usw.) übertragen hat (BFH v. 14. 8. 1986 IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17).

Bei unangemessenem Pachtzins oder Überlassung gegen Versorgungsleistungen kann ein Wirtschaftsüberlassungsvertrag in Betracht kommen (BFH aaO; Nds. FG v. 12. 4. 1988, EFG 1988, 469, rkr., FG Düss. v. 28. 5. 1991, EFG 1992, 192, rkr.; s. Anm. 75 ff.). Scheitert auch diese Möglichkeit oder kommt sie von vornherein nicht in Betracht (beispielsweise bei Fehlen eines Ergänzungspflegers bei Pachtvertrag mit einem minderjährigen Kind), verbleibt es bei der bisherigen Zurechnung der Einkünfte.

80 c) Die Verpachtung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

Der eigenbewirtschaftete Betrieb muß grds. zum Weiterbetrieb als luf Betrieb verpachtet sein (wohl auch H 139 Abs. 5 EStH „Abgrenzung Betriebsverpachtung/Betriebsaufgabe“; zur sofortigen Verpachtung eines soeben erworbenen Betriebs Anm. 85).

Zur Verpachtung von Stückländereien, zB FG Hamburg v. 3. 11. 1982, EFG 1983, 349, rkr.; nach den Umständen des Einzelfalls nicht bei der Verpachtung von Forstparzellen zur Errichtung von Wochenendhäusern, vgl. BFH v. 15. 10. 1987 IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257, dazu aA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 35; FinMin. Bayern v. 6. 11. 1986, StEK EStG § 13 Nr. 482: Verpachtung aller Grundstücke zum Betreiben eines Golfplatzes.

Fehlt beim Verpächter erkennbar die Absicht, den Betrieb – wenn auch in ferner Zukunft – wieder aufzunehmen, kann nicht von Verpachtung des luf Betriebs gesprochen werden (zum Gewerbebetrieb BFH v. 17. 4. 1997 VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388; Beispiel etwa Rückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlagen, s. Anm. 82).

Verpachtung durch Mitunternehmerschaft: Auch ein bislang mitunternehmerisch geführter luf Betrieb kann verpachtet werden (s. zB BFH v. 23. 3. 1995 IV R 93/93, BStBl. II, 700 zugrunde liegenden Sachverhalt), wobei nicht alle Gegenstände des Betriebs den Mitunternehmern gesamthänderisch zustehen müssen, sondern auch als Sonderbetriebsvermögen im Eigentum eines Mitunternehmers stehen können (BMF v. 17. 10. 1994, BStBl. I, 771; FELSMANN/PAPE, A 606). Wird bei einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft der Betrieb von einem Mitunternehmer gepachtet, kann dies als Betriebsaufgabe durch die Mitunternehmerschaft zu sehen sein (BFH v. 23. 3. 1995 IV R 93/93, BStBl. II, 700, die dort angewendeten Realteilungsgrundsätze sind nach § 16 Abs. 3 Satz 2 nF ab 1999 ausgeschlossen).

Die Rspr. wendet die Grundsätze über eine Betriebsverpachtung auch noch dann an, wenn der Gesellschafter bei der Beendigung einer betrieblich tätigen PersGes. wesentliche Betriebsgrundlagen (s. Anm. 81) zurückbehält, sie aber an den den Betrieb im übrigen fortführenden früheren Mitgesellschafter verpachtet (BFH v. 14. 12. 1978 IV R 106/75, BStBl. II 1979, 300). Dies ist allerdings regelmäßig dann nicht möglich, wenn diese wesentlichen Betriebsgrundlagen dem Verpächter und Pächter gemeinsam gehören (Miteigentum, Gesamthandseigentum), weil die Verpachtung eines ideellen Anteils bzw. eines Teils einer Betriebsgrundlage nicht die Verpachtung der Betriebsgrundlage darstellt (BFH v. 22. 5. 1990 VIII R 120/86, BStBl. II, 780; H 139 Abs. 5 EStH). Andererseits ist es aber prinzipiell möglich, daß eine Gemeinschaft, zB eine Erbengemeinschaft, einen im Gesamthandsvermögen befindlichen luf Betrieb einem Miterben mit der Folge zur Bewirtschaftung verpachtet, daß zwischen einem ruhenden Betrieb in der Hand der Erbengemeinschaft und einem bewirtschafteten Betrieb in der Hand des Miterben zu unterscheiden ist (vgl. BFH v. 28. 11. 1991 IV R 58/91, BStBl. II 1992, 521; dazu kritisch FELSMANN/PAPE, A 608, der wohl meint, daß diese Grundsätze mit dem BFH-Urteil v. 22. 5. 1990 aaO nicht vereinbar seien). Zur Verpachtung von einem Ehegatten gehörenden Nutzflächen bei bestehender Ehegatten-Mitunternehmerschaft an den anderen Ehegatten s. BFH v. 28. 7. 1994 IV R 81/93, BFH/NV 1995, 202, zu den Rechtsfolgen bezüglich des Ehegatten-Mitunternehmers s. Anm. 152).

Die Verpachtung eines Teilbetriebs (zum Begriff des Teilbetriebs, die Erläuterungen zu § 14) kann ebenfalls eine Betriebsverpachtung sein, wobei allerdings regelmäßig Nutzflächen allein keinen Teilbetrieb darstellen (BFH v. 9. 7. 1981 IV R 101/77, BStBl. II 1982, 20; zu den anderen Maßgaben bei Forstbetrieben, Anm. 235).

Parzellierte Verpachtung zulässig: Daß der Betrieb grds. zum Weiterbetrieb als luf Betrieb verpachtet sein muß, gilt nicht einschränkungslos. So führt die parzellenweise Verpachtung der bislang selbstbewirtschafteten Ländereien nicht zwingend zu einer Betriebszerschlagung, wenn der Verpächter die Absicht hat, den Betrieb später selbst oder durch seine Rechtsnachfolger wieder aufzunehmen und dies nach den gegebenen Verhältnissen als möglich erscheint.

BFH v. 15. 10. 1987 IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257; v. 15. 10. 1987 IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260; v. 14. 11. 1990 IV B 129/90, BFH/NV 1991, 591; v. 27. 11. 1997 IV R 86/96, BFH/NV 1998, 834: Verpachtung der Nutzflächen bei Rückbehalt der

Hofstelle und der Wirtschaftsgebäude; BFH v. 18. 3. 1999 IV R 65/98, BStBl. II, 398 f; landwirtschaftlicher Betrieb estrechtlich auch ohne Hofstelle denkbar; Nds. FG v. 27. 4. 1983, Inf. 1984, 22; FG München v. 17. 11. 1986, EFG 1987, 350, rkr.: auch wenn langfristig; FG Ba.-Württ. v. 31. 8. 1994, EFG 1995, 253/254, rkr.; zur Übergangsregelung der Verwaltung OFD Münster v. 7. 1. 1991, DB 1991, 523; glA für parzellenweise Verpachtung eines Teilbetriebs FELSMANN/PAPE, A 585.

Da nach neuem Recht das Wohngebäude der Hofstelle im allgemeinen zum Privatvermögen gehört, scheidet sie ohnehin aus der Betrachtung aus.

Dies gilt selbst dann, wenn die Verpachtung der Parzellen unterschiedliche Laufzeiten aufweist (BFH v. 18. 3. 1999 IV R 65/98, BStBl. II, 398/399) und das Inventar veräußert wird (BFH v. 28. 11. 1991 IV R 58/91, BStBl. II 1992, 521).

GlA FinVerw.: BMF v. 4. 7. 1984 Inf. 1984, 504 = StEK EStG § 14 Nr. 29: Forderung nach einer Fortführungserklärung durch den Verpächter; OFD München v. 1. 10. 1984, StEK EStG § 14 Nr. 30; OFD Frankfurt v. 26. 10. 1984, StEK EStG § 14 Nr. 31; aA FELSMANN/PAPE, A 567/584, s. aber DERS. aaO A 587; zum verwaltungsmäßigen Übergang bei Altfällen DERS. aaO A 589; aA GIERE, Inf. 1984, 178 (179) für Gleichlauf bei Pachtende.

Auch eine Betriebsteilung zB aufgrund Erbgangs führt für sich gesehen nicht zur Betriebszerschlagung (BFH v. 18. 3. 1999 IV R 65/98, BStBl. II 1999, 398 [400]).

81 d) Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen

Estrechtlich ist von einer Betriebsverpachtung nur die Rede, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet werden, weil prinzipiell nur dann der Verpächter oder sein Rechtsnachfolger bei Beendigung des Vertrags den Betrieb wieder aufnehmen und fortsetzen kann (H 139 Abs. 5 EStH „Abgrenzung Betriebsverpachtung/Betriebsaufgabe“ unter Hinweis auf BFH v. 14. 12. 1993 VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922).

Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage ist nicht nur bei der Betriebsverpachtung von Bedeutung, sondern gleichermaßen bei der Betriebsaufspaltung, bei der Einbringung eines Unternehmens gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 20 UmwStG, bei der Betriebsaufgabe, bei der unentgeltlichen Betriebsübertragung iSv. § 6 Abs. 3 (BFH v. 24. 8. 1989 IV R 135/86, BStBl. II, 1014 [1015]). Insofern können diesbezügliche Rspr. und diesbezügliches Schrifttum auch hier herangezogen werden hierzu (vgl. zur Abgrenzung zB BFH v. 9. 5. 1996 IV R 77/95, BStBl. II 1996, 476 mwN im Zusammenhang mit § 6 Abs. 3, § 7 Abs. 1 EStDV aF; dazu kritisch SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 30). Ob ein WG eine wesentliche (= notwendige, unentbehrliche: BFH v. 24. 6. 1969 I 201/64, BStBl. II 1970, 17) Betriebsgrundlage ist, richtet sich nach den Gegebenheiten des einzelnen Falls und ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (BFH v. 12. 11. 1985 VIII R 342/82, BStBl. II 1986, 299; zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines gepachteten luf Betriebs/Teilbetriebs BFH v. 26. 10. 1989 IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373). Wesentliche Betriebsgrundlage sind jedenfalls die WG, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und denen ein besonderes Gewicht für die Betriebsführung zukommt (BFH v. 17. 4. 1997 VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388).

Nach der Rspr. des BFH bestehen die wesentlichen Betriebsgrundlagen eines gepachteten landwirtschaftlichen Betriebs vor allem aus dem lebenden und toten Inventar, während maßgebliche Grundlage der sog. Eigentumsbetriebe der eigene Grund und Boden ist (s. mwN BFH v. 18. 3. 1999 IV R 65/98, BStBl. II, 398/400). Entscheidend ist nicht der Wert (bzw. gegebenenfalls Vorhandensein

stiller Reserven), sondern die Funktion für den luf Betrieb (BFH v. 16. 12. 1992 X R 52/90, BStBl. II 1994, 838 mwN; glA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 30; K.F. WENDT, Inf. 1977, 289/290; OFD Münster v. 28. 1. 1993, DStR 1993, 947; s. aber nachfolgend einschränkend bei leichter Wiederbeschaffbarkeit). Insoweit kommt es etwa auf die Frage, ob Grund und Boden Bauland oder Bauerwartungsland ist, nicht an (glA FELSMANN/PAPE, A 575). UE tritt bei der Beurteilung die subjektive Einschätzung zurück; aA offenbar FELSMANN/PAPE, A 574, wonach die Wertschätzung sogar des Pächters von Bedeutung sein soll.

Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen luf Betriebe gehören unterschieden nach Eigentums- und Nichteigentumsbetrieben (zB Pachtbetrieben, s. BFH v. 18. 3. 1999 IV R 65/98, BStBl. II, 398 [400]) vor allem folgende WG:

- ▷ *Die Nutzflächen* (zB BFH v. 11. 3. 1981 II R 23/79, BStBl. II, 480; für den Betriebsablauf notwendige Flächen; v. 17. 9. 1997 IV R 97/96, BFH/NV 1998, 311, dort auch mwN zur Frage der Schädlichkeit einer Reservehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen; uE nicht Grund und Boden, der nicht luf genutzt ist, aber wegen § 4 Abs. 1 Satz 3 zum BV gehört, glA wohl MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 414; zur Bedeutung der Nutzflächen allgemein Anm. 23).
- ▷ *Die Wirtschaftsgebäude* (FG Ba.-Württ. v. 17. 6. 1994, EFG 1995, 526, rkr.): bei einer Gärtnerei Betriebsgebäude und Gewächshäuser; OFD Münster v. 28. 1. 1993, DStR 1993, 947, TNr. 3: zu den Ausnahmen, dort; Ställe nicht mehr bei Übergang zur viehlosen Bewirtschaftung, glA MÄRKLE/HILLER aaO Rn. 411 a zur unentgeltliche Betriebsübertragung; aA für den Fall des Verkaufs der Hofstelle FG Rhld.-Pf. v. 28. 5. 1998, EFG 1998, 1261, rkr.), was aber nicht immer zwingend ist (s. BFH v. 18. 3. 1999 IV R 65/98, BStBl. II, 398/400: an der Hofstelle bestand nur ein Nutzungsrecht).
- ▷ *Das Inventar des Anlagevermögens* nur ausnahmsweise, vor allem aber bei Pachtbetrieben.

BFH v. 18. 3. 1999 IV R 65/98, BStBl. II, 398 (400); s. zum lebenden und toten Inventar eines Betriebspächters auch RFH v. 23. 7. 1941, RStBl. 1941, 755; BFH v. 18. 2. 1971 IV R 206/67, BStBl. II, 485/488; v. 26. 10. 1989 IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373; zu Pachtbetrieben auch OFD Münster v. 28. 1. 1993, DStR 1993, 947 TNr. 5), dann aber keinesfalls, wenn es leicht wiederbeschafft werden kann (BFH v. 18. 4. 1991 IV R 7/89, BStBl. II, 833; v. 2. 3. 1995 IV R 52/94, BFH/NV 1996, 110; ansonsten zB BFH v. 19. 2. 1976 IV R 179/72 BStBl. II, 415: tendenziell Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage; v. 23. 6. 1977 IV R 43/73, BStBl. II, 719: tendenzielle Unentschiedenheit; v. 15. 11. 1984 IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205: Pferde einer gewerblichen Reitschule nicht wesentliche Betriebsgrundlage; v. 15. 10. 1987 IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260: lebendes und totes Inventar im allgemeinen wesentliche Betriebsgrundlage, wobei es im Einzelfall im Hinblick auf die normale Dauer von Landpachtverträgen für die Annahme der Betriebsfortführung nicht schädlich ist, wenn das lebende und tote Inventar veräußert wird; v. 26. 10. 1989 IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373; v. 18. 4. 1991 IV R 7/89, BStBl. II, 833: idR nicht; im allgemeinen nicht Maschinen und Geräte, s. entsprechend BFH v. 14. 12. 1978 IV R 106/75, BStBl. II 1979, 300; v. 7. 8. 1979 VIII R 153/77, BStBl. II 1980, 181; FG Ba.-Württ. v. 17. 6. 1994, EFG 1995, 526, rkr.; LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 42 Rn. 23; BFH v. 23. 3. 1995 IV R 93/93, BStBl. II, 700/701 mwN: lebendes und totes Inventar gehört nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines landwirtschaftlichen Betriebs.

Nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört das Umlaufvermögen, zB Masttiere (BFH v. 18. 4. 1991 IV R 7/89, BStBl. II, 833), das Wohngebäude der Hofstelle (ggf. auch Altenteilerwohnung) sowieso nicht mehr, wenn der Nutzungswert nicht mehr zur Besteuerung herangezogen wird (§ 52 Abs. 15; OFD Münster v. 28. 1. 1993, DStR 1993, 947, TNr. 4: allgemein keine wesentliche Betriebsgrundlage; ohne Unterscheidung in Wohn- und Wirtschafts-

gebäude für die Annahme der Hofstelle als wesentliche Betriebsgrundlage noch BFH v. 15. 10. 1987 IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260; in Abgrenzung zum Landwirtschaftsrecht allgemein aufgegeben durch BFH v. 18. 3. 1999 IV R 65/98, BStBl. II, 398 [400]). Werden Wirtschaftsgebäude nicht mitverpachtet, führt dies nicht zur Annahme der Betriebsaufgabe, wenn sie baulich im wesentlichen unverändert bleiben und deshalb bei Beendigung des Pachtverhältnisses der Betrieb vom Verpächter wieder aufgenommen werden kann (vgl. BFH v. 18. 3. 1999 aaO; v. 18. 5. 2000 IV B 107/99, BFH/NV 2000, 1339). Dies kann auch sein, wenn der Verpächter die Wirtschaftsgebäude anderweitig vermietet oder verpachtet (glA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 33 aA MÄRKLE, Inf. 2001, 530). Für die Annahme einer Betriebsverpachtung trotz Fehlens einer Hofstelle, eines Inventars usw. FG Hamburg v. 3. 11. 1982, EFG 1983, 349, rkr.

Immaterielle WG können wesentliche Betriebsgrundlagen sein, müssen es aber nicht.

UE zu bejahen zB bei Milchquoten, wenn der landwirtschaftliche Betrieb nur in Bezug auf Milchwirtschaft Sinn macht; widersprüchlich SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 30, 32; ablehnend für die unentgeltliche Betriebsübertragung MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 411 b; zu Gewerbebetrieben – allerdings nur bedingt vergleichbar – für die grundsätzliche Annahme wesentlicher Betriebsgrundlage BFH v. 16. 12. 1992 X R 52/90, BStBl. II 1994, 838.

82 e) Rückbehalt von Betriebsgrundlagen

In der Praxis behält der Land- und Forstwirt bei der Verpachtung oft einzelne Wirtschaftsgüter zurück. Die Rechtsfolgen sind unterschiedlich, je nachdem, ob es sich um wesentliche oder nicht wesentliche Betriebsgrundlagen handelt.

Rückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlagen: Werden wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten, liegt keine Betriebsverpachtung vor (vgl. die Fallbeispiele bei LINDNER, Inf. 1989, 220). UE liegt ein Fall des Rückhalts auch dann vor, wenn der Verpächter sich an einer wesentlichen Betriebsgrundlage das Nutzungsrecht vorbehält. Die Frage des Rückhalts wesentlicher Betriebsgrundlagen betrifft bei luf Betrieben – wie dargelegt – vor allem den Grund und Boden. Die Rspr. des BFH betont neben einem prozentualen Maßstab auch die absoluten Größen und die Bonität der Grundstücke, darüber hinaus aber auch die Maßgeblichkeit aller Umstände des Einzelfalles.

BFH v. 9. 7. 1981 IV R 101/77, BStBl. II 1982, 20; Rückbehalt von 40 vH Grund und Boden idR schädlich; BFH v. 28. 3. 1985 IV R 88/81, BStBl. II, 508 mwN für einen Fall der Betriebsveräußerung mit Rückpacht: Rückbehalt von 12 vH geringwertigem Weideland unschädlich; BFH v. 24. 7. 1986 IV R 137/84, BStBl. II, 808; Rückbehalt von 20 vH schädlich; BFH v. 1. 2. 1990 IV R 8/89, BStBl. II, 428; Rückbehalt von 18 vH bei annähernd gleichwertiger Bonität schädlich; BFH v. 9. 5. 1996 IV R 77/95, BStBl. II, 476; Rückbehalt von Flächen bei vorweggenommener Erbfolge zur Abfindung weichender Erben insoweit ein Sonderfall, als durch den Freibetrag nach § 14a Abs. 4 gedeckt; uE zu Unrecht kritisch SCHMIDT/SEEGER XXI. Rn. 30; der BFH hat die zurückbehaltenen Flächen gerade als wesentliche Betriebsgrundlagen eingeordnet, wegen der Besonderheiten des Falles dies aber für unschädlich angesehen.

Im Schrifttum wird zT die Auffassung vertreten, daß die zurückbehaltenen Flächen nicht mehr als 10 vH ausmachen dürfen (SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 32, wenn auch mit weiteren Maßgaben). Die FinVerw. stellt unter grundsätzlicher Betonung der Verhältnisse des Einzelfalles für den Regelfall darauf ab, daß Grundstücke bis zu 10 vH der bisherigen Gesamtfläche keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, über 20 vH stets (OFD Münster v. 28. 1. 1993, DStR 1993, 947, TNr. 2). UE sprechen für den Standpunkt der Rspr. und der FinVerw. sowohl die Gesichtspunkte der Einzelfallorientierung als auch der

Praktikabilität und Flexibilität. Hiernach kann etwa der Rückbehalt von Geringstland, Brache, Ödland usw. auch dann unschädlich sein, wenn er 20 vH übersteigt (ansatzweise für die unentgeltliche Betriebsübertragung ebenso MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 411d). Andererseits kann der Rückbehalt auch einer kleineren Fläche als 10 vH dann eine wesentliche Betriebsgrundlage sein, wenn sie wegen ihrer Lage etwa für die reibungslose Bewirtschaftung des luf Betriebs von Bedeutung ist (BFH v. 11. 3. 1981 II R 23/79, BStBl. II, 480). Da die Frage der wesentlichen Betriebsgrundlage betriebsbezogen zu beurteilen ist, ist fraglich, ob bei besonders großen Betrieben auch ein Flächenanteil von weniger als 10 vH eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen kann (dafür MÄRKLE/HILLER aaO).

► *Die Entnahme, Veräußerung oder Verpachtung* von Einzelflächen vor und unabhängig von der Betriebsverpachtung, ist für die Anwendung der Verpachtungsgrundsätze unschädlich (s. den Sachverhalt zu BFH v. 15. 10. 1987 IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260; glA SCHMIDT/SEGER XXI. § 13 Rn. 32; FELSMANN/PAPE, A 582f.; OFD Münster v. 28. 1. 1993, DStR 1993, 947, TNr. 1).

► *Pachtflächen des verpachteten Betriebs*: Gehören zu dem verpachteten Betrieb zugepachtete Flächen, die bei Eigentumsflächen wesentliche Betriebsgrundlagen wären, und können diese zB im Wege der Unterverpachtung bzw. des Pachteintritts nicht zur Nutzung auf den Pächter übergeleitet werden, hindert dies uE die Annahme der Betriebsverpachtung nicht, falls man nur bezüglich der Bewirtschaftung der Eigentumsflächen noch von einem luf Betrieb ausgehen kann (einschränkend FELSMANN/PAPE, A 581: das verpachtete BV muß die wesentlichen Grundlagen des bisherigen Betriebs verkörpern). Dies gilt uE auch dann, wenn der Betriebsverpächter die von ihm angepachteten Flächen weiterbewirtschaftet (insgesamt für den Fall der unentgeltliche Betriebsübertragung aA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 413).

► *Rechtsfolge der Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen*: Werden Flächen zurückbehalten, die als wesentliche Betriebsgrundlagen anzusehen sind, und werden diese Flächen weiterbewirtschaftet, so besteht in der Hand des Verpächters weiterhin ein luf Betrieb. Die verpachteten Flächen stellen bei ihm weiterhin BV dar (glA FELSMANN/PAPE, A 577). Veräußert der Verpächter die zurückbehaltenen Flächen im Zuge der Verpachtung oder überführt er sie in sein PV, liegt eine Betriebsaufgabe vor. Eine Betriebsaufgabe kann auch anzunehmen sein, wenn der Verpächter die zurückbehaltenen Flächen in zeitlichem Zusammenhang mit der Verpachtung allmählich veräußert oder in sein PV übernimmt.

► *Rechtsfolge bei Umgestaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen*: s. Anm. 84.

Der Rückbehalt nicht wesentlicher Betriebsgrundlagen stört die Annahme einer Betriebsverpachtung nicht (BFH v. 7. 8. 1979 VIII R 153/77, BStBl. II 1980, 181/183 mwN: die Verpachtung aller Betriebsgegenstände ist nicht erforderlich; v. 15. 10. 1987 IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257). Entsprechendes gilt für den Vorbehalt von Nutzungsrechten an nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen, zB ein begrenztes Holzeinschlagsrecht usw. Ist zB das Inventar nicht wesentliche Betriebsgrundlage, kann es ohne negative Auswirkung auf das bezüglich der Betriebsaufgabe bestehende Wahlrecht des Verpächters mit der Verpachtung dem Pächter geschenkt oder veräußert werden, wobei allerdings vom Verpächter die entsprechenden Entnahme- und Veräußerungsgewinne als laufende Gewinne zu versteuern sind. Werden nicht wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten, stellen sie, solange keine Betriebsaufgabe erklärt wird, ggf. geduldetes BV des Verpächters dar, auch wenn dieser diese WG anderweit zur Nutzung überläßt (zum Gewerbebetrieb FG Rhld.-Pf. v. 12. 6. 1985, EFG 1986, 10, rkr.).

Werden diese WG entnommen oder veräußert, ohne daß sich der Vorgang als Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung darstellt, ist der dadurch ggf. entstehende Gewinn ein laufender Gewinn, der nicht nach §§ 14, 14a Abs. 1–3, 34 begünstigt ist (vgl. entsprechend BFH v. 19. 2. 1981 IV R 116/77, BStBl. II, 566 für einen Fall der vorweggenommenen Erbfolge). Ggf. können anlässlich der Betriebsverpachtung WG auch in das PV des Verpächters übergehen, zB der Pkw des Verpächters; auch in diesem Fall kommt es grundsätzlich zur Gewinnrealisierung.

Bewirtschaftet der Betriebsverpächter Flächen selbst, die nicht als wesentliche Betriebsgrundlagen einzustufen sind, liegt uE, solange er keine Betriebsaufgabe erklärt, weiterhin auch dann BV vor, wenn insoweit isoliert betrachtet nicht von Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden könnte (s. Anm. 71; aA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 412: Entnahme). Ggf. kann in der Hand des Verpächters in Gestalt des verpachteten Betriebs ein ruhender Betrieb und in Gestalt der bewirtschafteten zurückbehaltenen Flächen ein eigener luf Betrieb zu sehen sein, der für sich mit dem Betriebsaufgabewahlrecht verpachtet, zur Bewirtschaftung überlassen (Anm. 98 ff.), im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich übertragen (Anm. 128 ff., dort auch zu § 6 Abs. 3 – früher § 7 Abs. 1 EStDV) oder aufgegeben bzw. veräußert werden kann (zur Begünstigung nach §§ 14, 34 in diesem Fall BFH v. 29. 10. 1992 IV R 117/91 BFH/NV 1994, 533).

83 Einstweilen frei.

3. Rechtsfolgen der Betriebsverpachtung beim Verpächter

84 a) Betriebsverpachtung als Betriebsaufgabe mit Wahlrecht auf Betriebsfortführung

Betriebsunterbrechung: Die Rspr. sieht in der Verpachtung eines vollständigen Betriebs eine Betriebsunterbrechung im weiteren Sinne, wenn die Absicht besteht, die unterbrochene Tätigkeit nach Pachtende wieder aufzunehmen und die Verwirklichung dieser Absicht wahrscheinlich ist. Dies setzt wirtschaftliche Identität des bisherigen Betriebs mit dem künftig wieder eröffneten Betrieb voraus (BFH v. 18. 3. 1999 IV R 65/98, BStBl. II, 398 [400] nW; zur Identität s. Anm. 86 ff.).

Wahlrecht auf Betriebsfortführung: Seit der Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 13. 11. 1963 zur Verpachtung von Gewerbebetrieben wird dem Verpächter (auch) eines luf Betriebs grundsätzlich ein Wahlrecht darüber eingeräumt, ob er den Vorgang als Betriebsaufgabe behandeln und damit die Gegenstände seines Betriebs in sein PV überführen oder ob und wie lange er das BV während der Verpachtung fortführen will (dazu im einzelnen Anm. 85 ff.).

BFH v. 13. 11. 1963 GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124, dort mwN auch zur bis dahin geltenden Rechtsanwendungspraxis des RFH und des BFH und dem diesbezüglich verwendeten Begriff des ruhenden Betriebs, der mit den zeitgemäß maßgeblichen Rechtsanwendungsgrundsätzen anders zu verstehen ist; zur Überleitung der Rechtsanwendung BStBl. II 1965, 5; ebenso für einen luf Betrieb BFH v. 18. 3. 1964 IV 114/61 S BStBl. III, 303; v. 24. 9. 1998 IV R 1/98, BStBl. II 1999, 55; v. 28. 6. 2001 IV R 23/00, BFH/NV 2001, 1647 (bei Gewinnermittlung nach § 13 a).

Kein Wahlrecht haben KapGes. und gewerblich geprägte PersGes., weil diese Unternehmen grundsätzlich nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb und gewerbliches BV haben (§ 8 Abs. 2 KStG, § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG; BFH v. 25. 10. 1995 IV B 9/95, BFH/NV 1996, 213).

Zweck des Wahlrechts: Die Rspr. will damit erklärtermaßen ua dem Umstand Rechnung tragen, daß die Besteuerung trotz gewisser Einschränkungen auch bei den Gewinneinkünften vom Prinzip verwirklichter Gewinne ausgeht (BFH v. 29. 10. 1981 IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381/384; so auch REISS in K/S/M, § 16 Rn. F 46). Solange der Verpächter keine Erklärung abgibt, bleiben die verpachteten WG sein BV mit der Folge, daß er weiterhin Einkünfte aus LuF erzielt und Wertschwankungen des verpachteten BV im Rahmen des § 6 zu berücksichtigen sind. Die im verpachteten Betrieb vorhandenen stillen Reserven sind in Fällen dieser Art erst aufgedeckt und damit zu versteuern, wenn der Verpächter die Betriebsgegenstände in sein PV überführt oder wenn er vorher den verpachteten Betrieb veräußert.

Ausschluß des Wahlrechts: Ein solches Wahlrecht besteht einerseits nicht, wenn man weiterhin vom Bestehen eines luf Betriebs ausgehen muß, etwa wenn der Verpächter weiterhin eigene zurückbehaltene Flächen bewirtschaftet. Da bei Verpachtung von Forstbetrieben dem Verpächter weiterhin BV in Form von Holz zuwächst, kommt hier nur ausnahmsweise die Annahme einer Betriebsaufgabe in Betracht (BFH v. 18. 5. 2000 IV R 28/98, BFH/NV 2000, 1455; SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 35). Andererseits fehlt das Wahlrecht mit der Konsequenz einer „Zwangs“aufgabe, wenn die spätere Wiederaufnahme der Eigenbewirtschaftung als ausgeschlossen erscheint, was vor allem angenommen wird, wenn anlässlich der Betriebsverpachtung die wesentlichen Betriebsgrundlagen so verändert werden, daß sie nicht mehr in der bisherigen Form genutzt werden können bzw. gar veräußert werden.

BFH v. 15. 10. 1987 IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260; v. 18. 3. 1999 IV R 65/98, BStBl. II, 398; vgl. für den Fall eines Gewerbebetriebs BFH v. 19. 1. 1983 I R 84/79, BStBl. II, 412; v. 28. 9. 1995 IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276/278; v. 3. 6. 1997 IX R 2/95, BStBl. II 1998, 373; v. 19. 8. 1998 X R 176/96, BFH/NV 1999, 454; v. 20. 12. 2000 XI R 26/00, BFH/NV 2001, 1106; für den Fall der Veräußerung des gesamten Maschinenparks bei einem gewerblichen Holzverarbeitungsbetrieb BFH v. 17. 4. 1997 VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388; für die Verpachtung eines luf Betriebs im Beitrittsgebiet zur Zeit der DDR an eine LPG BMF v. 14. 10. 1999, DStR 1999, 2032; keine rechtliche und tatsächliche Aussicht auf zukünftige Eigenbewirtschaftung; uE kommt es in diesem Zusammenhang auf subjektive Elemente nur insoweit an, als auf sie aus objektiven Gegebenheiten geschlossen werden kann, vgl. zB in diesem Zusammenhang BFH v. 4. 11. 1965 IV 411/61 U, BStBl. III 1966, 49; „Die in der Gestaltung des Nutzungsverhältnisses zum Ausdruck kommende Absicht des Eigentümers ...“.

Vermeidung einer Zwangsbetriebsaufgabe: Die Rspr. des BFH tendiert dazu, bei der Verpachtung von luf Betrieben auch bei nicht unwesentlichen Veränderungen keine Betriebsaufgabe, sondern lediglich eine Betriebsunterbrechung anzunehmen.

Vgl. etwa BFH v. 18. 3. 1999 IV R 65/98, BStBl. II, 398 mwN: Selbstbewirtschaftung auf verkleinerter Grundlage und Umstellung der Bewirtschaftung ausreichend; vgl. demgegenüber für Gewerbebetriebe BFH v. 16. 11. 1967 IV R 8/67, BStBl. II 1968, 78: Umgestaltung eines Kinogebäudes in einen Lebensmittelladen und in Praxisräume für einen Zahnarzt; v. 12. 12. 1973 I R 122/72, BStBl. II 1974, 208: Umgestaltung einer Metzgerei in einen Supermarkt; v. 19. 1. 1983 I R 84/79, BStBl. II, 412: Umgestaltung einer Bäckerei mit Gastwirtschaft in eine Diskothek; v. 2. 2. 1990 III R 173/86, BStBl. II, 497; hieran schließen FELSMANN/PAPE, A 592a, auch für den Bereich LuF an, vgl. aber dagegen MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 320; aA wohl FG Ba.-Württ. v. 17. 6. 1994, EFG 1995, 524, rkr.

Allerdings muß die Besteuerung der stillen Reserven gesichert sein (zB nicht im Falle BFH v. 19. 2. 1998 IV R 38/97, DStR E 1998, 627: Zwangsaufgabe in der Person des Erblassers bei Vererbung eines verpachteten luf Betriebs an eine

Körperschaft des öffentlichen Rechts, da bei ihr gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG Einrichtungen der LuF von der KSt-Pflicht ausgenommen sind).

Erst recht ist die Rspr. des BFH zurückhaltend, was die Annahme einer Betriebsaufgabe wegen nachträglicher Umgestaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen betrifft. So führt die Betriebsverkleinerung während der Pachtlaufzeit durch Veräußerung oder Entnahme namhafter Nutzflächen, selbst wenn auf der Restfläche keine ertragbringende Bewirtschaftung mehr möglich sein sollte, nach der Rspr. des BFH nicht zur Annahme der Betriebsaufgabe.

BFH v. 12. 11. 1992 IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; v. 28. 11. 1991 IV R 58/91, BStBl. II 1992, 521; v. 29. 10. 1992 IV R 117/91, BFH/NV 1994, 533; v. 13. 2. 1997 IV R 57/96, BFH/NV 1997, 649; vgl. aber in Abgrenzung zur Betriebsabwicklung BFH v. 27. 10. 1983 IV R 217/81, BStBl. II 1984, 364; aA offenbar BMF v. 30. 1. 1985, DStZ/E 1985, 77, wonach wohl bei zu kleiner Restfläche nach Maßgabe aller Verhältnisse des Einzelfalls von einer Betriebsaufgabe auszugehen sein soll; weiterer aA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 302a und 320, die bei nachträglicher Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen durch den Verpächter von einer Betriebsaufgabe ausgehen; differenzierend FELSMANN/PAPE, A 594, der darauf abhebt, ob der Veräußerungsvorgang zu einer Strukturveränderung führt, die eine Wiederaufnahme der Selbstbewirtschaftung entsprechend dem Betriebscharakter im Zeitpunkt der Betriebsverpachtung nicht mehr möglich macht.

Eine Zwangsaufgabe, selbst wenn sie dem Verpächter nicht bewußt sein sollte (BFH v. 3. 6. 1997 IX R 2/95, BStBl. II 1998, 373 zu einem Gewerbebetrieb), soll aber zB die vollständige bauliche Umgestaltung (nicht schon Bauantrag, Baugenehmigung, vgl. FELSMANN/PAPE, A 601a) nicht mitverpachteter Wirtschaftsgebäude für gewerbliche Zwecke darstellen (SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 33), entsprechend auch die Umgestaltung mitverpachteter Wirtschaftsgebäude durch den Pächter (MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 302d) oder die völlige Beseitigung der Tierhaltungsmöglichkeit eines verpachteten Tierhaltungsbetriebs durch den Pächter (FELSMANN/PAPE, A 592: noch nicht die Umstellung von Milchviehhaltung auf Tiermast, Rindviehhaltung auf Schweinehaltung usw.; s. DERS. aber A 596: der Übergang zur viehlosen Bewirtschaftung löst für den Verpächter keine Zwangsaufgabe aus). Dies ist uE nicht ganz unbedenklich, zum einen deshalb, weil nicht alle Wirtschaftsgebäude notwendigerweise wesentliche Betriebsgrundlagen sind, zum anderen, weil bei Vorhandenbleiben der Nutzflächen bei luf Betrieben im Verhältnis zu Gewerbebetrieben leichter davon ausgegangen werden kann, daß der luf Betrieb durch den Verpächter wieder aufgenommen werden kann (s. entsprechend BFH v. 18. 3. 1999 IV R 65/98, BStBl. II, 398). Im übrigen berührt uE der Geschäftsumfang des Pächterbetriebs, zB die Überschreitung von Zukaufsgrenzen, Tierbestandsgrenzen usw. die Annahme eines luf Betriebs beim Verpächter nicht, solange nur nach Ende der Pachtzeit die Wiederaufnahme eines aktiven luf Betriebs durch den Verpächter relativ einfach als möglich erscheint (vgl. BFH v. 15. 10. 1987 IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257; glA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 34; FELSMANN/PAPE, A 605, 625; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 302d; RICHTER, BB 1983, 2047; KLEEBERG, in K/S/M, § 13 Rn. B 101; bezüglich einer Unterverpachtung von Betriebsflächen durch den Pächter FELSMANN/PAPE, A 595).

Ist wegen zurückbehaltener wesentlicher Nutzflächen von einer Betriebsaufgabe bezüglich der ansonsten verpachteten Betriebsgrundlagen auszugehen, sind die stillen Reserven des aufgegebenen Betriebs (tarif-)begünstigt zu besteuern (zB BFH v. 19. 2. 1976 IV R 179/72, BStBl. II, 415; v. 23. 6. 1977 IV R 43/73, BStBl. II, 719). Führt der Verpächter bezüglich der zurückgehaltenen Flächen einen verkleinerten luf Betrieb fort, sollen die stillen Reserven der auf den Hof-

übernehmer übergegangenen WG als entnommene WG nicht (tarif-)begünstigt zu besteuern sein (zur unentgeltlichen Betriebsübertragung MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 410 a).

b) Ausübung und Bestand des Verpächterwahlrechts

85

Personelle Zuordnung: Das Verpächterwahlrecht (s. Anm. 84) steht dem Land- und Forstwirt auch als Mitunternehmer zu (vgl. BMF v. 17. 10. 1994, BStBl. I, 771, dort auch für den Fall des Gesellschafterbeitritts oder Gesellschafterwechsels), soweit nicht von einer Betriebszerschlagung oder Betriebsumgestaltung auszugehen ist (BFH v. 5. 12. 1996 IV R 65/96, BFH/NV 1997, 225; v. 13. 2. 1997 IV R 57/96, BFH/NV 1997, 649; v. 12. 12. 1973 I R 122/72, BStBl. II 1974, 208).

Zum luf Betrieb: BFH v. 18. 3. 1964 IV 114/61, BStBl. III, 303; v. 20. 4. 1989 IV R 95/87, BStBl. II, 863; v. 28. 7. 1994 IV R 56/93, BFH/NV 1995, 110; s. dazu auch die Erläuterungen zu § 14; das Wahlrecht kann grundsätzlich nur einheitlich von allen Gesellschaftern ausgeübt werden (BFH v. 17. 4. 1997 VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388; v. 14. 12. 1993 VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922 [925]); Gesellschafterwechsel BMF v. 17. 10. 1994, BStBl. I, 771.

Das Wahlrecht besteht nur für verpachtete Betriebe bzw. Teilbetriebe (zu letzteren BFH v. 5. 10. 1976 VIII R 62/72, BStBl. II 1977, 42, vgl. für parzellenweise Verpachtung auch BFH v. 27. 11. 1997 IV R 86/96, BFH/NV 1998, 834), nicht bezüglich Anteilen an PersGes. (glA LEINGÄRTNER/ZAISCH, II., Rn. 1387; aA FG Ba.-Württ. v. 23. 3. 1988, EFG 1988, 480, rkr). Auch der Gesellschafter einer PersGes. hat dieses Wahlrecht bei Beendigung dieser Gesellschaft, wenn zu seinem Sonder-BV ein luf Betrieb gehört, den er nunmehr an einen früheren Mitgesellschafter verpachtet.

BFH v. 14. 12. 1978 IV R 106/75, BStBl. II 1979, 300; glA HILLER, Inf. 1996, 231, zugleich eine Besprechung zum insoweit mißverständlichen BFH-Urteil v. 23. 3. 1995 IV R 93/93, BStBl. II, 700.

Betriebsverpachtung im Anschluß an Betriebserwerb: Verpachtet ein Erwerber eines luf Anwesens dieses sogleich nach dem Erwerb oder sind die Ländereien beim Erwerb verpachtet, ohne daß Eigenbewirtschaftung in absehbarer Zeit beabsichtigt ist, besteht kein Wahlrecht; der Erwerber erzielt dann aus der Verpachtung Einkünfte aus VuV.

BFH v. 20. 4. 1989 IV R 95/87, BStBl. II, 863 im Anschluß an KANZLER, FR 1983, 285; dazu BMF v. 23. 11. 1990, BStBl. I, 770 mit Übergangsregelung; v. 29. 3. 2001 IV R 88/99, BFH/NV 2001, 1076 mit Anm. v. SCHÖNBERG, HFR 2001, 864; anders etwa noch Abschn. 139 Abs. 4 Satz 18 EStR 1987; vgl. zur Rechtsanwendungsentwicklung BFH v. 19. 10. 1995 IV R 111/94, BStBl. II 1996, 188; Übergangsregelung zu BFH v. 20. 4. 1989 aaO: BMF v. 23. 11. 1990, BStBl. I, 770; zur Absicht der Eigenbewirtschaftung in absehbarer Zeit entsprechend BFH v. 6. 3. 1991 X R 57/88, BStBl. II 1991, 829; v. 12. 9. 1991 IV R 14/89, BStBl. II 1992, 134; es entsteht vom Erwerb an notwendiges BV; v. 17. 6. 1993 IV R 110/91, BStBl. II, 752; selbst dann, wenn die Absicht wieder aufgegeben wird, ihrer alsbaldigen Verwirklichung aber keine Hindernisse entgegenstanden; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 302f: höchstens drei Jahre nach Anschaffung; dieselben Rn. 302g für entsprechende Anwendung der vorstehenden Grundsätze bei teilentgeltlichem Erwerb.

Aus Rechtsgründen ausgeschlossenes Wahlrecht, (Wieder-)Aufleben: Bei KapGes. (vgl. § 8 Abs. 2 KStG), gewerblich infizierten PersGes. (§ 15 Abs. 3 Nr. 1) sowie gewerblich geprägten PersGes. (§ 15 Abs. 3 Nr. 2) stellt sich die Frage des Wahlrechts nicht (Anm. 66), bei gewerblich geprägten PersGes. kann es aber ggf. wieder aufleben (BMF v. 17. 10. 1994, BStBl. I, 771, Anh. 8); Nachweise zu den Kritikern dieser Auffassung bei ZUGMAIER, FR 1998, 597 [598];

DERS. für die Annahme nicht eines rechtlichen, sondern eines „tatsächlichen“ Wahlrechts.

Nichtausübung des Wahlrechts: Gibt der Land- und Forstwirt bei bestehendem Wahlrecht keine Erklärung ab, ist von einem Fortbestehen des Betriebs auszugehen.

BFH v. 13. 11. 1963 GrS 1/63 S BStBl. III 1964, 124; v. 18. 3. 1964 IV 114/61 S BStBl. III, 303 zu § 13; v. 27. 2. 1985 I R 235/80, BStBl. II, 456 und v. 18. 4. 1991 IV R 7/89, BStBl. II, 833: bloße Betriebsunterbrechung; v. 13. 3. 1986 IV R 176/84, BStBl. II, 601; v. 28. 9. 1995 IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276; v. 16. 12. 1997 VIII R 11/95, BStBl. II 1998, 379: Gewerbebetrieb; R 139 Abs. 5 EStR; SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 29; SCHOOR, FR 1994, 449; s. auch die Ausführungen zur Wirtschaftsüberlassung Anm. 98 ff.; zur Gewinnerzielungsabsicht Anm. 60 ff.

Auf eine bloße Absicht der Betriebsaufgabe, die sich nicht in objektiv nachprüfbareren Gegebenheiten niederschlägt, kommt es nicht an. Die Angabe von Einkünften aus VuV in der Steuererklärung ist nicht als konkludente Betriebsaufgabeerklärung zu werten (BFH v. 19. 10. 1995 IV R 111/94, BStBl. II 1996, 188 mwN; v. 7. 12. 1995 IV R 109/94, BFH/NV 1996, 663: Selbst wenn FA unzutreffend veranlagt oder Rückfrage unterläßt). Versäumt es das FA entgegen R 139 Abs. 5 Satz 10 EStR, durch Rückfrage beim Stpfl. zu klären, ob er den Betrieb als aufgegeben oder auch während der Nutzungsüberlassung als fortbestehend ansehen wolle, kann der Stpfl. hieraus keine Rechte herleiten (BFH v. 22. 4. 1988 III R 104/85, BFH/NV 1989, 18; v. 19. 8. 1998 X R 176/96, BFH/NV 1999, 454/456).

Übergang des Wahlrechts bei Rechtsnachfolge: Übergibt der Verpächter den verpachteten luf Betrieb an einen anderen als den Pächter oder stirbt der Verpächter bei einem nicht mit dem Pächter identischen Gesamtrechtsnachfolger, ohne daß er die Betriebsaufgabe erklärt hat und ohne daß eine Zwangsaufgabe eingetreten ist, gehen die in dem luf Betrieb zusammengefaßten WG gem. § 6 Abs. 3 (§ 7 Abs. 1 EStDV aF) ohne Gewinnrealisierung auf den oder die Erben über (BFH v. 15. 10. 1987 IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260; v. 17. 10. 1991 IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392; bei erklärter Betriebsaufgabe, § 11 d Abs. 1 EStDV). Mit der Rechtsnachfolge geht auch das Wahlrecht, die Betriebsaufgabe zu erklären, auf den oder die Erben über.

BFH v. 15. 10. 1987 IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260 für einen Fall der Schenkung; v. 17. 10. 1991 IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392/394 mwN für einen Gewerbebetrieb; v. 28. 11. 1991 IV R 58/91, BStBl. II 1992, 521 bezüglich des Wahlrechts einer Erbengemeinschaft; v. 19. 8. 1998 X R 176/96, BFH/NV 1999, 454). Die Rechtsnachfolge selbst bewirkt an sich keine Betriebsaufgabe (BFH v. 17. 10. 1991 IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392; v. 28. 11. 1991 IV R 58/91, BStBl. II 1992, 521; v. 2. 2. 1989 IV R 46/87, BFH/NV 1990, 86; v. 15. 10. 1987 IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260 bezüglich eines luf Betriebs; SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 28; grundsätzlich aA KANZLER, FR 1983, 285).

Angesichts der Rechtsnachfolge kann die Frage auftreten, ob in der Person des Rechtsnachfolgers nicht die Wiederaufnahme der Eigenbewirtschaftung als ausgeschlossen erscheint, etwa weil er vollkommen fachfremd ist (s. die Zweifel bei KANZLER, StEL 1986, 150). Insoweit berührt sich diese Frage auch mit der Frage, inwieweit eine fachfremde Person bei Erwerb eines luf Anwesens Gewinnerzielungsabsicht entfaltet. Die Rspr. des BFH geht dabei offenbar auch aus Rechtssicherheitsgründen davon aus, in Fällen dieser Art die Betriebsaufgabe ausschließlich an eine entsprechende Erklärung des Rechtsnachfolgers zu knüpfen (BFH v. 28. 11. 1991 aaO mwN). Dabei ist auch zu berücksichtigen, daß die Betriebsfortführung nicht der Betriebsinhaber für seine eigene Person planen muß. Es reicht aus, daß die Absicht von einem Gesamt- oder einem Einzelrechtsnachfolger verwirklicht werden soll (BFH v. 28. 11. 1991 aaO 523 mwN; v.

15. 10. 1987 IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260; v. 27. 2. 1985 I R 235/80, BStBl. II, 456). Ist der Pächter der Erbe des Verpächters, ist das Wahlrecht gegenstandslos. Anders liegt die Sache, wenn er nur Miterbe geworden ist (dazu BFH v. 28. 11. 1991 IV R 58/91, BStBl. II 1992, 521). Der teilentgeltliche Übertragungsvorgang führt nicht zur Zwangsaufgabe des unentgeltlich übernommenen Betriebsteils (glA FELSMANN/PAPE, A 680 a).

Einstweilen frei.

86

c) Rechtsfolgen fehlender Betriebsaufgabeerklärung

87

Der verpachtende Land- und Forstwirt behält einen unterbrochenen luf Betrieb (vgl. zum Gewerbebetrieb BFH v. 17. 4. 1997 VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388), Betriebsvermögen und bezieht weiterhin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die allerdings ustl. anders behandelt werden.

Buchführungspflicht des Verpächters: Hat der Verpächter keine Betriebsaufgabe erklärt, gilt eine auf den Pächter übergegangene Buchführungspflicht (§ 141 Abs. 3 AO) für ihn nicht fort.

GLA KANZLER, FR 1993, 763/767; FELSMANN/PAPE, A 667: anders bei parzellenweiser Verpachtung; SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 130; TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 141 Tz. 3; LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 33b; FELSMANN, StBp. 1983, 184; aA BICHEL, StBp. 1983, 41 und 185; ALTHEOEFER/FICHTELMANN, Rn. 214; WÄTZIG, Inf. 1982, 437/451; offen geblieben in BFH v. 12. 11. 1992 IV R 92/91, BStBl. II 1993, 366.

Die Buchführungspflicht kann aber für den fortbestehenden Betrieb neu begründet werden (durch Mitteilung des FA nach § 141 Abs. 2 iVm Abs. 1; glA FELSMANN/PAPE, A 667; SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 130) oder sonst bestehen, wenn die Gewinnermittlung nicht tatsächlich nach § 4 Abs. 3 durchgeführt wird (glA FELSMANN/PAPE, A 668, was ggf. Folgerungen bezüglich der Verwaltungsregelung im Fall der eisernen Verpachtung von Inventar hervorruft, s. Anm. 92 ff.). Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen kommt mangels selbstbewirtschafteter Flächen nicht in Betracht, sofern nicht Grund und Boden zurückbehalten und weiterbewirtschaftet wird. Der Wegfall der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen beim Verpächter setzt allerdings grundsätzlich eine Mitteilung nach § 13 a Abs. 1 Satz 2 voraus (glA FELSMANN/PAPE, A 667). Die Gewinnermittlung hat auf das idR abweichende Wj. gem. § 4 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bzw. § 8 c EStDV zu erfolgen (BFH v. 11. 3. 1965 IV 60/61 U, BStBl. III, 286; glA SCHMIDT/HEINICKE XXI. § 4 a Rn. 8; FELSMANN/PAPE, A 674).

Land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen: Hat der Verpächter keine Betriebsaufgabe erklärt, verfügt er bezüglich der in dem verpachteten Betrieb zusammengefaßten Gegenstände weiterhin über luf BV, auch was gewillkürtes und geduldetes BV betrifft (BFH v. 26. 4. 1989 I R 163/85, BFH/NV 1991, 357; v. 17. 9. 1997 IV R 97/96, BFH/NV 1998, 311, dort auch zu den Voraussetzungen einer Entnahme; OFD Münster [o.D.], Inf. 1987, 335; FELSMANN/PAPE, A 590). Namentlich der verpachtete Grund und Boden ist weiterhin notwendiges BV (BFH v. 17. 9. 1997 IV R 97/96, BFH/NV 1998, 311; Vorinstanz Nds FG v. 17. 10. 1996, EFG 1997, 265). Dazu gehört auch der Grund und Boden, den der Verpächter während der Pachtzeit erwirbt und dem Pächter zur Nutzung überläßt (BFH v. 26. 3. 1991 VIII R 104/87, BFH/NV 1991, 671) oder hierzu bestimmt, auch etwa, wenn dieser Grund und Boden noch kurzzeitig anderweitig verpachtet sein sollte (BFH v. 7. 3. 1985 IV R 98/82, BFH/NV 1985, 29; v. 24. 9. 1998 IV R 1/98, BStBl. II 1999, 55; aA Nds. FG v. 14. 10. 1997, DSStRE 1998, 301, aufgehoben BFH IV R 1/98 aaO). Dies gilt entsprechend für WG, die der Verpächter für seinen verpachteten luf Betrieb neu

anschafft und dem Pächter zur Nutzung im Rahmen des Pachverhältnisses überläßt (BFH v. 26. 3. 1991 VIII R 104/87, BFH/NV 1991, 671; BFH v. 24. 9. 1998 IV R 1/98, BStBl. II 1999, 55 [56]).

Entnahmen und Veräußerungen aus dem BV führen beim Verpächter zu nicht begünstigtem stpfl. Gewinn (BFH BStBl. II 1999, 55; auch für den Nießbrauchsfall BFH v. 26. 2. 1987 IV R 325/84, BStBl. II, 772; zur Veräußerung mitverpachteten Tierbestands MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 302b). Dies kann zB auch bezüglich betrieblichen Grund und Bodens der Fall sein, wenn der Verpächter ihn mit einem eigengenutzten Wohnhaus bebaut (s. aber zum Übergang ggf. § 52 Abs. 15; zur Rechtslage davor zB BFH v. 13. 9. 1980 IV R 101/89, BStBl. II 1991, 79 mwN). Allerdings kommt bei Vorliegen der Voraussetzungen die Anwendung von §§ 6b, 6c in Betracht (glA FELSMANN/PAPE, A 677). Auch kann für veräußerten bzw. entnommenen Grund und Boden bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen der Freibetrag nach § 14a Abs. 4 einschlägig sein (BFH v. 4. 3. 1993 IV R 110/92, BStBl. II, 788). Werden wegen der Betriebsverpachtung WG notwendiges PV (zB private Kfz-Nutzung zu mehr als 90 vH, s. R 13 Abs. 1 Satz 6 EStR), liegt eine Zwangsentnahme mit der Folge der Besteuerung eines laufenden Gewinns/Verlusts vor. Wegen der estretlichen Behandlung des sonstigen Anlagevermögens, insbes. auch bei sog. eiserner Verpachtung des Inventars, Anm. 93. Wegen weiterer Rechtsfolgen, insbes. zur AfA auch bezüglich der eisernen Verpachtung beweglichen Anlagevermögens bzw. der Überlassung des Umlaufvermögens mit dem Gesichtspunkt des Sachwertdarlehens, Anm. 103 (insoweit zur Gleichsetzung bei Pachtverhältnissen und Wirtschaftsüberlassungen zB LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 43 Rn. 14). Muß der Verpächter etwa verbrauchte Inventarstücke gesetzlich oder vertraglich ersetzen, werden diese ohne weiteres bei ihm notwendiges BV (LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 42 Rn. 39). Der Umstand, daß beim Pächter ein Strukturwandel zum gewerblichen Betrieb hin eintritt (vgl. dazu Anm. 195), hat für sich allein keine Auswirkung darauf, daß in der Hand des Verpächters weiterhin luf BV vorliegt. Ein solcher Einfluß wird aber dann gesehen, wenn mit der gewerblichen Tätigkeit des Pächters wesentliche Grundlagen des verpachteten Betriebs derart umgestaltet werden, daß eine Wiederaufnahme der Eigenbewirtschaftung durch den Verpächter als luf Betrieb als ausgeschlossen erscheint (FELSMANN/PAPE, A 675).

Pachtzins als land- und forstwirtschaftliche Einnahmen: Hat der Verpächter keine Betriebsaufgabe erklärt, erzielt er mit dem Pachtzins Einnahmen aus LuF (zur ggf. erforderlichen Aktivierung FG Münster v. 21. 8. 1997, EFG 1998, 543, rkr.), andernfalls liegen Einnahmen bei den Einkünften aus VuV vor (s. BFH v. 8. 11. 1960 I 131/59 S, BStBl. III, 531). Ggf. handelt es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn die Verpachtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung an eine Betriebskapitalgesellschaft erfolgt (vgl. LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 6 mwN unter Bezugnahme auf BFH v. 18. 6. 1980 I R 77/77, BStBl. II 1981, 39; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 85; aA RANFT, DStZ 1988, 79).

Zu den BE können auch Vorauszahlungen oder ein Baukostenzuschuß des Pächters zu einem vom Verpächter errichteten Gebäude gehören (s. BFH v. 28. 10. 1980 VIII R 34/76, BStBl. 1981, 161betr. Vermieter: keine Minderung der HK), die ggf. bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 zur Rechnungsabgrenzung führen. Es wird darauf verwiesen, daß die FinVerw. bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder ggf. auch bei Durchschnittsatzgewinnermittlung aus Billigkeitsgründen eine gleichmäßige Verteilung auf die Laufzeit des Nutzungsvertrags, höchstens aber auf 10 Jahre zuläßt (FELSMANN/PAPE, A 672 unter Bezugnahme auf OFD Freiburg/Karlsruhe/Stuttgart v. 14. 10. 1981,

B II Nr. 2a, Inf. 1982, 28, hinsichtlich Nießbrauchsentgelten und Ergebnis der Bspr. der ESt-Referenten der Länder v. 7. 6.–9. 6. 1982 zu Punkt 3 und 4 der TO), was allerdings rechtlich nicht als gesichert erscheint. Regelmäßig soll die Annahme von Liebhaberei ausgeschlossen sein (LEINGÄRTNER, Kap. 4 Rn. 33; vgl. auch BFH v. 21. 10. 1980 VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452).

Betriebsausgaben und Anschaffungskosten: Errichtet der Pächter Bauten auf dem Grund und Boden des Verpächters, kann der Verpächter bei Beendigung des Pachtverhältnisses in Höhe des noch vorhandenen gemeinen Werts der Baulichkeiten BE erzielen. Etwaige Entschädigungszahlungen sind AK des Verpächters (glA FELSMANN/PAPE, A 560). Wendet der Verpächter Abstandszahlungen auf, um etwa den Pächter zur vorzeitigen Aufgabe des Pachtverhältnisses zu bewegen, stellt es sich diesbezüglich um BA des Verpächters dar, wenn er keine Betriebsaufgabeerklärung abgegeben hat, ansonsten um WK (BFH v. 25. 2. 1975 VIII R 115/70, BStBl. II, 730, dort auch zum Abzugszeitpunkt, wenn die Abstandszahlung als Leibrente erbracht wird; v. 3. 6. 1976 IV R 236/71, BStBl. II 1977, 62). Der Verpächter erhält den Freibetrag nach § 13 Abs. 3 grds. aber nicht die Vergünstigung nach § 34 e (BFH v. 15. 4. 1993 IV R 12/91, BFH/NV 1994, 87; H 213 EStH 1996; § 34 e Anm. 24; SCHMIDT/SEEGER XXI. § 34 e Rn. 11). § 34 e gilt nur noch bis zum VZ 2000.

Umsatzsteuerlich unterhält der Verpächter eines luf Betriebs mit der Verpachtung keinen landwirtschaftliche Betrieb iSv. § 24 UStG, weil es an der für das UStG maßgeblichen luf Betätigung fehlt (BFH v. 21. 2. 1980 V R 113/73, BStBl. II, 613; v. 21. 4. 1993 XI R 50/90, BStBl. II, 696 bezüglich eines Betriebs im Stadium der Abwicklung; Abschn. 264 Abs. 5 UStR). Veräußert demzufolge der Verpächter landwirtschaftliche Erzeugnisse weiter, die er als Naturalpacht von seinem Pächter erhalten hat, so hat er keinen Umsatz im Rahmen eines luf Betriebs iSv. § 24 UStG, sondern einen solchen iSv. § 2 Abs. 1 UStG ausgeführt. UU kommt die Besteuerung für Kleinunternehmer in Betracht (§ 19 UStG).

d) Form und Rechtsfolge der Betriebsaufgabeerklärung des Verpächters 88

Die Betriebsaufgabeerklärung ist nicht formbedürftig (BFH v. 15. 10. 1987 IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260/262; v. 22. 4. 1988 III R 104/85, BFH/NV 1989, 18, dort auch zur Frage von Treu und Glauben; R 139 Abs. 5 Satz 2 EStR).

Die Betriebsaufgabeerklärung kann konkludent abgegeben werden, muß aber unbedingt und eindeutig äußerlich erkennbar sein.

BFH v. 13. 7. 1967 VI R 185/66, BStBl. III, 674; v. 15. 10. 1987 IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260/262; v. 23. 2. 1989, BFH/NV 1990, 219; v. 28. 11. 1991 IV R 58/91, BStBl. II 1992, 521; v. 2. 3. 1995 IV R 52/94, BFH/NV 1996, 110; v. 23. 11. 1995 IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398; v. 10. 9. 1996 IV B 135/95, BFH/NV 1997, 218; entsprechend v. 5. 12. 1995 IV R 65/95, BFH/NV 1997, 225; v. 19. 8. 1998 X R 176/96, BFH/NV 1999, 454/455; KÜPER, Inf. 1996, 712: Nachweislast beim Stpfl.; vgl. aber für Betriebsaufgabe vor Übergang zur Bodengewinnbesteuerung am 1. 7. 1970 BMWFS v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102, TNr. 6.

Nach der o. a. Rspr. genügt etwa nicht die Angabe einer anderen Berufsbezeichnung oder die Zuordnung von Pachtzinsen in der Steuererklärung zu den Einkünften aus VuV.

BFH v. 15. 10. 1987 IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260/262; v. 22. 4. 1988 III R 104/85, BFH/NV 1989, 18; v. 1. 2. 1995 IV B 65/94, BFH/NV 1995, 676; auch bei Steuerberater; unterläßt das FA die intern angewiesene Rückfrage (R 139 Abs. 5 Satz 4 EStR) zur Klärung, kann hieraus nichts Gegenteiliges hergeleitet werden, BFH v. 7. 12. 1995 IV R 109/94, BFH/NV 1996, 663.

Nicht ausreichend ist die Äußerung einer entsprechenden Rechtsansicht gegenüber dem FA oder der Außenprüfung (BFH v. 28. 9. 1995 IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276/279), die Beantragung der Altersrente (bezüglich des Antrags auf eine Landabgaberechte FG Ba.-Württ. v. 17. 7. 1995, EFG 1996, 138, dazu BFH v. 10. 9. 1996 IV B 135/95, BFH/NV 1997, 218; NZB unbegründet) oder der Antrag auf Löschung des Hofvermerks.

BFH v. 27. 11. 1997 IV R 86/96, BFH/NV 1998, 834; sehr weitgehend FG Rheinland-Pfalz v. 29. 11. 1995, EFG 1996, 367, NZB unbegründet, s. BFH v. 11. 9. 1996 IV B 135/95, BFH/NV 1997, 218, wonach eine klare Betriebsaufgabeerklärung eines nicht steuerlich beratenen Stpfl. in der Steuererklärung nicht als solche gewertet ist, weil Angaben zu Entnahmevorgängen bzw. zum Aufgabegewinn fehlten, s. demgegenüber BFH v. 31. 1. 1985 IV R 130/82, BStBl. II, 395; kein Bewußtsein einer Gewinnverwirklichung erforderlich; nach FG Münster v. 9. 6. 1999, EFG 1999, 1014 reicht die Zustimmung zu einer branchenfremden Unterverpachtung nicht für die Annahme einer Betriebsaufgabe.

Formlose Betriebsaufgabeerklärung: Die Betriebsaufgabeerklärung kann durch jedwede Willensäußerung gegenüber dem FA erfolgen. Sie ist nicht auf die EStErklärung beschränkt (so aber offenbar die FinVerw. mit Maßgaben in R 139 Abs. 5 Satz 6 ff. EStR). Bei Betriebsverpachtung durch eine PersGes. bzw. eine gleichstehende Gemeinschaft (zB BFH v. 28. 11. 1991 IV R 58/91, BStBl. II 1992, 521; Erbengemeinschaft) muß die Erklärung von allen Mitunternehmern abgegeben werden (BFH v. 17. 4. 1997 VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388; glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 302 e). Die Aufgabenerklärung wirkt tatbestandsbegründend mit Eingang beim zuständigen FA.

Im Ansatz ebenso BFH v. 27. 2. 1985 I R 235/80, BStBl. II, 456; v. 20. 6. 1989 VIII R 100/86, BFH/NV 1990, 102; v. 5. 3. 1996 IV B 78/95, BFH/NV 1996, 735; Veranlagungsstelle, nicht etwa bei der Bewertungsstelle des FA, glA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 29; aA FG Köln v. 10. 9. 1996, EFG 1997, 279 (aufgeh. BFH v. 27. 11. 1997 IV R 86/96, BFH/NV 1998, 834), das eine Aufgabenerklärung gegenüber dem Landwirtschaftsgericht als Aufgabenerklärung genügen ließ; die höferechtliche Situation ist aber insoweit estrechtlich nicht vorgreiflich.

Die Betriebsaufgabeerklärung kann auf den verpachteten Betrieb beschränkt sein und muß sich nicht auf nicht mitverpachtete Flächen beziehen (BFH v. 18. 5. 2000 IV R 28/98, BFH/NV 2000, 1455).

Eine Rückwirkung der Betriebsaufgabeerklärung kommt grundsätzlich nicht in Betracht.

BFH v. 15. 10. 1987 IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260; v. 15. 4. 1993 IV R 12/91, BFH/NV 1994, 87; Rückgängigmachung einer Entnahme; v. 28. 9. 1995 IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276, v. 25. 1. 1996 IV R 19/94, BFH/NV 1996, 601; v. 11. 9. 1996 IV B 16/96, BFH/NV 1997, 219 mwN; soweit die FinVerw., FinMin. NRW v. 28. 12. 1964, BStBl. II 1965, 5, die Ermittlung des Aufgabegewinns auf einen längstens drei Monate zurückliegenden Zeitpunkt zuläßt, handelt es sich lediglich um die Anwendung eines Erfahrungssatzes dergestalt, daß sich die entsprechenden Werte in einem solchen Zeitraum regelmäßig kaum verändern, BFH v. 27. 2. 1985 I R 235/80, BStBl. II, 456/457; v. 25. 1. 1996 IV R 19/94, BFH/NV 1996, 600; v. 11. 9. 1996 IV B 16/96, BFH/NV 1997, 219; s. auch FELSMANN/PAPE, A 680: Rückwirkung.

Die Rücknahme einer Betriebsaufgabeerklärung ist grds. nur zulässig (BFH v. 9. 4. 1981 I R 191/77, BStBl. II, 620), als sie auf einen zukünftigen noch nicht eingetretenen Zeitpunkt abgegeben wurde (glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 302 h; FELSMANN/PAPE, A 681). UE kann die Erklärung unwirksam sein, etwa wenn sie von einem Geschäftsunfähigen abgegeben wurde. Ein Minderjähriger muß sich durch seinen gesetzlichen Vertreter äußern.

Veräußerungen nach Betriebsaufgabe: Veräußert der Stpfl. nach Abgabe der Betriebsaufgabeerklärung WG seines früheren BV, so ist die Veräußerung kein betrieblicher Geschäftsvorfall mehr. Der bei der Veräußerung erzielte Kaufpreis kann jedoch den gemeinen Wert der WG zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe beeinflussen, wenn der Stpfl. schon damals die Erwartung haben konnte, die WG zu diesem Preis zu verkaufen

BFH v. 27. 2. 1986 I R 235/80, BStBl. II, 456; glA FinVerw. R 139 Abs. 5 EStR; s. auch allgemein Erlaß NRW v. 28. 12. 1964, BStBl. II 1965, 5 sowie zur LuF Erlaß Nds. v. 17. 12. 1965, BStBl. II 1966, 34; s. aber etwa zur Rückwirkung R 139 Abs. 5 Satz 7 EStR.

Wiedereröffnung des Betriebs: Ist im Zeitpunkt der Verpachtung oder danach die Betriebsaufgabe erklärt worden, kann nicht zu einem späteren Zeitpunkt während der Pachtlaufzeit wieder die „Betriebsaufnahme“ erklärt werden (glA FELSMANN/PAPE, A 683). Nach Ablauf der Pacht kann jedoch der luf Betrieb neu aufgenommen werden (zur Bewertung der WG in der Eröffnungsbilanz, § 6 Abs. 1 Nr. 6). Ist der Pachtvertrag ausgelaufen (Zeitablauf, einvernehmliche Beendigung), ist eine anderweitige Verpachtung nicht beabsichtigt und klar erkennbar, daß der Grund und Boden alsbald veräußert wird, kann hierin die Betriebsaufgabe zu sehen sein (FG Ba.-Württ. v. 17. 6. 1994, EFG 1995, 524, rkr.). Ist dies nicht der Fall und bewirtschaftet der Verpächter zB den luf Betrieb wieder selbst, hat dies grundsätzlich zur Folge, daß die Buchwerte der bislang überlassenen WG weitergeführt werden (s. auch FELSMANN/PAPE, A 684).

Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns: Wird der Betrieb aufgegeben oder veräußert, erzielt der Inhaber einen nach §§ 14, 14a Abs. 1–3, 34 begünstigten Gewinn. Dieser ist stets gem. § 4 Abs. 1 zu ermitteln. Es gelten die § 14, 14a Abs. 1–3. Der Aufgabegewinn ist in dem diesbezüglich maßgeblichen VZ zu erfassen (vgl. auch § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2). Die Aufgabe kann sich dem FA als nachträglich bekanntgewordene Tatsache iSv. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO darstellen. Ist bezüglich des maßgeblichen VZ Festsetzungsverjährung eingetreten, ist uE eine Besteuerung nicht mehr möglich (aA zB MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 302d aE, die meinen, daß unabhängig von der Gewinnermittlungsart der Aufgabegewinn nach dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs in der ersten noch offenen Bilanz eines Folgejahrs auszuweisen ist; eine solche Bilanz gibt es aber nicht mehr).

4. Rechtsfolgen der Betriebsverpachtung beim Pächter

89

Die Buchführungspflicht geht mit Pachtbeginn auf den Pächter eines luf Betriebs bzw. Teilbetriebs über (§ 141 Abs. 3 AO). Mit Ablauf des Pachtverhältnisses endet die Buchführungspflicht für den Pachtbetrieb auch dann, wenn der Inhaber anschließend einen anderen luf Betrieb pachtet (BFH v. 29. 11. 1984 IV R 258/82, BStBl. II 1986, 431).

Der Pächter erzielt Einkünfte aus LuF, er zieht die Früchte des Pachtgegenstandes, verwertet die Nutzungen, disponiert und wirtschaftet auf eigene Rechnung und Gefahr (dazu allgemein Anm. 22), auch wenn er den Betrieb für sich aufgrund Bewirtschaftungsvertrag iSv. § 675 BGB bewirtschaften läßt (glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 304; s. aber FG Rhld.-Pf. v. 1. 10. 1999, EFG 2000, 215, aufgehoben durch BFH v. 29. 11. 2001 IV R 91/99, BStBl. II 2002, 221) oder einen Verwalter einsetzt. Dies gilt grds. auch für Vergütungen für die Aufgabe einer Betätigung (zur Milchaufgabevergütung für eine dem Pächter zugeteilte Referenzmenge s. FG Rhld.-Pf. v. 25. 3. 1999, EFG 1999, 893, Rev., Az.

BFH IV R 42/99). Bei Unterverpachtung des Betriebs erzielt jedenfalls der Unterverpächter Einkünfte. Auch der Unterverpächter erzielt in Gestalt der Pachteinnahmen Einnahmen bei den Einkünften aus LuF. Der Pächter eines LuF Betriebs kann auch anderweit BE erzielen, zB, wenn er wegen der vorzeitigen Aufgabe seiner Rechte aus dem Pachtvertrag oder aus einem ihm eingeräumten Vorkaufsrecht auf ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück Abstandsgelder erhält (BFH v. 3. 6. 1976 IV R 236/71, BStBl. II 1977, 62).

Der Pachtzins ist BA, auch wenn er etwa unter Angehörigen, aber aus betrieblichen Gründen etwas niedriger als üblich vereinbart ist (glA LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 42 Rn. 46). Ein Baukostenzuschuß für ein vom Verpächter errichtetes Betriebsgebäude gehört grundsätzlich zu den BA (bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1: Rechnungsabgrenzung). Hat der Pächter sonstige Zahlungsverpflichtungen übernommen, können diese je nachdem BA (zB Übernahme der Grundsteuer; Sachversicherungsbeiträge des Eigentümers; glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001 Rn. 316) oder nicht abziehbar sein, etwa weil es sich um Leistungen gem. § 12 Nr. 2 handelt. Steht bei den Zahlungen der Versorgungsgedanke im Vordergrund, ist die Rechtsgrundlage ggf. kein Pachtverhältnis, sondern ein Wirtschaftsüberlassungsvertrag (Anm. 98 ff.). Erhaltungsaufwendungen des Pächters sind abziehbare BA (s. zB § 586 Abs. 1 Satz 2 BGB)

BFH v. 5. 9. 1991 IV R 40/90, BStBl. II 1992, 192; v. 28. 7. 1994 IV R 89/93, BFH/NV 1995, 379: Aufwendungen für Dacherneuerung, die der Pächter allerdings trotz Anspruchs aus familiären Gründen gegen den Verpächter nicht geltend macht; v. 10. 11. 1994 IV B 22/94, BFH/NV 1994, 591: Aufwendungen für Dacherneuerung, zu der der Pächter nicht verpflichtet ist, als zusätzliches Pachtentgelt mit ggf. aktiver RAP.

Aufwendungen auf WG des Verpächters, zu denen der Pächter nicht verpflichtet ist, können sich nach § 12 Nr. 2 als nicht abziehbar darstellen, insbesondere wenn von vornherein feststeht, daß der Pächter keinen Ersatzanspruch geltend machen wird (vgl. BFH v. 8. 12. 1982 VIII R 53/82, BStBl. II 1983, 710; v. 5. 9. 1991 aaO; v. 28. 7. 1994 aaO). Dem langfristigen Pächter eines LuF Betriebes erwachsen aber zB dann sofort abziehbare BA, wenn er Aufwendungen zur Bodenverbesserung tätigt, die ihm alleine zugute kommen (Nds. FG v. 11. 11. 1993, EFG 1994, 512, rkr.). Hat der Pächter über seine gesetzliche Verpflichtung hinaus die Pflicht zu Erhaltungsaufwendungen übernommen und steht ihm deshalb ein Ersatzanspruch nach § 590 b BGB zu, ist dieser Anspruch beim bilanzierenden Pächter zu aktivieren. Können diese Erhaltungsaufwendungen als Pachtvorauszahlung aufgefaßt werden, sind sie beim bilanzierenden Pächter aktiv abzugrenzen (BFH v. 10. 11. 1994 IV B 22/94, BFH/NV 1995, 591). Wegen der Abschreibungsmöglichkeiten des Pächters, auch bei sog. eiserner Verpachtung des Inventars, bzw. einer Erneuerungsrückstellung, gelten die in Anm. 94 dargestellten Grundsätze. Verzichtet unter nahen Angehörigen der Verpächter auf Pachtzins kann dies ggf. beim Pächter zur Annahme einer BA führen (FELSMANN/PAPE, A 562).

90–91 Einstweilen frei.

5. Besonderheiten der eisernen Verpachtung

Schrifttum: FELSMANN, Einkommensteuerliche Beurteilung der „eisernen Verpachtung“ auf Grund der neuen Rechtsprechung, Inf L 1967, 225; KANZLER, Zur Neuordnung des landwirtschaftlichen Pachtrechts, Inf. 1983, 370; FELDHAUS, Aufdeckung stiller Reserven bei eiserner Verpachtung durch Verlust von Aktivierungswahlrechten?, Inf. 1983, 417; RABE, Bilanzierung „eisern“ übergebenen Inventars bei Betriebsverpachtungen, Inf. 1987,

219; DERS., Die bilanzsteuerrechtliche Behandlung des eisern verpachteten Grundstücksinventars – Unter besonderer Berücksichtigung der Neuordnung des landwirtschaftlichen Pachtrechts, BB 1987, 439; BREMER, Die Bilanzierung „eisern“ gepachteten Inventars in der Übergangsbilanz, Inf. 1990, 482; PAPE, Ertragsteuerliche Folgen bei eiserner Pachtung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, Inf. 1991, 1; MEIER, Die bilanzsteuerliche Behandlung von Landpachtverträgen mit eiserner Verpachtung, Inf. 1992, 4; MOSER, Die ertragsteuerliche Behandlung der eisernen Verpachtung, HLBS-Report 3 (1993), 10; OSTMEYER, Abwicklung landwirtschaftlicher Pachtverhältnisse mit eiserner Verpachtung, Inf. 2000, 7; KANZLER, Eiserne Verpachtung: Gewinnrealisierung beim Verpächter durch Verzicht auf Substanzerhaltungsanspruch, FR 2000, 54.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 21. 2. 2002, BStBl. I, 262: Nutzungsüberlassung von Betrieben mit Substanzerhaltungspflicht des Berechtigten, sog. eiserne Verpachtung.

a) Begriff und Bedeutung der eisernen Verpachtung

92

Bedeutung und Rechtsgrundlagen der eisernen Verpachtung: Früher auch im gewerblichen Bereich üblich (BFH v. 13. 1. 1959 I 44/57 U, BStBl. III, 197; v. 17. 2. 1998 VIII R 28/95, BStBl. II, 505), ist die eiserne Verpachtung eine typische Form der Nutzungsüberlassung in der Land- und Forstwirtschaft. Im Zivilrecht ist dieser Sachverhalt in § 582 a BGB geregelt. Diese Vorschrift ersetzte die §§ 587–589 BGB aF und löste damit das landwirtschaftliche Pachtrecht von seiner überkommenen mietrechtlichen Grundlage, um dem unternehmensrechtlichen Charakter der Pacht mehr Geltung zu verschaffen (ausführlich KANZLER, Inf. 1983, 370 ff. und FR 2000, 54). Die eiserne Verpachtung findet sich außer in den Fällen der Betriebsverpachtung (s. Anm. 75 ff.) vor allem auch beim sog. Wirtschaftsüberlassungsvertrag (s. Anm. 98 ff.). Dort wird er von der Rspr. des BFH als Minimum gefordert, sofern das Inventar nicht übereignet wird (s. Anm. 100 aE).

Begriff der eisernen Verpachtung: Eiserne Verpachtung ist die Überlassung des Inventars zum Schätzwert mit der Verpflichtung, es bei Beendigung der Pacht zum Schätzwert zurückzugewähren; der Pächter hat das Inventar in dem Zustand zu erhalten und in dem Umfang laufend zu ersetzen, der den Regeln einer ordnungsmäßigen Wirtschaft entspricht. Die von ihm angeschafften Stücke werden mit der Einverleibung in das Inventar Eigentum des Verpächters (§ 582 a Abs. 1 und 2 BGB). Da die stl. Rechtsfolgen bei Betriebsverpachtung und Wirtschaftsüberlassung im allgemeinen gleich sind, wird nachfolgend neutral vom Überlassenen bzw. Übernehmer gesprochen.

b) Eisern überlassenes Inventar des Anlagevermögens beim Überlassenden (Verpächter)

93

AfA-Befugnis bei Überlassenden: Die AfA-Berechtigung bezüglich des eisern zum Schätzwert entsprechend nach § 582 a BGB überlassenen toten und lebenden Inventars des Anlagevermögens liegt beim Überlassenden (§ 6 Abs. 1 Nr. 1, § 7), und zwar auch an den Inventarstücken, die der Übernehmer unter Beachtung seiner Ersetzungspflicht angeschafft hat. Dem Überlassenden steht auch das Wahlrecht nach § 6 Abs. 2 zu.

Entsprechend § 582 a Abs. 2 Sätze 1 und 2 BGB; WÄRTZIG, Inf. 1982, 442; zu Pachtverhältnissen BFH v. 2. 11. 1965 I 51/61 S, BStBl. III 1966, 61; v. 21. 12. 1965 IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; v. 23. 6. 1966 IV 75/64, BStBl. III, 589; v. 5. 5. 1976 I R 166/74, BStBl. II, 717; v. 6. 12. 1984 IV R 212/82, BStBl. II 1985, 391, v. 17. 2. 1998 VIII R 28/95, BStBl. II, 505; kein wirtschaftliches Eigentum des Pächters, dazu auch Anm. 94; v. 24. 9. 1998 IV R 1/98, BStBl. II 1999, 55 (56); v. 24. 6. 1999 IV R 73/97, BStBl. II 2000, 309; aA RFH v. 19. 8. 1942, StW 1942 Nr. 363; v. 9. 2. 1944, RStBl. 1944, 410; Eigentum des Pächters; HOFFMANN, DStZ/A 1966, 200; UELNER, Inf. 1980, 3; für AfA-

Berechtigung des Pächters/Übernehmers bei ersatzbeschafften WG, wenn die Nutzungsdauer der neu angeschafften WG nicht länger ist als die Restlaufzeit des Pachtvertrags FG Düss. v. 11. 12. 1996, EFG 1997, 630 rkr.; Bemessungsgrundlage bei ersatzbeschafften WG: AHK des Übernehmers (Pächters), auch MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 319a.

Aktivierung eines Substanzerhaltungsanspruchs: Der AfA des bilanzierenden Überlassers ist die Aktivierung seines Anspruchs auf Ersetzung gegen den Übernehmer mit dem Teilwert unter sinngemäßer Berücksichtigung von § 582 a Abs. 2 Satz 1 BGB gegenüberzustellen. Für den Verpächter hat der BFH den laufenden Ausweis des Anspruchs am jeweiligen Bilanzstichtag mit dem Betrag verlangt, den er unter der Annahme der Beendigung der Überlassung an diesem Tage hat, das ist grundsätzlich der Wiederbeschaffungswert entsprechend der Rückstellung des Übernehmers.

BFH v. 31. 12. 1965 IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; Rspr. grundsätzlich bestätigt von BFH v. 17. 2. 1998 VIII R 28/95, BStBl. II, 505; v. 28. 5. 1998 IV R 31/97, BStBl. II 2000, 286; v. 24. 6. 1999 IV R 73/97, BStBl. II 2000, 309; die Rspr. ist von FinVerw. und Schrifttum im allgemeinen akzeptiert s. die Nachweise bei BFH v. 24. 6. 1999 aaO; BMF v. 21. 2. 2002, BStBl. I, 262; glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 319a; FELSMANN/PAPE, A 617, 619; Teilwert; vgl. zur Übernehmer/Pächterseite BFH v. 3. 12. 1991 VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89.

Eine korrespondierende Bilanzierung beim Überlassenden bzw. beim Übernehmer wird nicht gefordert (BFH v. 17. 2. 1998 VIII R 28/95, BStBl. II, 505; zur Betriebsaufspaltung etwa auch BFH v. 8. 3. 1989 X R 9/86, BStBl. II, 714). Bei steigenden Preisen hat dies beim Überlassenden eine laufende Gewinnrealisierung zur Folge.

Vgl. BFH v. 21. 12. 1965 IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147, dort auch zur Bilanzierung, wenn das überlassene WG im Zeitpunkt der Überlassung schon teilweise abgenutzt ist. Im übrigen entsprechend auch BFH v. 23. 6. 1966 IV 75/64, BStBl. III, 589; v. 26. 6. 1975 IV R 59/73, BStBl. II, 700 – Betriebsaufspaltung –, dazu aber die Abgrenzung in BFH v. 8. 3. 1989 X R 9/86, BStBl. II, 714 m. Anm. L. SCHMIDT, FR 1989, 399; krit. § 5 Anm. 1463: Ausweis nicht realisierter Gewinne stelle einen Verstoß gegen das Imparitätsprinzip (§ 254 Nr. 4 HGB) dar, dagegen BFH v. 31. 12. 1965 aaO; HG, DSrR 1998, 1170; WÄTZIG, Inf. 1982, 442 für Bewertung in Höhe der gewöhnlichen AfA, was aber ua. nur bei gleichbleibenden Wiederbeschaffungskosten zutreffen kann.

Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 haben die vorgenannten Forderungen und Verbindlichkeiten keine Auswirkung auf den Gewinn. Ersatzbeschaffungen des Übernehmers führen im Wj. der Beschaffung beim Überlassenden zu einer BE (BMF v. 21. 2. 2002, BStBl. I, 262, II).

Ersatzbeschaffung durch Übernehmer: Schafft der Übernehmer in Erfüllung seiner Ersatzbeschaffungspflicht für ein verbrauchtes WG ein neues an oder stellt es her, hat dies der Überlassende mit den AHK des Übernehmers zu aktivieren und den entsprechenden aktivierten Ersetzungsanspruch aufzulösen (BFH v. 3. 12. 1991 VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89 [90]; v. 21. 12. 1965 IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147). Ein ggf. noch vorhandenen Restbuchwert des ausgeschiedenen WG ist gewinnmindernd auszubuchen.

Ist das vom Übernehmer angeschaffte Ersatz-WG höherwertig und übersteigt den Substanzerhaltungsanspruch des Überlassenden, führt der Unterschied zu einem Gewinn beim Überlassenden. Andererseits muß er die Wertausgleichsverpflichtung gegenüber dem Übernehmer zulasten seine Gewinns passivieren. Dieser Passivposten ist in den Folgejahren pro rata temporis gewinnerhöhend aufzulösen (Auflösungszeitraum ist die Differenz der Nutzungsdauer des angeschafften Ersatz-WG zur Nutzungsdauer des bei Überlassungsbeginn überlassenen WG; vgl. dazu BMF v. 21. 2. 2002, BStBl. I, 262, I.B.3; glA FELSMANN/PAPE,

A 623), ehe der Überlassende erneut seinen Erneuerungsanspruch zu aktivieren hat.

Frühere Vereinfachungsregelung der FinVerw. (sog. Schätzwertmethode): IdR ermitteln Verpächter und Pächter ihren Gewinn nicht durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1. Für diesen Fall billigte die FinVerw. die AfA bezüglich des eisern übernommenen Inventars des Anlagevermögens dem Pächter (bzw. Übernehmer beim Wirtschaftsüberlassungsvertrag) zu.

ZB FinMin. Nds. v. 17. 12. 1965, BStBl. II 1966, 34; v. 17. 7. 1980, EDSStZ 1980, 275; auch FELSMANN/PAPE, A 615 f., 643 ff.; 694 a). Dies sollte auch dann gelten, wenn der Überlassende eigentlich zur Buchführung verpflichtet wäre, seinen Gewinn aber nicht durch Bestandsvergleich ermittelte (vgl. FinMin. Nds. v. 17. 7. 1980, EDSStZ 1980, 275; BMF v. 15. 3. 1979, BStBl. I, 162 war damit überholt).

Die sog. Vereinfachungsregelung der FinVerw. galt auch für die Sonder-AfA nach § 7g Abs. 1 und 2 (ebenso für Sonder-AfA nach §§ 76–78 EStDV aF auf die ersatzbeschafften WG. Nur bezüglich der noch vom Überlassenden angeschafften oder hergestellten WG sollten diese noch dem Überlassenden zustehen (ländereinheitl. Erl., FinMin. Nds. v. 10. 5. 1967, BStBl. II, 167 und v. 17. 12. 1965, BStBl. II 1966, 34 Tz. 4 Abs. 2).

Stellungnahme zu dieser Vereinfachungsregelung: UE entbehrte die Verwaltungspraxis einer gesetzlichen Grundlage. Das Bedürfnis nach Vereinfachung reicht zur Begründung nicht aus, abgesehen davon, daß nach Auffassung von Befürwortern der Verwaltungsregelung diese ihrerseits zu nicht tragbaren stl. Folgerungen führte (so FELSMANN/PAPE, A 660 f., für den Fall der unentgeltlichen Übertragung des eisern überlassenen Inventars auf den Übernehmer).

Die Kritik an der Rechtslage und der sie verdeutlichenden Rspr. des BFH als für die Besteuerungspraxis nicht sinnvolle Lösung (s. FELSMANN/PAPE, A 643) stellt ebenfalls keine rechtliche Fundierung dar. Vorhandene oder fehlende Korrespondenz beim Überlassenden bzw. beim Übernehmer rechtfertigt die Differenzierung gegen die Regeln des Zivil- und Steuerrechts nicht (vgl. BFH v. 17. 2. 1998 VIII R 28/95, BStBl. II, 505; so aber FELSMANN/PAPE, A 616). Ebensowenig ist es Aufgabe der Rechtsanwendung, gegen das Gesetz dem Übernehmer bzw. Pächter „Sonderabschreibungsmöglichkeiten und sonstige Bewertungsfreiheiten für das Anlagevermögen zu erhalten, die sich für den Überlassenden bzw. Verpächter wegen der meist geringeren Pachteinkünfte steuerlich ohnehin nicht oder nicht in vollem Umfange auswirken“ (so aber FELSMANN/PAPE aaO).

Die bisherige Vereinfachungsregelung der FinVerw. ist mit grundsätzlicher Wirkung auf alle noch offenen Fälle (s. aber zu den Einschränkungen aus Vertrauensschutzgründen und weiteren Maßgaben BMF v. 21. 2. 2002, BStBl. I, 262, V.) durch die sog. *Buchwertmethode* abgelöst worden. Danach ist der Überlassende nicht mehr zur Abschreibung berechtigt. Die Buchwerte für die eisern zur Nutzung überlassenen WG bleiben unverändert bestehen. Im Falle einer späteren unentgeltlichen Übertragung des Betriebs vom Überlassenden an den Unternehmer, geht die FinVerw. davon aus, daß sich die Rückgabeverpflichtung des Übernehmers und die eingefrorenen Buchwerte des Überlassenden gegenseitig ausgleichen, so daß sich keine Gewinnauswirkung ergibt (BMF v. 21. 2. 2002 aaO IV.). UE bestehen bzgl. der Neuregelung dieselben Bedenken wie gegenüber der bisherigen Verwaltungsregelung.

Der Verzicht des Verpächters auf den Anspruch auf Substanzerhaltung ist auch dann bei ihm als Zufluß zu beurteilen, wenn der Pächter den Verpachtungsbetrieb vor Ablauf der Pachtzeit im Wege vorweggenommener Erbfolge übernimmt (BFH v. 24. 6. 1999 IV R 73/97, BStBl. II 2000, 309 im Anschluß an BFH v. 12. 4. 1989 I R 41/85, BStBl. II, 612). Dies gilt auch bei Anwendung der Vereinfachungsregelung der FinVerw. (BFH v. 24. 6. 1999 IV R 73/97 aaO);

KANZLER, FR 2000, 54 f.; OSTMEYER, Inf. 2000, 7 ff.). In diesen Fällen müssen Verpächter und Pächter von der Einnahmenüberschußrechnung zum Bestandsvergleich übergehen und einen etwaigen Übergangsgewinn versteuern (s. Vor §§ 4–7 Anm. 64 ff.).

Bei der unentgeltlichen Übertragung eines „eisern verpachteten“ Betriebs an den Pächter während der Pachtzeit muß nicht der Pächter, sondern der Verpächter die Differenz zwischen den beim Verpächter „eingefrorenen“ Buchwerten für die abnutzbaren Anlagegegenstände und den im Zeitpunkt des Pachtbeginns zwischen Verpächter und Pächter angenommenen Schätzwerten versteuern, und zwar auch dann, wenn der Pächter AfA in Anspruch genommen hatte (BFH v. 24. 6. 1999 IV R 73/97, BStBl. II 2000, 309 mit Anm. KANZLER, FR 2000, 53; MK, DStR 1999, 2067).

94 c) Besonderheiten der eisernen Überlassung des Inventars beim Pächter

Auf Seiten des Pächters unterliegt die eiserne Überlassung des Inventars Besonderheiten bei der *AfA-Berechtigung*, der *Pächterneuerungsrückstellung* sowie der *Ersetzung* und *Veräußerung* einzelner Inventargegenstände. Besondere Fragen wirft auch hier die Vereinfachungsregelung der FinVerw. auf.

Keine AfA-Berechtigung des Nutzungsberechtigten: Ist das Inventar eisern überlassen, steht dem Pächter keine Berechtigung zur AfA zu.

Zur Pacht BFH v. 28. 5. 1998 IV R 31/97, BFH/NV 1998, 1560, dort auch zur Betriebsvorrichtung; zur Wirtschaftsüberlassung BFH v. 23. 1. 1992 IV R 104/90, BStBl. II 1993, 327 mit Übergangsregelung des BMF für Wj, die nach dem 31. 12. 1993 beginnen, soweit AfA, erhöhte AfA und Sonder-AfA bislang vom Übernehmer beansprucht werden konnten; zur abweichenden Handhabung der FinVerw., wenn Überlassender und/oder Übernehmer nicht bilanzieren, s.u.; glA zB FELSMANN/PAPE, A 627; entsprechend für das Wahlrecht nach § 6 Abs. 2 LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 42 Rn. 69.

Wirtschaftliches Eigentum des Nutzungsberechtigten wird von der Rspr. des BFH abgelehnt.

Aus der Sicht des überlassenden Verpächters s. Anm. 93 mwN; aA FG Düss. v. 11. 12. 1996, EFG 1997, 630, rkr., das von wirtschaftlichem Eigentum ausgeht, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der neu angeschafften WG die Restlaufzeit des Pachtvertrags nicht überschreitet; ebenso zur langfristigen Pachtung FELSMANN/PAPE, A 613: das zur Begründung angezogene BFH-Urteil v. 2. 11. 1965 I 51/61 S, BStBl. III 1966, 61 (63) schließt aber die Annahme wirtschaftlichen Eigentums auch bei langfristiger Pachtung aus. Die gegenteilige Auffassung von UELNER (Inf. 1980, 3), der bei eiserner Verpachtung wirtschaftliches Eigentum des Pächters und entsprechend des Übernehmers annimmt, läßt außer Betracht, daß der Herausgabeanspruch des Überlassenden nicht wirtschaftlich wertlos ist, was aber die Annahme wirtschaftlichen Eigentums voraussetzt. Auch mit dem neuen landwirtschaftlichen Pachtrecht gem. §§ 585 ff. BGB (seit 1. 7. 1986) kann man selbst bei längerer Vertragsdauer nicht zur Annahme wirtschaftlichen Eigentums kommen. Die neuen Vorschriften lassen nicht erkennen, daß sie insoweit an der bisherigen Rechtslage etwas verändern wollten.

Bildung einer Pächterneuerungsrückstellung: Der Pächter wie der Übernehmer beim Wirtschaftsüberlassungsvertrag hat nach § 582a Abs. 2 Satz 1 BGB das (eisern übernommene) Inventar in dem Umfang laufend zu ersetzen, wie es den Regeln einer ordnungsmäßigen Wirtschaft entspricht. Nach den Grundsätzen der Rspr. des BFH zur Verpachtung hat der nach § 4 Abs. 1 bilanzierende Übernehmer eine bezüglich des eisern gepachteten Inventars bestehende Substanzerhaltungsverpflichtung für jedes einzelne WG zulasten des Gewinns als Rückstellung zu passivieren (§ 249 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1).

BFH v. 2. 11. 1965 I 51/61 S, BStBl. III 1966, 61, dort auch zur Bewertung: Wiederbeschaffungskosten unter Berücksichtigung des Wertigkeitsgrads im Zeitpunkt des Überlassungsbeginns; v. 21. 12. 1965 IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; bestätigt von BFH v. 3. 12. 1991 VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89 (93); glA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 37; BMF v. 21. 2. 2002, BStBl. I, 262 I.B.2; § 5 Anm. 1466; WÄTZIG, Inf. 1982, 442, meint dagegen, daß die Rückstellung der Normal-AfA entsprechen müsse; ebenso für einen Fall der „Rheinischen Hofübergabe“ FG Münster v. 18. 12. 1996, EFG 1997, 727, aufgeh. von BFH v. 28. 5. 1998 IV R 31/97, BFH/NV 1998, 1560; krit. zur Rspr. des BFH RABE, BB 1987, 439; DERS. Inf. 1987, 219; SCHLEIFER, Inf. 1980, 372; zur Rheinischen Hofübergabe bzw. Hoferbfolge, Anm. 117; auch FELSMANN/PAPE, A 690a f.

Die jährliche Zuführung zur Erneuerungsrückstellung erfolgt (unter Berücksichtigung der Änderung bei den Wiederbeschaffungskosten) grundsätzlich linear nach der Nutzungsdauer des jeweiligen WG bzw der Dauer des Überlassungsvertrags, wenn diese kürzer ist (glA LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 42 Rn. 68 ff.). Ist das WG gebraucht übernommen worden, ist dies für die Zuführung zur Rückstellung zu berücksichtigen.

Die Rückstellungsbildung führt im allgemeinen zum gleichen stl. Ergebnis wie lineare AfA, wobei allerdings ua bei veränderten Wiederbeschaffungskosten Unterschiede entstehen können. Eine einer ansonsten möglichen Sonder-AfA entsprechende Steuerentlastung kommt allerdings in Fällen dieser Art nicht in Betracht. Dies wird kritisiert, weil der Übernehmer/Pächter das volle Bewirtschaftungsrisiko trage und auch für eine Rationalisierung, Mechanisierung und Modernisierung des überlassenen Betriebs eintreten müsse (FELSMANN/PAPE, A 628). Dabei wird uE zu wenig gewichtet, daß letztere Sorge auch den Überlassenden/Verpächter trifft und insoweit die Anreizwirkung stl. Vergünstigungsvorschriften nicht ins Leere gehen muß. Scheidet ein WG des eisern übernommenen Inventars vorzeitig aus, führt dies zur Erhöhung der Rückstellung zu diesem Zeitpunkt auf den vollen Wiederbeschaffungswert. Ist das Ausscheiden schon vorher absehbar, kann diese Erhöhung auch schon vorher in Betracht kommen. Einen etwaigen diesbezüglichen Schadensersatz- oder Versicherungsanspruch muß der Übernehmer/Pächter aktivieren (glA FELSMANN/PAPE, A 641).

Scheidet das WG bei Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nicht aus bzw. wird vom Pächter/Übernehmer ohne Ersatzbeschaffung weitergenutzt, kommt keine weitere Rückstellungsbildung in Betracht. Die Rückstellung kann sich nur noch verändern, wenn bezüglich der Wiederbeschaffungskosten eine Änderung eintritt (s. auch FELSMANN/PAPE, A 631).

Erhaltungsaufwendungen des Übernehmers/Pächters auf das überlassene Inventar des beweglichen Anlagevermögens sind bei ihm laufende BA (BMF v. 21. 2. 2002, BStBl. I, 262 I.B.3).

Besonderheiten bei nicht bilanzierendem Pächter: Ermittelt der Pächter/Übernehmer seinen Gewinn nach § 13 a bzw. § 4 Abs. 3, kommt eine Rückstellungsbildung nicht in Betracht. Im Fall des § 4 Abs. 3 wirkt sich estrechtlich die Erneuerungsverpflichtung erst im Zeitpunkt der Anschaffung des Ersatz-WG aus, die als Erfüllung des Erneuerungsanspruchs bzw. als Vorauszahlung auf eine künftige Verpflichtung anzusehen ist (glA FELSMANN/PAPE, A 627). Die Fin-Verw. beanstandet es nicht, wenn bei Übergang von der Gewinnermittlung nach § 13 a zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 die bezüglich des eisernen Inventars zu passivierende Erneuerungsverpflichtung des Übernehmers/Pächters mit dem Anteil des Schätzwerts des eisern überlassenen Inventars angesetzt wird, der der bis zum Übergang abgelaufenen Überlassungszeit zur gesamten Überlas-

sungszeit entspricht (FinMin. Nds. v. 30. 3. 1993, StEK EStG § 13 Nr. 589; dazu auch FELSMANN/PAPE, A 653).

Bei Ersetzung des Wirtschaftsguts durch den Übernehmer (§ 582a Abs. 2 BGB) ist die Pachterneuerungsrückstellung gegen die AK des WG aufzulösen (BFH v. 2. 11. 1965 I 51/61 S, BStBl. III 1966, 61; v. 21. 12. 1965 IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147 und v. 3. 12. 1991 VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89). Ein etwaiger überschießender Betrag ist als Wertausgleichsanspruch gegen den Übergeber zu aktivieren und abzuschreiben, wenn das ersatzbeschaffte WG gegenüber dem ersetzten WG einen höheren Wertigkeitsgrad aufweist, ansonsten liegt ein Gewinn oder Verlust des Übernehmers/Pächters vor (FELSMANN/PAPE, A 634, 636; auch zur Betriebsverpachtung LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 42 Rn. 68). Besteht ein Wertausgleichsanspruch des Übernehmers/Pächters gegen den Überlassenden/Verpächter, ist der entsprechende Aktivposten zeitanteilig als Aufwand zu berücksichtigen (vgl. entsprechend die Sachbehandlung beim Überlassenden/Verpächter, Anm. 93).

Im Fall der Ersetzung hat der Übernehmer zwar den Aufwand für das Ersatz-WG getragen. Auch ist er im Rahmen des Übernahmevertrags zur unentgeltlichen Nutzung dieses WG befugt. An sich könnte man deshalb daran denken, daß der Übernehmer entsprechend den Grundsätzen des BFH-Beschl. v. 30. 1. 1995 (GrS 4/92, BStBl. II, 281, auch BFH v. 28. 3. 1995 IX R 126/89, BStBl. II 1997, 121; vgl. dazu auch die Vorlagebeschlüsse BFH v. 22. 11. 1996 VI R 77/95 und v. 25. 11. 1996 VI R 8/90; VI R 23/90) bezüglich des Ersatz-WG zur AfA berechtigt wäre. Allerdings werden die vom Übernehmer angeschafften Stücke mit der Einverleibung in das Inventar Eigentum des Überlassenden (§ 582a Abs. 2 Satz 2 BGB), und zwar auch insoweit, als ihre Anschaffung oder Herstellung über die Verpflichtung hinausgeht (BMF v. 21. 2. 2002, BStBl. I, 262 I.B.3). Zudem geht die Rückstellung des Übernehmers wegen seiner Ersetzungsverpflichtung einer AfA-Berechtigung zeitlich und sachlich vor. Andernfalls würde sich der (mutmaßliche) Aufwand für das Ersatz-WG beim Übernehmer zweimal auswirken, zum einen im Rückstellungswege, zum anderen in Form von AfA. Für über die zivilrechtliche Verpflichtung hinausgehende AHK hat der Überlassende eine Wertausgleichsverpflichtung zu passivieren und der Übernehmer eine entsprechende Forderung zu aktivieren (BMF v. 21. 2. 2002 aaO, dort auch zur Sachbehandlung in den folgenden Wj.).

Veräußerung des Wirtschaftsguts durch den Übernehmer: Veräußert der Übernehmer im Rahmen seiner ordnungsgemäßen Bewirtschaftung (§ 582a Abs. 1 Satz 2 BGB) ein eisern überlassenes WG, ist das sein LuF Hilfsgeschäft und der Erlös bei seinen Einkünften aus LuF zu erfassen (glA MÄRKLE/HILLER, VIII. Rn. 319 a). Die AHK für ein sodann angeschafftes Ersatz-WG sind über die gebildete Erneuerungsrückstellung zu verbuchen. Ggf. ergibt sich ein Gewinn oder Verlust, wenn die Rückstellung mit den AHK nicht übereinstimmt (glA FELSMANN/PAPE, A 631). Bezüglich einer Veräußerung des WG vor Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer wird die Auffassung vertreten, daß die Rückstellung bis zum vollen Wiederbeschaffungswert des WG unter Berücksichtigung des Wertigkeitsgrads des WG bei Überlassungsbeginn zulasten des Gewinns aufzustocken ist (FELSMANN/PAPE, A 641).

Bisherige Vereinfachungsregelung der FinVerw.: Die o.g. Bilanzierungsgrundsätze, im Schrifttum als schwer praktikabel kritisiert, (zB FELSMANN/PAPE, A 615), versagen, wenn Verpächter und Pächter ihre Gewinne nicht durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln. Für diesen Fall hielt die FinVerw. ggf. den Pächter zur AfA an den eisern überlassenen WG des Anlagevermögens befugt (Ländererlaß v. 10. 5. 1967, BStBl. II, 167 iVm. Ländererlaß v. 17. 12. 65, BStBl. II 1966, 34; FinMin. Nds. v. 30. 3. 1993 StEK EStG § 13 Nr. 589). Entsprechendes dürfte auch im Rahmen der Wirtschaftsüberlassung gegolten haben (vgl.

entsprechend zur Sachbehandlung beim Überlassenden/Verpächter Anm. 93). Die Vereinfachungsregelung fand allerdings keine Anwendung, wenn der Übernehmer/Pächter seinen Gewinn nach § 13a ermittelt (FinMin. Nds. v. 30. 3. 1993, StEK EStG § 13 Nr. 589; glA FELSMANN/PAPE, A 644, 653 f.).

UE entbehrte die Handhabung der FinVerw. der Grundlage im Gesetz (zweifelnd BFH v. 28. 5. 1998 IV R 31/97, BStBl. II 2000, 286; s. auch Anm. 93; aA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 39: zulässige Vereinfachung.

Das von der FinVerw. seinerzeit zur Begründung für seine Vereinfachungsregelung angezogene Urt. des BFH v. 7. 3. 1957 (IV 511/55 U, BStBl. III, 392), das trotz der Vereinerung wirtschaftlichen Eigentums des Übernehmers/Pächters dessen AfA-Berechtigung bejaht hat (dafür auch weiterhin K. F. WENDT, Inf. 1977, 289), ist durch die spätere Rspr. überholt. Es ist auch zu berücksichtigen, daß der Übernehmer/Pächter bezüglich der eisern überlassenen Inventarstücke des Anlagevermögens keine AHK getragen hat (vgl. BFH v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II, 281). Auf § 148 AO (Billigung von Erleichterungen der Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten) kann die Handhabung der FinVerw. uE nicht gestützt werden (vgl. etwa auch TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 148 AO Tz. 1 b). Für eine sonstige Billigkeitsregelung findet sich kein Anhaltspunkt. UE hätte eine Abweichung von der Rspr. des BFH einer Regelung im Gesetz bedurft. Wegen der nunmehr geltenden Verwaltungsregelung s. Anm. 93.

Nach einer unentgeltlichen Übertragung eines „eisern verpachteten“ Betriebs an den Pächter tritt dieser an die Stelle des Verpächters; eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeit aus Substanzerneuerung kann er nicht mehr ansetzen (BFH v. 24. 6. 1999 IV R 73/97, BStBl. II 2000, 309).

Einstweilen frei.

95–97

II. Wirtschaftsüberlassung in der Land- und Forstwirtschaft

Schrifttum: LEINUNG, Der sog. unentgeltliche Betriebsüberlassungsvertrag, Inf. 1976, 553; NIES, Unternehmerwechsel und Betriebsübergabe zwischen Angehörigen – Steuerliche Auswirkung, Inf. 1979, 489; UELNER, Fragen beim Übergang von Nutzungen in landw. Betrieben, Inf. 1980, 1; SCHLEIFER, Nutzungsüberlassungen zwischen Familienangehörigen im Bereich der Landwirtschaft, Inf. 1980, 372; BORDEWIN, Die Einkommensbesteuerung der LuF, Inf. 1982, 1; WÄTZIG, Steuerliche Fragen bei der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung, Inf. 1982, 437; MIDDELSCHULTE, Betriebswirtschaftliche Fragen bei der entgeltlichen und unentgeltlichen Nutzungsüberlassung in der Landwirtschaft, Inf. 1982, 477; FELSMANN, Die Verpachtung landwirtschaftlicher Betriebe, Inf. 1985, 389; OSTMEYER, Bilanzsteuerliche Behandlung der unentgeltlich überlassenen landwirtschaftlichen Betriebe, Inf. 1986, 224; HILLER, Die unentgeltliche Betriebsüberlassung in der LuF, Inf. 1987, 489; PAPE, Folgen der Nutzungsüberlassung in der LuF bei Vereinbarungen zwischen Angehörigen, Inf. 1991, 49; KANZLER, Der Wirtschaftsüberlassungsvertrag – Rettungskonstruktion oder Gestaltungsmöglichkeit zur gleitenden Hofnachfolge, FR 1992, 239; DERS., AfA-Berechtigung beim Wirtschaftsüberlassungsvertrag, NWB 29 (1992), 2267; SCHUBERT, Die Abschreibungsberechtigung zum Wirtschaftsüberlassungsvertrag, Inf. 1993, 419; FISCHER, Anmerkung zum BFH-Urteil vom 18. 2. 1993 IV R 106/92, FR 1993, 575; JANSEN, Abzugsfähigkeit und Steuerbarkeit von Leistungen aufgrund von Wirtschaftsüberlassungsverträgen nach der neueren Rechtsprechung, NWB 33 (1993), 3137; KÖHNE, Taxationsprobleme bei der Umsatzbesteuerung von Verpächtern landwirtschaftlicher Betriebe, HLBS-Report 6 (1993), 11. S. im übrigen das Schrifttum zur Betriebsverpachtung.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 29. 4. 1993, StEK EStG § 7 Nr. 245: AfA beim Wirtschaftsüberlassungsvertrag; v. 21. 2. 2002, BStBl. I, 262: Eiserne Verpachtung.

98 1. Bedeutung und zivilrechtliche Grundlagen des Wirtschaftsüberlassungsvertrags in der Land- und Forstwirtschaft

Als Wirtschaftsüberlassungsvertrag wird die unentgeltliche Nutzungsüberlassung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gegen Versorgungsleistungen bezeichnet.

Die Bedeutung der Wirtschaftsüberlassung liegt vorwiegend auf land- und forstwirtschaftlichem Gebiet. Es besteht aber kein außerrechtlicher und namentlich zivilrechtlicher Grund, sie nicht auch in anderen Bereichen, zB bei Gewerbebetrieben, Anwendung finden zu lassen (aus strechtlicher Sicht BFH v. 7. 8. 1979 VIII R 153/77, BStBl. II 1980, 181/183; aA KANZLER, FR 1992, 245; WÄRZIG, Inf. 1982, 438; gegen die abweichende Auffassung spricht u.a. der Fall des wegen des Viehbestands in die Gewerblichkeit hineingewachsenen luf Betriebs, s. WÄRZIG, Inf. 1982, 439 f.; wegen der Abgrenzung der Wirtschaftsüberlassung zu Betriebsüberlassungsverträgen ieS im gewerblichen Bereich, § 5 Anm. 1470). Sie ermöglicht vor allem im bäuerlichen Familienbetrieb und dort wiederum vor allem im Verhältnis zur Hofübergabe bzw. vor Eintritt des Erbfalls eine Zwischenlösung („halbherzige vorweggenommene Erbfolge“, GMACH, Inf. 1990, 80). Der BFH hat deshalb den Wirtschaftsüberlassungsvertrag als einen familienrechtlichen Vertragstypus mit erbrechtlichem Bezug bezeichnet (BFH v. 18. 2. 1993 IV R 106/92, BStBl. II, 546). Der Überlassende bleibt mangels endgültiger Hofübergabe gesichert, während sich der Übernehmer bewähren kann und muß (so zB BFH v. 5. 2. 1976 IV R 31/74, BStBl. II, 335/338; v. 23. 1. 1992 IV R 104/90, BStBl. II 1993, 327; zu letzterem BMF v. 29. 4. 1993, BStBl. I, 337). Die Notwendigkeit eines den Betrieb vielleicht übermäßig belastenden Pachtzinses entfällt (KANZLER, FR 1992, 239). Andererseits wird betont, daß die vom Übernehmer im Rahmen einer Wirtschaftsüberlassung erbrachten Leistungen an den Übergeber nur als SA berücksichtigt werden können, während Pachtzahlungen als BA abziehbar sind und mithin den Gewinn mindern; dadurch lassen sich eher gewinnabhängige Vergünstigungen erreichen. Um Abgrenzungsprobleme zu umgehen, sollte eine Wirtschaftsüberlassung, ebenso wie die Verpachtung grundsätzlich zu Beginn eines Wj vorgesehen werden.

Zivilrechtliche Grundlagen des Wirtschaftsüberlassungsvertrags: Die unentgeltliche Wirtschaftsüberlassung ist das Gegenstück zum entgeltlichen Pachtvertrag (LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 43 Rn. 4), ähnlich etwa wie die entgeltliche Miete das Pendant zur unentgeltlichen Leihe darstellt (UELNER, Inf. 1980, 4). Die Wirtschaftsüberlassung wird auch als die schuldrechtliche Form eines Unternehmensnießbrauchs eingeordnet. Im Grundfall überläßt der Betriebsinhaber häufig als Vorstufe einer Hofübergabe oder Erbfolge mit einer gewissen zeitlichen Nachhaltigkeit durch schuldrechtlichen Vertrag die Nutzung der in einem luf Betrieb zusammengefaßten Gegenstände gegen Altenteilsleistungen an den präsumtiven Nachfolger, ohne sich im wesentlichen seiner Eigentumsrechte zu begeben, aber auch ohne gezielt ein Nutzungsentgelt für die überlassenen Gegenstände zu verlangen.

Das Rechtsinstitut des Wirtschaftsüberlassungsvertrags ist entgegen einer verbreiteten Meinung (zB UELNER, Inf. 1980, 4) schon vor der Befassung durch den BFH in länger zurückliegender Rspr. zum Landpachtgesetz behandelt worden, dort aber wegen der Annahme von Entgeltlichkeit (angeblich in der Übernahme öffentlicher Lasten und des Altenteils durch den Übernehmer zu sehen) als Pachtvertrag eingeordnet worden (OLG Celle v. 21. 12. 1953 7 Wlw 434/53, RdL 1954, 47; v. 19. 1. 1959 7 Wlw 137/58, RdL 1959, 69; anders aber, wenn die Hofstelle dem künftigen Hoferben überlassen wurde, OLG Celle v. 19. 1. 1959 7 Wlw 144/58, RdL 1959, 136). Hiervon hat sich die Rspr. des BFH zunächst vorsichtig abgesetzt und diesen Vertrag als Vertrag mit stark

ausgeprägten Pachtelementen bezeichnet (BFH v. 11. 3. 1965 IV 60/61 U, BStBl. III, 286). Der Übernehmer und Nutzungsberechtigte ist jedenfalls gegen eine willkürliche und mißbräuchliche Entziehung seiner Position geschützt (BGH v. 15. 3. 1967 V Z R 127/65, RdL 67, 158).

Vom Pachtvertrag unterscheidet die Wirtschaftsüberlassung im wesentlichen nur die Unentgeltlichkeit (vgl. BFH v. 23. 1. 1992 IV R 104/90, BStBl. II, 327/328; für eine deutlichere Distanz dieser Vertragsarten FELSMANN/PAPE, A 692 a). Auch die Verpflichtung zu Altenteilsleistungen kann nicht als Pachtzins i.S.v. § 581 Abs. 1 Satz 2 BGB gewertet werden und mithin zur Annahme von Entgeltlichkeit führen, da sie nicht den Gebrauch der überlassenen Gegenstände abgilt, sondern den Versorgungsgedanken in den Vordergrund stellt. Die Frage der zivilrechtlichen Einordnung des Wirtschaftsüberlassungsvertrags ist streitig (STAUDINGER/PIKALO, BGB, XII, Anh. § 597 Anm. 83: regelmäßig Leihe, nach Lage des Falls aber auch Schenkungscharakter; STAUDINGER/REUSS, BGB, XII., § 516 BGB Rn. 39: Schenkung; PALANDT/PUTZO, BGB § 598 Anm. 2 c und KANZLER, FR 1992, 239: gemischter Vertrag mit Schenkungscharakter). Da der Wirtschaftsüberlassungsvertrag dem Übernehmer über die unentgeltliche Gebrauchsüberlassung unentgeltliche Überlassung einer Wohnung) auch und gerade die Berechtigung zur Fruchtziehung vermitteln muß (vgl. BFH v. 26. 8. 1993 IV B 32/93, BFH/NV 1994, 539), kann nicht von Leihe oder – von der Entgeltlichkeit abgesehen – Miete ausgegangen werden.

Allerdings ist bei bloßer Gebrauchsüberlassung Leihe anzunehmen, BGH v. 11. 12. 1981 V ZR 247/80, BGHZ 82, 354: unentgeltliche Überlassung einer Wohnung; auch FELSMANN/PAPE, A 698 a, die sich auf § 601 BGB beziehen, ordnen den Wirtschaftsüberlassungsvertrag als Leihe ein.

Dieser Umstand spricht vielmehr für einen Vertrag eigener Art (§ 305 BGB) mit Schenkungscharakter. Die Frage dahin, ob das Überlassungsversprechen wegen § 518 Abs. 1 BGB notariell zu beurkunden ist, dürfte wegen § 518 Abs. 2 BGB (tatsächlicher Vollzug) estrechtlich regelmäßig ohne Bedeutung sein. Eine sonstige Formbedürftigkeit besteht grundsätzlich nicht. Die Beobachtung von Schriftlichkeit empfiehlt sich aber aus Nachweisgründen. Zusätzliche rechtliche Maßgaben können sich zB bei Überlassung von Eltern an ein minderjähriges Kind ergeben (§§ 181, 1909 BGB; zB UELNER, Inf. 1980, 4).

Abgrenzung der Wirtschaftsüberlassung zum Pachtvertrag: Grenzfälle zum entgeltlichen Pachtvertrag sind entsprechend den Grundsätzen zur gemischten Schenkung danach zu beurteilen, ob der entgeltliche oder der unentgeltliche Teil nach Maßgabe des mutmaßlichen Parteiwillens und unter Würdigung des Zwecks überwiegt. Es kann auch ein Wandel von der Pacht zur Wirtschaftsüberlassung stattfinden (BFH v. 24. 9. 1998 IV R 1/98, BStBl. II 1999, 55/57). Ist von einem Wirtschaftsüberlassungsvertrag auszugehen, scheidet die entsprechende Anwendung der Regelungen über die Landpacht (§§ 585 ff. BGB) jedenfalls dann aus, wenn sie wesentlich von dem Gesichtspunkt der Entgeltlichkeit getragen sind (überhaupt gegen eine Anwendung KANZLER FR 1992, 239; sowie LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 43 Rn. 1). Der Vertrag kann im übrigen einen gesellschaftsrechtlichen Einschlag haben, wenn dem Überlassenden eine Gewinnbeteiligung sowie Eingriffs- und Beteiligungsrechte eingeräumt werden (KANZLER, FR 1992, 239; generell zur Abgrenzung gegenüber der Gesellschaft bzw. Mitunternehmerschaft BFH v. 17. 7. 1975 IV R 119/74, BStBl. II, 770 [771]).

2. Einkommensteuerliche Grundlagen des Wirtschaftsüberlassungsvertrags

99 a) Die Wirtschaftsüberlassung als Vertrag eigener Art

Die Maßgaben, nach denen die Rspr. des BFH die Wirtschaftsüberlassung beurteilt, sind teils Ableitungen aus den Voraussetzungen für eine veränderte Einkünftezurechnung (Anm. 20 ff.; WÄTZIG, Inf. 1982, 437 sieht insoweit einen Zwiespalt zwischen der Rspr. des BFH und der Auffassung von RUPPE in TIPKE, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 7 ff.), teils aus der Rspr. des BFH zur estrechtlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (glA WÄTZIG, Inf. 1982, 438), ohne daß damit allerdings die Wirtschaftsüberlassung auf den Personenkreis der nahen Angehörigen oder gar den Hoferben verengt wäre (BFH v. 14. 8. 1986 IV R 264/84, BStBl. II 1987, 20/22; v. 17. 7. 1989 IV R 84/87, BFH/NV 1990, 623; v. 26. 11. 1992 IV R 53/92, BStBl. II 1993, 395; tendenziell aA FELSMANN/PAPE, A 693; der Wirtschaftsüberlassungsvertrag ist auch in der neueren Rspr. anerkannt, zB BFH v. 28. 2. 2002 IV R 20/00, FR 2002, 841).

Wirtschaftsüberlassungsvertrag als Rettungskonstruktion: Nach der Rspr. des BFH ist der Wirtschaftsüberlassungsvertrag in gewissem Sinne eine Barriere gegen nicht erwünschte estrechtliche Konsequenzen. Die Annahme eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags kommt insbesondere auch und dann in Betracht, wenn wegen der Rspr. zu Vertragsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen keine klaren und eindeutigen Vereinbarungen bestehen (BFH v. 7. 10. 1982 IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73); zu beachten ist hier aber der Vorrang der Innengesellschaft bzw Mitunternehmerschaft, wenn der von beiden Ehegatten bewirtschaftete Grund und Boden teils dem einen Ehegatten, teils dem anderen und ggf. teils beiden gehört (dazu Anm. 154 ff.). Wirtschaftsüberlassungsvertrag wird ferner angenommen, wenn ein Pachtvertrag estrechtlich nicht beachtet wird, etwa weil der vereinbarte „Pachtzins“ zu gering ist oder wegen Versorgungscharakters dem Drittvergleich nicht standhält (BFH v. 5. 2. 1976 IV R 31/74, BStBl. II, 335/336 und 338; v. 19. 2. 1976 IV R 179/72, BStBl. II, 415/416; v. 23. 6. 1977 IV R 43/73, BStBl. II, 719; Nds FG v. 12. 4. 1988, EFG 1988, 469, rkr; glA FELSMANN/PAPE, A 693 a).

Unter Hinweis auf die Rspr. des BFH zu Ehegatten-Arbeitsverhältnissen bzw. zu Ausbildungsverträgen zwischen Eltern und Kindern, wonach unüblich niedriger Arbeitslohn dann der estrechtlichen Anerkennung des Arbeits- bzw. Ausbildungsverhältnisses nicht entgegensteht, wenn das Mißverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung nicht auf einen mangelnden rechtsgeschäftlichen Bindungswillen schließen läßt (BFH v. 28. 7. 1983 IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60; v. 22. 3. 1990 IV R 115/89 BStBl. II, 776), wird ein entsprechend zu gering vereinbarter Pachtzins als der Annahme eines Pachtvertrags nicht schädlich angesehen (KANZLER, FR 1992, 243). Danach gebe es den „verunglückten Pachtvertrag“ nicht. Es dürfe für die Annahme des Wirtschaftsüberlassungsvertrags der Überlassung von vornherein nur eine Altenteilsleistung oder dieser ähnliche Leistung gegenüberstehen.

Stellungnahme: UE ist entscheidend, ob bei der Gegenleistung im wesentlichen der Versorgungsgedanke im Vordergrund steht. Trotz der hiernach möglichen Annahme eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags aufgrund verunglückten Pachtvertrags kann eine Überlassung nicht einfach unterstellt werden. Es müssen eindeutige Anhaltspunkte hierfür vorliegen (BFH v. 17. 7. 1975 IV R 119/74, BStBl. II, 770; v. 14. 8. 1986 IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17/20; v. 14. 8. 1986 IV R 264/84, BStBl. II 1987, 20/22). Bei Wirtschaftsüberlassung unter nahen Angehörigen gelten uE, von der Angemessenheit der Gegenleistung

abgesehen, die zur Verpachtung dargestellten Grundsätze (Anm. 75 ff.). Die Wirtschaftsüberlassung muß tatsächlich durchgeführt sein (BFH v. 27. 2. 1986 IV R 205/84, BFH/NV 1986, 460), wozu nach Auffassung des BFH auch gehört, daß der Übernehmer dem FA gegenüber als solcher auftritt. Namentlich bezüglich der AfA-Berechtigung bestehen keine Unterschiede zur Betriebsverpachtung (BFH v. 23. 1. 1992 IV R 104/90, BStBl. II 1993, 327/328), weshalb diesbezüglich eine gemeinsame Erläuterung gerechtfertigt ist (namentlich zur eisernen Verpachtung des Inventars Anm. 92 ff.).

b) Tatbestandsvoraussetzungen des Wirtschaftsüberlassungsvertrags

100

Überblick zu den Voraussetzungen: In der Rspr. des BFH (vor allem BFH v. 5. 2. 1976 IV R 31/74, BStBl. II, 335/337 f.; bestätigt zB von BFH v. 18. 2. 1993 IV R 106/92, BStBl. II 1993, 546; v. 18. 2. 1993 IV R 50/92, BStBl. II 1993, 548) wird der Wirtschaftsüberlassungsvertrag estrechtlich anerkannt, wenn

- ▷ nach den vertraglichen Vereinbarungen bezüglich des luf Betriebs *unentgeltlich* dem Überlassungsnehmer das alleinige Nutzungs- und Fruchtziehungsrecht für einen nicht nur vorübergehenden Zeitraum nach außen hin erkennbar eingeräumt wird,
- ▷ das *Eigentum* oder jedenfalls das Verfügungsrecht *am lebenden und toten Inventar* entgeltlich oder unentgeltlich übertragen wird,
- ▷ die alleinige *Entscheidungsbefugnis* über sämtliche zur Führung des Betriebs erforderlichen Maßnahmen überlassen wird.

Unentgeltliche Überlassung der Nutzungsbefugnis: Altenteils(ähnliche)leistungen des Übernehmers beeinflussen die Annahme der Unentgeltlichkeit des Wirtschaftsüberlassungsvertrags nicht, weil insoweit der Unterhalts- bzw. Versorgungsgedanke im Vordergrund steht (BFH v. 5. 2. 1976 aaO; v. 16. 9. 1965 IV 67/61 S, BStBl. III, 706). Andererseits ist das Versprechen von Altenteils(ähnlichen)leistungen nicht Voraussetzung für die estrechtliche Anerkennung des Wirtschaftsüberlassungsvertrags (aA WÄTZIG, Inf. 1982, 440). Im übrigen können Versorgungsleistungen auch einem anderen als dem Überlassenden zugesagt werden (BFH v. 26. 11. 1992 IV R 53/92, BStBl. II 1993, 395).

► *Überlassung des alleinigen Nutzungsrechts:* Der BFH verlangt die Einräumung des alleinigen Nutzungsrechts mit Fruchtziehungsrecht am Betrieb, ggf. auch am Teilbetrieb.

BFH v. 24. 7. 1975 IV R 99/72, BStBl. II, 772; v. 5. 2. 1976 IV R 31/74, BStBl. II, 335; v. 17. 7. 1989 IV R 84/87, BFH/NV 1990, 623; Fruchtziehungsrecht iSv. § 956 BGB; v. 26. 8. 1993 IV B 32/93, BFH/NV 1994, 539; KANZLER, FR 1992, 243; etwa landwirtschaftlicher Betrieb beim Übernehmer, forstwirtschaftlicher Betrieb beim Überlassenden; zum Teilbetrieb zB auch OFD Stuttgart v. 22. 8. 1978, DStZ/B 1978, 309; zur Überlassung eines forstwirtschaftlichen Betriebs, auch FELSMANN/PAPE, A 693 c.

► *Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen:* Dies setzt zunächst voraus, daß alle wesentlichen Betriebsgrundlagen überlassen wurden (BFH v. 23. 6. 1977 IV R 43/73, BStBl. II, 719/721 und Anm. 62 ff.; zum Rückbehalt von luf Flächen zB BFH v. 1. 2. 1990 IV R 8/89 BStBl. II, 428). Nutzungsübertragung durch Vermietung genügt nicht, weil sie nicht das Fruchtziehungsrecht vermittelt (BFH v. 26. 8. 1993 IV B 32/93, BFH/NV 1994, 539). Aus der Voraussetzung der Überlassung des Fruchtziehungsrechts wird weiter gefolgert, daß ein ganz oder parzellenweise verpachteter luf Betrieb nicht zur Bewirtschaftung überlassen werden kann (FELSMANN/PAPE, A 693 a). Die Berechtigung zur alleinigen Nutzung schließt die Annahme einer Mitunternehmerschaft aus (vgl. zB BFH v.

7. 10. 1982 IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73; bezüglich Innengesellschaft bei Ehegatten zB. BFH v. 14. 8. 1986 IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17).

► *Kurzzeitige Überlassung schädlich*: Der BFH verneint bei zu kurzer Überlassung beim Übernehmer das Unternehmerrisiko (BFH v. 24. 7. 1975 IV R 99/72, BStBl. II, 772/774). Im Schrifttum wird die Ansicht vertreten, daß dann keine Gewinnerzielungsabsicht vorliege (KANZLER, FR 1992, 242). Beides überzeugt nicht. Bereits mit Ablauf eines Wj. können alle wesentlichen Bestandteile insbesondere landwirtschaftlichen Unternehmerrisikos auftreten, etwa die Witterungsbedingungen zwischen Saat und Ernte, das Preisrisiko usw. Gewinnerzielungsabsicht setzt nur in einer Prognoseentscheidung die Möglichkeit der Erzielung eines Totalgewinns voraus. Eine solche Möglichkeit kann, etwa von Unerntlichkeit der Überlassung abgesehen, von vornherein bestehen.

Das Erfordernis der zeitlichen Nachhaltigkeit der Überlassung soll offenbar Mißbräuchen dergestalt vorbeugen, daß die Einkünftezurechnung nicht kurzfristig je nach der steuerlich günstigsten Konstellation gesteuert werden kann (vgl. andeutungsweise KANZLER, FR 1992, 239 [241]). Vorsorge gegen Mißbrauch ist aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei Rechtsverhältnissen unter nahen Angehörigen am Platze, namentlich zur Untermauerung der Ernstlichkeit (im Zusammenhang ablehnend KANZLER, FR 1992, 242). Das hieße, daß bei einander Fremden an die Nachhaltigkeit der Überlassung nicht dieselben strengen Voraussetzungen geknüpft werden können, wie bei nahen Angehörigen. Zur Frage, wo genau (bei Angehörigen) die Grenze zur schädlichen vorübergehenden Überlassung liegt, hat der BFH bisher noch nicht endgültig Stellung genommen, jedenfalls die Überlassung für 9 Jahre für ausreichend erachtet (BFH v. 24. 7. 1975 aaO). UE würde die Rspr. wohl als typisierende Grenze einen Zeitraum von 5 Jahren billigen (glA LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 43, Rn. 6; aA SCHMIDT/SEGER XXI. § 13 Rn. 41: etwa 9–15 Jahre; BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 28: 9–12 Jahre; uE keine Abhängigkeit vom Alter des Überlassenden, aA WÄTZIG, Inf. 1982, 439).

► *Die längerfristige Wirtschaftsüberlassung* muß im Zeitpunkt der Überlassung beabsichtigt sein. Es stört dann nicht, wenn sie sich kurzfristig zerschlägt, zB bei Tod des Übernehmers. Jedenfalls muß aber der Übernehmer ab dem Zeitpunkt der Übernahme über eine längerfristige gesicherte Rechtsposition verfügen (aA anscheinend KANZLER, FR 1992, 242). Überlassung auf Lebenszeit des Überlassenden kann die Frage wirtschaftlichen Eigentums des Übernehmers hervorrufen, namentlich wenn keine Kündigungsmöglichkeit vereinbart ist (s. LITTMANN/MITTERPLEININGER, § 13 Rn. 205).

► *Erweiterung des Anwendungsbereichs durch Rspr.*: Nach der Grundsatzentscheidung des BFH vom 5. 2. 1976 (BStBl. II 1976, 335) wurde die Wirtschaftsüberlassung nur im Verhältnis des Hofinhabers zum Hoferben behandelt (dazu kritisch bereits UELNER, Inf. 1980, 4). Dies schließt den Fall der in Aussicht genommenen vorweggenommenen Hoferbfolge mit ein. Darüber hinaus hat der BFH später entschieden, daß die Berücksichtigung eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags nicht notwendig voraussetzt, daß der Nutzungsberechtigte der zukünftige Hoferbe ist (BFH v. 26. 11. 1992 IV R 53/92, BStBl. II 1993, 395; v. 17. 7. 1989 IV R 84/87, BFH/NV 1990, 623; so auch KANZLER, FR 1992, 241 und 242; aA WÄTZIG, Inf. 1982, 438). UE kann letzterem zugestimmt werden, weshalb neben einem Kind, dem Ehegatten (so schon BFH v. 7. 10. 1982 IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73; aA WÄTZIG, Inf. 1982, 438 f.), den Eltern (BFH v. 17. 7. 1989 IV R 84/87, BFH/NV 1990, 623) auch eine nicht angehörige Person als Übernehmer im Rahmen eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags in Betracht kommt (enger FELSMANN/PAPE, A 693).

Verschaffung von Eigentum oder Verfügungsrecht am Inventar: Nachdem der BFH für die Anerkennung des Wirtschaftsüberlassungsvertrags zunächst Übereignung des Inventars verlangt hat (BFH v. 24. 7. 1975 IV R 99/72,

BStBl. II, 772), hat er sich kurz darauf mit der Übernahme des Inventars zum Schätzwert entsprechend der Vorschrift des § 582a BGB (früher §§ 587–589 BGB) begnügt (sog. eisernes Inventar), weil auch diese das Verfügungsrecht über das lebende und tote Inventar vermittelt (§ 582a Abs. 1 Satz 2 BGB; BFH v. 5. 2. 1976 IV R 31/74, BStBl. II, 335). Es genügt die Übertragung des Verfügungsrechts „nach Maßgabe“ des § 582a BGB, was uE heißt, daß das Inventar nicht eisern verpacket, sondern nur eisern unentgeltlich überlassen zu sein braucht (unklar FELSMANN/PAPE, A 694). Zur eisernen Verpackung s. Anm. 92–94.

Das alleinige Entscheidungsrecht macht den Überlassungsnehmer zum (Allein-)Unternehmer. Der Annahme alleiniger Entscheidungsbefugnis wäre etwa eine Vertragsklausel schädlich, wonach alle zur Führung des Betriebs erforderlichen Maßnahmen von der Zustimmung des Überlassenden abhängen (UELNER, Inf. 1980, 5). Würde der Überlassende mitreden oder selbst entscheiden können, stellte sich ggf. sogar die Frage, ob ein Arbeitsverhältnis vorliegt (KANZLER, FR 1992, 243). Der Übernehmer muß bezüglich des Inventars verfügen können.

3. Einkommensteuerliche Rechtsfolgen des Wirtschaftsüberlassungsvertrags beim Überlassenden

a) Einkünfte des Überlassenden

101

Zurechnung der betrieblichen Einkünfte und Gewinnermittlungsart:

Mit der Betriebsüberlassung werden die Einkünfte aus der laufenden Bewirtschaftung dem Übernehmer zugerechnet. Wirtschaftsüberlassung ist grundsätzlich Überlassung des Betriebs im ganzen gem. § 141 Abs. 3 AO. Eine bestehende Buchführungspflicht des Überlassenden entfällt ohne eine Feststellung des Wegfalls durch das FA nach § 141 Abs. 2 Satz 2 AO (KANZLER, FR 1993, 767; wohl auch TIPKE/KRUSE XVI § 141 Tz. 25; aA WÄTZIG, Inf. 1982, 441). Eine solche Überlassung im ganzen liegt allerdings nicht vor, wenn nur ein Teilbetrieb überlassen wird. Dann besteht die Buchführungspflicht für den dem Überlassenden verbleibenden Teilbetrieb fort (BFH v. 24. 2. 1994 IV R 4/93, BStBl. II, 677).

Hat der Überlassende seinen Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt, entfiel nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF (bis zum StEntG 1999/2000/2002) eine der dafür maßgeblichen Voraussetzungen nach der Überlassung, wenn der Ausgangswert nach § 13a Abs. 4 aF nunmehr nicht mehr als 0 DM betrug (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF). Nach § 13a Abs. 1 Satz 2 war und ist der Gewinn allerdings erst letztmalig für das Wj. (zur Maßgeblichkeit des grundsätzlich abweichenden Wj. nach § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bzw. § 8c EStDV BFH v. 11. 3. 1965 IV 60/61 U, BStBl. III, 286) nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, das nach Bekanntgabe der Mitteilung endet, durch die die Finanzbehörde hier insbesondere auf den Wegfall dieser Voraussetzung hingewiesen hat (glA SCHMIDT/SEGER XXI. § 13 Rn. 44; WÄTZIG, Inf. 1982, 441). KANZLER (FR 1992, 244) hielt § 13a Abs. 2 für analog anwendbar, dh. nach Maßgabe dieser Vorschrift eine abweichende Gewinnermittlung auf Antrag des Stpfl. für möglich.

Nach § 13a Abs. 1 (idF des StEntG 1999/2000/2002) ist die Durchschnittsatzgewinnermittlung weder an einen Ausgangswert noch an das Erfordernis angeknüpft, daß dieser mehr als 0 DM betragen muß.

Wahlrecht auf Betriebsaufgabe: Nach der Rspr. des BFH treten beim Überlassenden bezüglich der Frage der Betriebsaufgabe estrechtlich grundsätzlich dieselben Rechtsfolgen ein wie beim Betriebsverpächter.

BFH v. 5. 2. 1976 IV R 31/74, BStBl. II 1976, 335 unter Bezugnahme auf BFH v. 18. 4. 1964 IV 114/61 S, BStBl. III, 303; v. 23. 6. 1977 IV R 43/73, BStBl. II, 719; s.

auch BFH v. 23. 1. 1992 IV R 104/90, BStBl. II 1993, 327 zur AfA-Berechtigung; s. deshalb im einzelnen auch Anm. 87.

Der Überlassende hat dementsprechend grundsätzlich ein Wahlrecht, ob er den weiterhin bestehenden luf Betrieb aufrechterhält oder aufgibt (BFH v. 23. 1. 1992 IV R 104/90, BStBl. II 1993, 327; v. 18. 2. 1993 IV R 50/92, BStBl. II, 548; zu den Maßgaben der Ausübung des Wahlrechts, Anm. 84), sofern ein Aufrechterhalten nicht als ausgeschlossen erscheint (vgl. für die Überlassung von luf Betrieben im Beitrittsgebiet zur Zeit der DDR an LPG BMF v. 14. 10. 1999, DStR 1999, 2032). Dabei ist unbeachtlich, ob der Übernehmende als Erbe feststeht oder nicht (BFH v. 17. 7. 1989 IV R 84/87, BFH/NV 1990, 623; v. 26. 11. 1992 IV R 53/92, BStBl. II 1993, 395; GMACH, Inf. 1990, 76).

Versteuerung stiller Reserven: Erklärt der Überlassende die Betriebsaufgabe nicht, kommt vor allem keine Besteuerung der stillen Reserven aus den weiterhin dem Überlassenden zuzurechnenden Wirtschaftsgütern in Betracht (BFH v. 28. 11. 1991 IV R 58/91, BStBl. II 1992, 521/522 mwN: „ruhender Betrieb“; v. 5. 2. 1976 IV R 31/74, BStBl. II, 335/338). Die Unentgeltlichkeit der Überlassung steht der Annahme, daß es sich bei der Überlassung um einen betrieblichen Vorgang handelt, nicht entgegen (FG Ba.-Württ. v. 13. 7. 1990, EFG 1991, 191, rkr; WÄRTZIG, Inf. 1982, 440). Ist dem Übernehmer allerdings das Eigentum am gesamten lebenden und toten Inventar unentgeltlich oder entgeltlich übertragen worden, zwingt dies beim Überlassenden zur Auflösung und Besteuerung der im Inventar steckenden stillen Reserven. Es handelt sich insoweit nicht um die unentgeltliche Übereignung eines Teilbetriebs nach § 6 Abs. 3 (§ 7 Abs. 1 EStDV aF; BFH v. 19. 2. 1976 IV R 179/72, BStBl. II, 415). Auch der Gedanke der vorweggenommenen Erbfolge ist in diesem Zusammenhang nicht einschlägig (BFH v. 23. 6. 1977 IV R 43/73, BStBl. II, 719; v. 18. 4. 1991 IV R 7/89, BStBl. II, 833). Stellt das lebende und tote Inventar in diesem Fall eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen dar (dazu zB BFH v. 18. 2. 1971 IV R 206/67, BStBl. II, 485), kann sogar beim Überlassenden von einer Betriebsaufgabe auszugehen sein, die zu einer Auflösung der gesamten im Betrieb steckenden stillen Reserven zwingen würde (BFH v. 24. 7. 1975 IV R 99/72, BStBl. II, 772; v. 5. 2. 1976 aaO; 19. 2. 1976 IV R 179/72, BStBl. II, 415). Die genannten Folgen können vermieden werden, wenn das Inventar zum Schätzwert nach § 582a BGB eisern überlassen wird (BFH v. 5. 2. 1976 IV R 31/74, BStBl. II, 335/338; v. 23. 6. 1977 IV R 43/73, BStBl. II, 719/721; WÄRTZIG, Inf. 1982, 441 f.).

Die Einbeziehung von § 582a BGB in den Wirtschaftsüberlassungsvertrag zur Erzielung dieser estrechtlichen Rechtsfolge hat der BFH ursprünglich offenbar auch auf Billigkeitserwägungen gestützt (s. BFH aaO), kann uE aber auch allein daraus hergeleitet werden, daß die Wirtschaftsüberlassung das unentgeltliche Gegenstück zur entgeltlichen Pacht darstellt, womit sich die entsprechende Anwendung von Pachtregelungen dann anbietet, wenn nicht der Gesichtspunkt der Entgeltlichkeit entgegensteht.

Freibetrag und Steuerermäßigung: Der Überlassende kann grundsätzlich den Freibetrag nach § 13 Abs. 3 beanspruchen. Dies setzt aber voraus, daß positive Einkünfte aus LuF vorhanden sind. Dagegen steht ihm die mit dem VZ 2000 angelaufene StErmäßigung nach § 34e auch dann nicht zu, wenn im Sinne dieser Vorschrift ein Gewinn angefallen ist (§ 34e Anm. 24; KANZLER, FR 1992, 245; aA WÄRTZIG, Inf. 1982, 441; vgl. zur Betriebsverpachtung BFH v. 15. 4. 1993 IV R 12/91, BFH/NV 1994, 87).

Die Versorgungsleistungen des Übernehmers an den Überlassenden stellen beim Überlassenden grundsätzlich gem. § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG stpfl. wiederkehrende Bezüge dar, sofern es sich nicht um Unterhaltsleistungen handelt.

BFH v. 28. 2. 2002 IV R 20/00, FR 2002, 841; v. 18. 2. 1993 IV R 50/92, BStBl. II 1993, 548; v. 18. 2. 1993 IV R 51/92, BFH/NV 1994, 14; v. 19. 2. 1976 IV R 179/72, BStBl. II, 415/417; v. 23. 6. 1977 IV R 43/73, BStBl. II, 719; glA BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 30; die FinVerw. hat die Rechtsgrundsätze dieser Rspr., soweit sie von der bisherigen Verwaltungshandhabung abweichen, mit Wirkung für nach dem 31. 12. 1993 beginnende Wj. übernommen., OFD Kiel v. 17. 9. 1993, StEK EStG § 13 Nr. 597. Allerdings hat es der BFH in seinem Urteil vom 24. 9. 1998 IV R 1/98, BStBl. II 1999, 55/57 ausdrücklich offengelassen, ob er an dieser Rspr. festhält und die Leistungen nicht vielmehr als BE bei den Einkünften aus LuF erfassen will. Gegen diese Tendenz SCHMIDT/SEGER XXI. § 13 Rn. 42.

Da nach dem Beschluß des Großen Senats des BFH vom 15. 7. 1991 (GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78) bei Hofübergabeverträgen die Frage estrechtlich nicht relevanter Unterhaltszahlungen nicht gestellt wird, läge es nahe, auch bei den Versorgungsleistungen des Übernehmers an den Überlassenden so zu verfahren (KANZLER FR 1992, 244). Dem ist die Rspr. jedoch nicht gefolgt und prüft die Frage, ob es sich um nicht zu erfassende Unterhaltsleistungen iSv. § 12 Nr. 2 handelt daran, ob bei überschlägiger und großzügiger Berechnung der Wert der Gegenleistung weniger als die Hälfte des Werts der „Renten“verpflichtung beträgt (BFH v. 18. 2. 1993 IV R 50/92, BStBl. II 1993, 548; dazu auch FISCHER, FR 1993, 575; zur Bewertung von Altenteilsleistungen OFD München v. 17. 6. 1996, StEK EStG § 13 Nr. 634). Zu den Einzelheiten, die entsprechenden Ausführungen beim Übernehmer, Anm. 110. Hat der Übernehmer im Wege des Schuldbeitritts Zins- und Tilgungsleistungen übernommen, die bislang beim Überlassenden betrieblichen Aufwand dargestellt haben, stellen auch diese Leistungen beim Überlassenden ggf. wiederkehrende Bezüge iSv. § 22 Nr. 1 dar, die aber, sofern der Überlassende nicht die Betriebsaufgabe erklärt hat, zugleich BA seines weiterhin existenten luF Betriebs sind, wenn der Überlassende weiter Schuldner der entsprechenden Verbindlichkeiten geblieben ist (BFH v. 18. 2. 1993 aaO; im Ergebnis glA SCHMIDT/SEGER XXI. § 13 Rn. 44, der den Vorgang als Anweisung iSv. § 783 BGB deutet; BORDEWIN, Inf. 1982, 6).

Stellen sich die Bezüge (Altenteilsleistungen) als dauernde Lasten dar, stellt sich die Frage, ob sie mit dem Wert des überlassenen Nutzungsrechts zu verrechnen sind und erst der übersteigende Betrag stpfl. ist (zur Verrechnung BFH v. 16. 9. 1965 IV 67/61 S, BStBl. III, 706; v. 13. 8. 1985 IX R 10/80 BStBl. II, 709). Dies wird im Schrifttum mit der Begründung verneint, daß der Wirtschaftsüberlassungsvertrag stets einen erbrechtlichen Bezug aufweise, und zwar auch für den Fall, in dem nicht der künftige Hoferbe Nutzungsberechtigter ist (KANZLER, FR 1992, 244; ohne Auseinandersetzung mit der Frage BFH v. 18. 2. 1993 IV R 50/92, BStBl. II, 548). Aufwendungen, die dem Überlassenden im Zusammenhang mit den Versorgungsleistungen entstehen, sind grundsätzlich bei der Einkunftsermittlung nach § 22 EStG als Werbungskosten zu berücksichtigen.

b) Betriebsvermögen, Betriebseinnahmen und -ausgaben sowie Gewinn-erzielungsabsicht des Überlassenden 102

Umfang des Betriebsvermögens: Hat der Überlassende keine Betriebsaufgabe erklärt, gehören zu seinem BV alle WG des Anlagevermögens (zum Umlaufvermögen, Anm. 10) des überlassenen Betriebs, insbesondere der Grund und Boden (s. dazu auch Anm. 87), Wirtschaftsgebäude, die forstliche Bestockung, betriebsbezogene Liefer- und Produktionsrechte, zB die Milchanlieferungs-Referenzmenge (glA FELSMANN/KÖNIG, A 1477b; zur Frage der AfA Anm. 54). Dem Überlassenden steht die Begünstigung nach § 6b, § 6c bezüglich des Ge-

winns aus der Veräußerung dort genannter Anlagegüter zu. Der Überlassende erzielt aus dem überlassenen Betrieb – von den als sonstige Einkünfte einzuordnenden Versorgungsleistungen ist in diesem Zusammenhang abzusehen – weiterhin Einkünfte aus LuF (s. BFH v. 23. 6. 1977 IV R 43/73, BStBl. II, 719).

Betriebseinnahmen: Zu den ersten BE des Überlassenden kann etwa eine „Entschädigung“ gehören, die er vom Übernehmer für das Feldinventar und die stehende Ernte erhält (für Pachtverhältnisse BFH v. 29. 7. 1976 IV R 172/72, BStBl. II, 781). Dagegen werden nach bisheriger Rspr. die Zahlungen des Übernehmers als sonstige Einkünfte iSv § 22 erfaßt.

Dazu Anm. 101; im BFH-Urteil v. 24. 9. 1998 IV R 1/98, BStBl. II 1998, 55/57 ist offengelassen, ob es sich nicht um BE beim Überlassenden bzw. BA beim Übernehmer handelt.

Daß der Überlassende zumeist allerdings wegen fehlender Einnahmen nur Verluste ausweisen wird, hält die Rspr. des BFH für unbeachtlich, solange nur BV vorhanden ist (BFH v. 23. 1. 1992 IV R 104/90, BStBl. II 1993, 327). Auch die Erwirtschaftung von Verlusten ist Einkunftserzielung.

Die Frage der Gewinnerzielungsabsicht korreliert mit der Frage, ob eine Totalgewinnprognose positiv ausfällt (vgl. BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751/766 f., dazu auch Anm. 60 ff.). Hier wären etwa auch die vorhandenen und dem Überlassenden zuzurechnenden stillen Reserven einzubeziehen (BFH v. 23. 1. 1992 aaO; FG Ba.-Württ. v. 13. 7. 1990, EFG 1991, 191; zB beim Grund und Boden, vgl. BFH v. 21. 3. 1985 IV R 25/82, BStBl. II, 399, auch wenn sie wegen außerbetrieblicher Faktoren gestiegen sind, zB wegen Baulandausweisung, glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 161; bei einem verpachteten Forstbetrieb der Zuwachs beim stehenden Holz). Auch können beim Überlassenden noch Einnahmen aus LuF anfallen, etwa wenn ihm – allerdings spätestens mit 1998 größtenteils auslaufend – noch der Nutzungswert seiner (also nicht die des Übernehmers) Wohnung nach § 13 Abs. 2 Nr. 2 (zur Frage der Betriebsvermögeenseigenschaft der Gebäude für den Geltungsbereich vor dem WohnEigFG WÄRZIG, Inf. 1982, 440) oder Gewinn aus der Veräußerung von Anlagegütern (zB auch Tiere des Anlagevermögens, die noch dem Überlassenden zuzurechnen sind, vgl. auch MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 313) oder Sachversicherungsleistungen oder aus der Auflösung steuerfreier Rücklagen zuzurechnen sind (BFH v. 26. 2. 1987 IV R 325/84, BStBl. II, 772; v. 23. 1. 1992 IV R 104/90, BStBl. II 1993, 327; KANZLER, FR 1992, 244). In Betracht kommen auch Einnahmen aus betrieblichen Beteiligungen, aus der LuF Nutzung zurückbehaltener Flächen, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, ggf. auch Einnahmen aus Jagd nach Abs. 1 Nr. 3. Die Einnahmen eines zurückbehaltenen Teilbetriebs, dem nunmehr eigenständige Betriebseigenschaft zukommt, stehen allerdings mit dem überlassenen Teilbetrieb in keinem Zusammenhang mehr, so daß sie insoweit außer Betracht zu lassen sind (aA KANZLER, FR 1992, 244). Angesichts vorstehender Erwägungen und angesichts des Umstands, daß die Wirtschaftsüberlassung häufig nur der Überbrückung eines Schwebzustands dient und zumeist mit dem Ziel der Wiedervereinigung des Eigentums an den zur Bewirtschaftung überlassenen WG mit dem Nutzungsrecht verknüpft ist, wird man die Frage der Gewinnerzielungsabsicht regelmäßig zurückstellen können (aA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 321, 322 c; SCHUBERT, Inf. 1993, 419: neuer Prognosezeitraum für die Totalgewinnprognose). Im übrigen haben auch Liebhabereibetriebe noch steuerliches BV (BFH v. 29. 10. 1981 IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381).

Betriebsausgaben kann der Überlassende, der keine Betriebsaufgabe erklärt, wie ein Betriebsverpächter Betriebsausgaben abziehen (KANZLER, FR 1992, 244). Die Rspr. des BFH zum Bruttoverbrauch steht dem nicht entgegen. Denn der Überlassende hat entweder eigene BE oder es besteht jedenfalls die Möglichkeit hierzu (glA WÄTZIG, Inf. 1982, 440 f.). Als BA kommen etwa Sachversicherungsprämien, öffentliche Abgaben, Darlehenszinsen usw. in Betracht. BA sind ua. auch die AfA und ggf. SonderAfA bezüglich der im Eigentum des Überlassenden verbliebenen abnutzbaren WG.

BFH v. 23. 1. 1992 IV R 104/90, BStBl. II 1993, 327, dort auch bezüglich Wohngebäuden im Rahmen der Nutzungswertbesteuerung nach § 13 Abs. 2 Nr. 2; BMF-Anwendungserlaß v. 29. 4. 1993, BStBl. I 1993, 337; H 42 „Wirtschaftsüberlassungsvertrag“ EStH 1996; FG Ba.-Württ. v. 13. 7. 1990, EFG 1991, 191, rkr.; § 5 Anm. 1462; KANZLER, FR 1992, 244 mwN; im Ergebnis auch WÄTZIG, Inf. 1982, 440; aA MARTENS in: L/B/P, § 13 Anm. 205: AfA-Berechtigung beim Übernehmer, was nach KANZLER FR 1992, 245 allerdings Abziehbarkeit von Drittaufwand darstellen würde, dagegen wiederum BFH v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281/283 f.: Drittaufwand nur, wenn ein Dritter Kosten trägt, die durch die Einkunftserzielung des Stpfl. veranlaßt sind; gegen die Annahme daß die AfA des Überlassenden – von der AfA für die selbstgenutzte Wohnung abgesehen – durch eine Entnahme laufender Nutzungen zu neutralisieren sei, weil die unentgeltliche Betriebsüberlassung auf privaten Gründen beruhe FG Ba.-Württ. v. 13. 7. 1990, EFG 1991, 191, rkr.).

Wegen vom Übernehmer im Wege des Schuldbeitritts übernommenen Aufwendungen des Überlassenden s. die Erl. zum Übernehmer. Es wurde die Ansicht vertreten, daß Drittaufwand des Übernehmers zugunsten des Überlassenden als BA des Überlassenden abziehbar ist (FELSMANN/PAPE, A 698 c; s. aber BFH v. 9. 7. 1992 IV R 115/90, BStBl. II 1992, 948/952 ff.; nach der Rspr. des BFH ist Drittaufwand grundsätzlich nicht abziehbar, zB BFH v. 23. 8. 1999 GrS 2/97, BStBl. II, 778).

c) Das Inventar beim Überlassenden im Rahmen des Wirtschaftsüberlassungsvertrags 103

Zum Inventar iSd. §§ 582, 582a BGB gehört die Gesamtheit der beweglichen Sachen, die in einem entsprechenden räumlichen Verhältnis zum Pachtgrundstück stehen und dazu bestimmt sind, das Grundstück entsprechend seinem wirtschaftlichen Zweck durch einen Betrieb zu nutzen, also im wesentlichen das Zubehör iSd. §§ 97, 98 BGB (BFH v. 28. 5. 1998 IV R 31/97, BStBl. II 2000, 286); stl. gehört das bewegliche Anlage- und Umlaufvermögen zum Inventar. Die *eiserne Verpachtung* des Inventars gehört zu den Mindestvoraussetzungen für die Anerkennung des Wirtschaftsüberlassungsvertrags (s. Anm. 100 aE).

Das dem Überlassenden zuzurechnende Inventar des Anlagevermögens vermittelt ihm die AfA-Befugnis (s. Anm. 93).

Das Inventar des Umlaufvermögens wird, auch wenn es eisern (H 131 EStH 1996) bzw. unter Eigentumsvorbehalt überlassen ist, wie bei Pachtverhältnissen unter dem Gesichtspunkt des Sachwertdarlehens (§ 607 BGB) als wirtschaftliches Eigentum des Übernehmers (Pächters) behandelt, wenn es nach Ablauf der Überlassung in gleicher Art und Güte zurückzugeben ist.

Zur Verpachtung BMF v. 21. 2. 2002, BStBl. I, 262; s. aber BFH v. 6. 12. 1984 IV R 212/82, BStBl. II 1985, 391/392; v. 30. 1. 1986 IV R 130/84, BStBl. II, 399; darlehensähnlich; zu den Gründen der unterschiedlichen Behandlung des Umlauf- und Anlagevermögens, BFH v. 30. 11. 1965 I 70/60 S, BStBl. III 1966, 51); zur Bewertung s. BMF aaO.

- ▶ *Zum Inventar des Umlaufvermögens gehören etwa*
 - ▷ *das Feldinventar* (zum Begriff zB Art. 21 der Schätzungsordnung für das landwirtschaftliche Pachtwesen v. 10/11. 11. 1982; zur Eigenschaft als WG und Umlaufvermögen BFH v. 16. 11. 1978 IV R 160/74, BStBl. II 1979, 138/140; R 131 Abs. 2 Satz 2 EStR),
 - ▷ *die stehende Ernte* (zur Abgrenzung gegenüber dem Feldinventar zB BFH v. 16. 11. 1978 aaO; allerdings liegt nicht immer zwingend Umlaufvermögen vor, zB wenn die stehende Ernte nicht zum Verkauf bestimmt ist, s. auch R 131 Abs. 2 Satz 1 EStR: „Anlagevermögen oder Umlaufvermögen“),
 - ▷ *die selbst gewonnenen Futtermittel* wie etwa Heu, sonstige Vorräte des Umlaufvermögens.
- BFH v. 16. 11. 1978 IV R 160/74, BStBl. II 1979, 139: für ein luf Feldinventar im Fall der Betriebsverpachtung; v. 30. 1. 1986 IV R 130/84, BStBl. II, 399 mwN; zur Wirtschaftsführung WÄTZIG, Inf. 1982, 443, insbesondere auch bezüglich Mast- und Schlachtvieh; vgl. für ein gewerbliches Warenlager BFH v. 5. 5. 1976 I R 166/74, BStBl. II, 717; für Rohstoffe, Halb- und Fertigfabrikate, BFH v. 30. 11. 1965 I 70/60 S, BStBl. III 1966, 51; vgl. auch zur Betriebsaufspaltung BFH v. 13. 1. 1959 I 44/57 U, BStBl. III, 197; v. 26. 6. 1975 IV R 59/73, BStBl. II, 700.
- ▶ *Keine Aufdeckung stiller Reserven beim Überlassenden:* Bezüglich der Überlassung von Inventar des Umlaufvermögens soll eine Aufdeckung und Besteuerung ggf. vorhandener stiller Reserven nicht in Betracht kommen, obwohl von wirtschaftlichem Eigentum des Übernehmers ausgegangen wird. Dies wird damit begründet, daß die darlehensweise Hergabe von Sachen keine Veräußerung sei und daher nicht zur Aufdeckung stiller Reserven führe (für den Fall der Betriebsverpachtung BFH v. 30. 1. 1986 IV R 130/84, BStBl. II, 399: keine Entnahme; im Falle des Aktivierungsverzichts eines Verpächters R 131 Abs. 2 Satz 10 EStR).

ZB WÄTZIG, Inf. 1982, 443, unter Berufung auf BFH v. 5. 5. 1976 I R 166/74, BStBl. II, 717, 720; die Begründung des dort in Bezug genommenen BFH-Urteils v. 13. 1. 1959 I 44/57 U, BStBl. III, 197 erscheint nach heutigen Maßstäben allerdings nicht in jeder Hinsicht zwingend; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 314: Entsprechendes gilt für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3.

Nach dieser Auffassung ist beim Überlassenden der Anspruch auf Rückgewähr des zum Umlaufvermögen gehörenden Inventars mit dem Wert anzusetzen, der dem jeweiligen Aktivposten für die gleichartigen WG des Vorratsvermögens entspricht.

BFH v. 13. 1. 1959 I 44/57 U, BStBl. III, 197 – Betriebsaufspaltung –; v. 5. 5. 1976 I R 106/74, BStBl. II, 717/720 – Pachtverhältnis: gewerbliches Warenlager/GewSt –; v. 6. 12. 1984 IV R 212/82, BStBl. II 1985, 391/392f.; v. 30. 1. 1986 IV R 130/84, BStBl. II, 399 – Pachtverhältnisse luf Betrieb –; glA KANZLER, StEL 1986, 133; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 314.

Gewinnrealisierung allerdings, wenn die Rückgewähr nicht in gleicher Art und Güte erfolgen kann, zB bei Weinbeständen bestimmter Lagen und Qualitätsstufen.

- ▶ *Verzicht auf Bestandsaufnahme aus Vereinfachungsgründen:* Die FinVerw. hat aus Vereinfachungsgründen (§ 148 AO) bei Betrieben mit jährlicher Fruchtfolge zugelassen, daß für das Feldinventar, die stehende Ernte sowie für die selbst gewonnenen, nicht zum Verkauf bestimmten Vorräte (zB Heu, Stroh, Silofutter, Trockenfutter, Dünger) auf eine Bestandsaufnahme, Bewertung und bilanzielle Erfassung verzichtet werden kann (BMF v. 15. 12. 1981, BStBl. I, 878, Tz. 3.1.3; R 131 Abs. 2 Satz 3 EStR). Hiermit ist unterstellt, daß durch die annähernd gleichbleibende Höhe der anzusetzenden Beträge ob mit oder ohne Bilanzierung ohnehin der Gewinn nicht oder nur unwesentlich beeinflusst ist. Diese Auffas-

sung ist in der Rspr. des BFH gebilligt (zB BFH v. v. 16. 11. 1978 IV R 160/74, BStBl. II 1979, 138; v. 30. 1. 1986 IV R 130/84, BStBl. II, 399, dazu KANZLER, StEL 1986, 133 mit eingehenden Hinweisen zum Schrifttum und zu Verwaltungsanweisungen). Hat der Überlassende von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht, kann er bei Überlassung seines Betriebs davon absehen, die aus der (eiserne) Überlassung des Vorratsvermögens entstandene Rückgabeforderung gegen den Übernehmer zu aktivieren (für den Verpachtungsfall R 131 Abs. 2 Satz 9 EStR). Dies gilt auch bezüglich einer Sachwertforderung hinsichtlich überlassenen Umlaufvermögens (glA FELSMANN/PAPE, A 657: keine stl. Folgen beim Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 1 zu § 4 Abs. 3). Allerdings ist er dann für die Zeit der Überlassung an diese Ausübung seines Wahlrechts gebunden (für den Fall der Betriebsverpachtung BFH v. 6. 12. 1984 IV R 212/82, BStBl. II 1985, 391; v. 30. 1. 1986 IV R 130/84, BStBl. II, 399; KANZLER, StEL 1986, 133). Haben Überlassender und Übernehmer in einem neben dem Überlassungsvertrag geschlossenen Vertrag vereinbart, daß der Übernehmer bei Übernahme für das Feldinventar und die stehende Ernte eine „Entschädigung“ zahlt, gehört diese Entschädigung wie vergleichsweise bei der Verpachtung zu den Einkünften aus LuF des Überlassenden. Ist weiterhin vereinbart, daß der Überlassende bei Beendigung der Überlassung die Vorräte und Feldbestände gegen „Entschädigung“ vom Übernehmer zurücknimmt, gelten uE ebenfalls wie im Verpachtungsfall (dazu BFH v. 29. 7. 1976 IV R 172/72, BStBl. II, 781) die Grundsätze des schwebenden Vertrags, dh, der Überlassende kann hierfür weder eine Rückstellung noch einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten bilden.

Einstweilen frei.

104–105

4. Einkommensteuerliche Rechtsfolgen des Wirtschaftsüberlassungsvertrags beim Übernehmer

106

a) Einkünfte des Übernehmers

Von Besonderheiten abgesehen, die aus der Unentgeltlichkeit der Wirtschaftsüberlassung folgen, ist im allgemeinen estrechtlich der Übernehmer eines luf. Betriebs einem Betriebspächter gleichgestellt (vgl. BFH v. 23. 1. 1992 IV R 104/90, BStBl. II 1993, 327; distanziert FELSMANN/PAPE, A 696 a).

Einkünftezurechnung beim Übernehmer: Der estrechtlich beachtliche Wirtschaftsüberlassungsvertrag hat die Zurechnung der Einkünfte aus der Bewirtschaftung des luf. Betriebs beim Übernehmer zur Folge (zB BFH v. 24. 7. 1975 IV R 99/72, BStBl. II, 772; v. 5. 2. 1976 IV R 31/74, BStBl. II, 335; v. 19. 2. 1976 IV R 179/72, BStBl. II, 415/417; v. 23. 6. 1977 IV R 43/73, BStBl. II, 719), soweit sie nicht dem Überlassenden zuzurechnen sind (dazu Anm. 101). Er ist luf. Unternehmer in estrechtlichen Sinn (BFH v. 24. 7. 1975, aaO).

Übergang der Buchführungspflicht: Ist dem Übernehmer der Betrieb iSv. § 141 Abs. 3 AO im ganzen zur Bewirtschaftung überlassen, geht die etwaige bestehende Buchführungspflicht gem. § 141 Abs. 3 AO auf ihn über, ohne daß es noch einer diesbezüglichen Feststellung des FA gem. § 141 Abs. 2 Satz 1 AO bedarf (BMF v. 15. 12. 1981, BStBl. I, 878 Tz. 2.3; SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 42; KANZLER, FR 1992, 244; WÄTZIG, INF 1982, 441). Anders liegt es, wenn dem Übernehmer nur ein Teilbetrieb überlassen ist. Hier bleibt eine etwaige Buchführungspflicht im Teilbetrieb des Überlassenden bestehen. Die Buchfüh-

rungspflicht für den Teilbetrieb des Übernehmers wird, wenn er nicht schon nach § 140 AO buchführungspflichtig ist, erst durch Mitteilung nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO ausgelöst (BFH v. 24. 2. 1994 IV R 4/93, BStBl. II, 677).

Keine unentgeltliche Betriebsübertragung: Dem Übernehmer ist der Betrieb allerdings nur zur Bewirtschaftung überlassen. Es handelt sich noch nicht um eine unentgeltliche Betriebsübertragung iSv. § 6 Abs. 3 (§ 7 Abs. 1 EStDV aF; s. auch MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl 2001, Rn. 322; aA PAPE, INF 1991, 49/51).

107 b) Ermittlung der Einkünfte des Übernehmers: Das abnutzbare Anlagevermögen

Soweit der Übernehmer, wie der Pächter, bewegliches Anlagevermögen des Überlassenden durch Kauf erworben hat, kann er von den AK bzw. vom Teilwert AfA vornehmen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Nr. 5). Zu Erleichterungen bei der Viehbewertung s. § 6 Anm. 731 ff. Wie der Pächter kann der Übernehmer keine AfA an nur überlassenen abnutzbaren WG des Anlagevermögens (zB Gebäude) vornehmen (§ 5 Anm. 1465 mwN; zur Sachbehandlung bezüglich des eisern überlassenen Inventars Anm. 94). Er ist weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich der Eigentümer dieser WG.

Vgl. bezüglich der Wirtschaftsüberlassung mit eisern überlassenem Inventar BFH v. 23. 1. 1992 IV R 104/90, BStBl. II 1993, 327 mit Anwendungsregelung BMF v. 29. 4. 1993, BStBl. I, 337: erstmals für nach dem 31. 12. 1993 beginnenden Wj., soweit AfA, erhöhte AfA, Sonder-AfA bisher vom Übernehmer beansprucht werden konnten; für den Pächter BFH v. 7. 3. 1957 IV 511/55 U BStBl. III, 392; v. 2. 11. 1965 I 51/61 S, BStBl. III 1966, 61/63; BFH v. 21. 12. 1965 IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; BFH v. 17. 2. 1998 VIII R 28/95, BStBl. II, 505 (509); BMF v. 21. 2. 2002, BStBl. I, 262 (I.A.1.) zur sog. eisernen Verpachtung.

Notwendige Verwendungen des Pächters auf die Pachtsache hat der Verpächter nach § 590 b BGB zu ersetzen; nach § 591 Abs. 1 BGB hat der Verpächter dem Pächter bei Beendigung des Pachtverhältnisses andere als notwendige Verwendungen, denen er zugestimmt hat, zu ersetzen, soweit die Verwendungen den Wert der Pachtsache über die Pachtzeit hinaus erhöhen. UE gilt Entsprechendes bei Wirtschaftsüberlassung. In solchen Fällen ist der Aufwendungsersatzanspruch des Pächters in Höhe des Aufwands zu bilanzieren und bei Verringerung während der Pachtzeit zulasten des Gewinns zu mindern. Beabsichtigt der Nutzungsberechtigte allerdings von vornherein auf den Ersatzanspruch zu verzichten, so liegt eine gem. § 12 Nr. 2 nicht abziehbare Zuwendung an den Verpächter oder Überlassenden vor (BFH v. 28. 7. 1994 IV R 89/93 BFH/NV 1995, 379: gesetzlich unterhaltsberechtigter Eigentümer). Der Verzicht kann auch schlüssigem Verhalten entnommen werden, wozu ua. der Nichtausweis eines entsprechenden Bilanzpostens und der entsprechende Sachvortrag der Beteiligten einen entsprechenden Hinweis liefern kann (BFH v. 28. 7. 1994 IV R 89/93 aaO).

Kein abschreibbares Nutzungsrecht des Übernehmers: Der bilanzierende Übernehmer kann grundsätzlich nicht ein Nutzungsrecht an den überlassenen WG des abnutzbaren Anlagevermögens aktivieren und abschreiben. Die AfA-Berechtigung liegt beim Überlassenden (Anm. 87, 93); mangels eigenen Aufwands kann der Übernehmer daher nicht nochmals ein AfA-Volumen erhalten.

Vgl. BFH v. 26. 10. 1987 GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348/353; WÄRZIG, INF 1982, 443, allerdings mit der Erwägung, daß Nutzungsrechte nicht die Eigenschaft von WG hätten, wenn der ganze Betrieb und nicht eine einzelne Sache unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird. Dies gilt selbst dann, wenn sich der Wertverzehr beim Überlassenden

etwa wegen Betriebsaufgabe in der Vermögenssphäre vollziehen und damit estrechtlich nicht auswirken würde (vgl. BFH v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II, 281 [284]).

Etwas anderes gilt nur, wenn der Übernehmer etwa mit eigenem Aufwand auf dem Grund und Boden des Überlassenden abnutzbare WG schafft, zB ein Wirtschaftsgebäude errichtet. In Fällen dieser Art ist zivilrechtlich nach dem Willen des Übernehmers nur von einer vorübergehenden Verbindung mit dem Grund und Boden und mithin von einem Scheinbestandteil iSv. § 95 Abs. 1 BGB auszugehen, mit der Folge, daß der Übernehmer Eigentümer des Gebäudes und damit AfA-befugt ist (BFH v. 14. 4. 1988 IV R 160/84, BFH/NV 1989, 95 unter Berufung auf BGH v. 12. 7. 1984 IX ZR 124/83, NJW 1985, 789; HOLCH in MünchKomm./BGB, § 95 Rn. 6). Ist das Gebäude dagegen wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens iSv. § 93 BGB, kommt allenfalls wirtschaftliches Eigentum des Übernehmers in Betracht.

So BFH v. 14. 4. 1988 IV R 160/84 aaO, allerdings im konkreten Fall mit unbefriedigender Begründung; die Annahme wirtschaftlichen Eigentums setzt voraus, daß der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers wirtschaftlich wertlos ist bzw. daß der Nutzende den Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das WG wirtschaftlich ausschließen kann, zB BFH v. 22. 8. 1984 I R 198/80, BStBl. II 1985, 126; zur Abgrenzung Scheinbestandteil, wirtschaftliches Eigentum und Maßgeblichkeit zivilrechtlichen Eigentums auch BFH v. 26. 7. 1983 VIII R 30/82, BStBl. II, 755).

Die Problematik ist uE durch die Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 30. 1. 1995 (GrS 4/92, BStBl. II, 281: kein Drittaufwand) entschärft.

Hiernach ist ganz allgemein auch für den Fall des Alleineigentums des Verpflichteten (Überlassenden) der unentgeltlich Nutzungsbefugte, und damit entsprechend auch der Übernehmer im Rahmen des Wirtschaftsüberlassungsvertrags, berechtigt, für seine AK bzw. HK AfA auf ein Nutzungsrecht vorzunehmen, bei Gebäuden nach den Vorschriften über die Gebäude-AfA.

BMF v. 5. 11. 1996, BStBl. I, 1257, dort auch zur Frage, wenn das Nutzungsverhältnis vor Ablauf der betriebsgewöhnlichen ND des Gebäudes endet, sowie zur Übergangsregelung im Verhältnis zu BMF v. 10. 7. 1984, BStBl. I, 460; glA FELSMANN/PAPE, A 699 b.

c) Überlassenes Inventar des Umlaufvermögens beim Übernehmer

108

Vorräte als Sachwertdarlehen: Überlassene, auch eisern überlassene (s. Anm. 103) Inventarstücke des Umlaufvermögens sind, wie bei der Verpachtung unter dem Gesichtspunkt des Sachwertdarlehens dem Übernehmer als wirtschaftlichem Eigentümer auch dann zuzurechnen, wenn sich der Überlassende das Eigentum vorbehalten hat (vgl. BFH v. 16. 11. 1978 IV R 160/74, BStBl. II 1979, 138; v. 6. 12. 1984 IV R 212/82, BStBl. II 1985, 391; v. 30. 1. 1986 IV R 130/84, BStBl. II, 399; zum Pachtverhältnis BMF v. 21. 2. 2002, BStBl. I, 262 [I.A.2.]). Hat der Übernehmer hierfür an den Übergeber eine „Entschädigung“ geleistet, handelt es sich grundsätzlich um BA des Übernehmers (für Pachtverhältnisse BFH v. 28. 1. 1965 IV 341/64 U, BStBl. III 1966, 407; v. 29. 7. 1976 IV R 172/72, BStBl. II 1976, 781). Bilanziert der Übernehmer, muß er diese WG aktivieren (vgl. bei Pachtung eines luf. Betriebs BFH v. 16. 11. 1978 IV R 160/74, BStBl. II 1979, 138 [140]; eines gewerblichen Betriebs BFH v. 30. 11. 1965 I 70/60 S, BStBl. III 1966, 51: Bewertung nach § 6 Abs. 4 bei Wirtschaftsüberlassung, WÄRZIG, INF 1982, 443). Mit demselben Betrag hat er seine Rückgabeverpflichtung zu passivieren (s. für Pachtverhältnisse BFH v. 16. 11. 1978 IV R 160/74 aaO; v. 5. 5. 1976 I R 166/74, BStBl. II, 717 [720]; v. 13. 1. 1959 I 44/57 U, BStBl. III, 197). Ist der Übernehmer bei Beendigung der Wirtschaftsüberlassung zur Zurückerstattung von Feldbeständen zu gleichem Realwert verpflicht-

tet, so hat er den Aktivposten durch die jährliche Aktivierung seiner eigenen Feldbestellungskosten bis zum Ende der Überlassung fortzuführen und diesem grundsätzlich den Passivposten jeweils anzugleichen (für Betriebsverpachtung BFH v. 16. 11. 1978 IV R 160/74, BStBl. II 1979, 138 [141 f.]; R 131 Abs. 2 Satz 8 EStR; WÄTZIG, INF 1982, 443).

Bilanzierungswahlrechte der Finanzverwaltung: Mit Billigung der Rspr. des BFH räumt die FinVerw. dem Übernehmer bezüglich des überlassenen Inventars, das zum (beweglichen Anlage- oder) Umlaufvermögen gehört, ein Wahlrecht ein, diese WG mit dem Wert anzusetzen, der sich aus jeweiligen Bewertungswahlrechten ergibt, also zB das Feldinventar, die stehende Ernte, das stehende Holz, die einjährigen Kulturen und die für die betriebliche Verwendung vorgesehenen selbstgewonnenen Früchte mit 0 DM (vgl. BMF v. 15. 12. 1981, BStBl. I, 878 Tz. 3. 1. 3; R 131 Abs. 2 EStR; s. auch die Folgehandhabung für den Pächter in R 131 Abs. 2 Satz 7 EStR: „Der Pächter eines Betriebs mit jährlicher Fruchtfolge kann von der Vereinfachungsregelung, die Kosten der jährlichen eigenen Feldbestellung nicht zu aktivieren, nur dann Gebrauch machen, wenn er auch die vom Verpächter übernommenen Feldbestände nicht aktivieren muß und sich für diese Möglichkeit entscheidet“), Tiere, die zur Veräußerung, zur Verarbeitung oder zum Verbrauch im Betrieb bestimmt sind, ggf. statt Einzelbewertung mit Gruppenbewertung zum gewogenen Durchschnittswert (vgl. § 240 Abs. 4 HGB; i. e. R 125 EStR bzw. H 125 EStH iVm. Anhang 9 IV = BMF v. 19. 11. 2001, BStBl. I, 864; zur früheren Weisungslage BMF v. 22. 2. 1995, BStBl. I, 179 Tz. 29; WÄTZIG, INF 1982, 443). Eine Passivierung der Rückgabepflichtung ist dann aber nur mit 0 DM bzw. mit Durchschnittswerten möglich. Der Übernehmer ist an seine Wahl gebunden.

Für Pachtverhältnisse BFH v. 16. 11. 1978 IV R 160/74, BStBl. II 1979, 138/141; Sächs. FinMin. v. 29. 9. 1997 StEK EStG § 13 Nr. 651, je zu Feldbeständen; FELSMANN/PAPE, A 658, hält den Standpunkt des BFH, wonach der Übernehmer an seine zu Beginn der Übernahme ausgeübte Wahl für die gesamte Dauer der Übernahme gebunden ist, für nicht überzeugend. Nur ein ständiger Wechsel sei unzulässig. Gehe der Land- und Forstwirt zulässigerweise zu einer anderen Bewertung über, indem er zB das Feldinventar und die stehende Ernte nicht mehr bewertet oder den zunächst mit den Wiederbeschaffungskosten bewerteten Viehbestand mit Durchschnittswerten ansetzt, sei dann auch eine entsprechende Verminderung der Sachwertschuld notwendig, womit der Vorgang erfolgsneutral sei.

Die für bilanzierende Landwirte zugelassene Viehgruppenbewertung kann sinngemäß auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 in Anspruch genommen werden (R 125 a Nr. 3 EStR: keine Aufzeichnungspflicht in ein Verzeichnis). Im Schrifttum wird die Auffassung vertreten, daß eine korrespondierende Bilanzierung beim Überlassenden/Verpächter und beim Übernehmer/Pächter nicht zwingend sei, da jeder bestehende Bewertungswahlrechte selbständig ausüben könne (WÄTZIG, INF 1982, 437; FELSMANN/PAPE, A 659; dieser Aussage scheint – von der Rechtmäßigkeit entsprechender Wahlrechte abgesehen – auch die Rspr. des BFH zuzuneigen, vgl. entsprechend BFH v. 17. 2. 1998 VIII R 28/95, BStBl. II, 505; zur Betriebsaufspaltung etwa auch BFH v. 8. 3. 1989 X R 9/86, BStBl. II, 714).

109 Einstweilen frei.

d) Versorgungsleistungen an den Überlassenden bei Wirtschaftsüberlassungsvertrag (Altenteilsleistungen)

Der Wirtschaftsüberlassungsvertrag ist vor allem durch Übernahme von Versorgungsleistungen gekennzeichnet (s. Anm. 98 ff.; zu den Altenteilsleistungen auch die Erl. im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge s. Anm. 133 ff.).

Abzug als Sonderausgaben: Versorgungsleistungen sind grundsätzlich als Sonderausgaben und nicht als BA abziehbar (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a; zur Bewertung von Altenteilsleistungen zB OFD München v. 17. 6. 1996, StEK EStG § 13 Nr. 634).

So schon BFH v. 16. 9. 1965 IV 67/61 S, BStBl. III, 706. Allerdings hat es der BFH in seinem Urt. v. 24. 9. 1998 IV R 1/98, BStBl. II 1999, 55/57 ausdrücklich offengelassen, ob die Leistungen nicht als BA einzuordnen sind; hierzu kritisch SCHMIDT/SEGER XXI. § 13 Rn. 42; zur Abgrenzung von BA s. auch BFH v. 28. 2. 2002 IV R 20/00, FR 2002, 841 mit Anm. v. SCHÖNBERG, HFR 2002, 588.

Art und Umfang der Leistungen: Nach der Rspr. des BFH kann der Übernehmer bei einem Wirtschaftsüberlassungsvertrag alle vertragsgemäß übernommenen Leistungen als Sonderausgaben (dauernde Lasten) abziehen, sofern es sich nicht um Unterhaltsleistungen handelt (BFH v. 28. 2. 2002 IV R 20/00, FR 2002, 8841; v. 18. 2. 1993 IV R 106/92, BStBl. II, 546 mwN). Die entsprechende Verpflichtung muß im Übergabevertrag eindeutig und klar fixiert sein (BFH v. 25. 8. 1999 X R 38/95, BStBl. II 2000, 21). Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, kommt ggf. ein Abzug der Aufwendungen als BA (HK) in Betracht (zu Umbaumaßnahmen an der Wohnung des Hofeigentümers BFH v. 28. 2. 2002 aaO mit Anm. v. SCHÖNBERG, HFR 2002, 588). Zu den als Sonderausgaben abziehbaren Aufwendungen gehören auch Zahlungen aufgrund übernommener Verpflichtungen (Verbindlichkeiten, Darlehenszinsen, Versicherungsprämien, öffentliche Abgaben), auch wenn sie beim Überlassenden BA gewesen sind (BFH v. 18. 2. 1993 IV R 106/92, BStBl. II 1993, 546; v. 18. 2. 1993 IV R 50/92, BStBl. II, 548; dazu kritisch FELSMANN/PAPE, A 699; wirklichkeitsfremdes Ergebnis). Diese Aufwendungen sind zwar nicht als Altenteilsleistungen im engeren Sinne aufzufassen, stellen sich aber auch nicht als Entgelt für die Wirtschaftsüberlassung dar. Sie sind auch nicht durch den luf. Betrieb des Übernehmers veranlaßt, sondern vergleichbar Versorgungsleistungen gegen Vermögensübertragung.

Auch Schuldentilgungsleistungen sollen außer Ansatz bleiben, weil diese im Hinblick auf die vorgesehene Hoferbfolge letztlich den Nutzungsberechtigten wirtschaftlich nicht belasten (so FELSMANN/PAPE, A 697 b). Dies setzt natürlich voraus, daß die Wirtschaftsüberlassung tatsächlich zur Vorbereitung der Hoferbfolge eingesetzt ist. Ein Schuldbeitritt führt beim bilanzierenden Übernehmer nicht zum Ansatz einer Verbindlichkeit (BFH v. 18. 2. 1993 IV R 106/92, BStBl. II 1993, 546, dort auch zu den widersprüchlichen Stimmen im Schrifttum). Alle an sich berücksichtigungsfähigen Leistungen stellen nach dem Beschl. des Großen Senats des BFH v. 15. 7. 1991 insgesamt grundsätzlich dauernde Lasten dar (GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78; BFH v. 18. 2. 1993 IV R 106/92 aaO stellte darauf ab, daß die Sach- und Geldleistungen erkennbar unter dem Vorbehalt der Leistungsfähigkeit des Nutzungsberechtigten zu erbringen waren und eine Anpassung an die Bedürfnisse des Hofeigentümers erlaubten).

Zwar hat sich der Große Senat des BFH für die Frage des Unterhaltscharakters der Leistungen und damit deren Nichtabziehbarkeit nach § 12 Nr. 2 der bisherigen Rspr. des BFH angeschlossen und einen wesentlichen Anhaltspunkt für den Unterhaltscharakter darin gesehen, daß der Wert des übernommenen Betriebsvermögens bei überschlägiger und großzügiger Berechnung weniger als die Hälfte des Wertes der Rentenverpflichtung beträgt, was aber für *Hofübergabever-*

träge praktisch nicht bedeutsam sei (BFH v. 15. 7. 1991 GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78 zu C. II. 4. c der Entscheidungsgründe). In Abgrenzung hierzu halten die Entscheidungen des BFH v. 18. 2. 1993 IV R 106/92 (BStBl. II, 546), v. 18. 2. 1993 IV R 50/92 (BStBl. II, 548), v. 18. 2. 1993 IV R 51/92 (BFH/NV 1994, 14) den genannten Maßstab bei *Wirtschaftsüberlassung* im Verhältnis zu § 12 Nr. 2 für entscheidungserheblich, weil die Wirtschaftsüberlassung lediglich eine Vorstufe zur Hofübergabe darstelle (glA BAUER, INF 1994, 136; SCHMIDT/SEGER XXI. § 13 Rn. 42).

UE ist die Differenzierung nicht einsichtig. Die Auffassung des BFH zur Wirtschaftsüberlassung sollte sich allgemein und mithin auch für den Fall der vorweggenommenen Erbfolge durchsetzen. Nach den genannten Entscheidungen des BFH ist für die Berechnung nicht der Pachtwert, sondern der Wert des Betriebsvermögens zugrunde zu legen, wenn der Übernehmer die Leistungen an den Überlassenden im Hinblick auf eine mögliche endgültige Übertragung des BV übernommen hat.

111–113 Einstweilen frei.

III. Nießbrauch bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

Schrifttum: WOLTMANN, Nießbrauchsübernutzung an Waldgrundstücken – rechtliche, insbesondere einkommensteuerrechtliche Beurteilung INF L 1964, 1; HAUPT, Zur steuerlichen Behandlung des Nießbrauchs an einem landwirtschaftlichen Betrieb, INF L 1966, 67; KRAH, Nießbrauchsrecht und unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, INF 1973, 1041; OSWALD, Zum Nießbrauch an Waldgrundstücken, Der Forst- und Holzwirt, 1973, 356; UELNER, Fragen beim Übergang von Nutzungen in landwirtschaftlichen Betrieben, INF 1980, 1; SCHLEIFER, Nutzungsüberlassungen zwischen Familienangehörigen im Bereich der Landwirtschaft, INF 1980, 372; WALTER, Unternehmensnießbrauch, BB 1983, 1151; SCHMIDT, Nießbrauch zwischen Eltern und Kindern, INF 1983, 583; STEPHAN, Die ertragsteuerliche Behandlung des Nießbrauchs in der LuF, INF 1983, 588; BIERGANS, Der Nießbrauch an Einzelunternehmen und Mitunternehmeranteilen in der Einkommensteuer, DStR 1985, 327; FELSMANN, Einkunftsverlagerungen in der LuF an nahestehende Personen, INF 1986, 44; FELDHAUS, Nießbrauchsbestellung bei Hofübergabe oder zur vorbereitenden Hofnachfolge, INF 1986, 457; WESTENBERGER, Nießbrauch an land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen, INF 1987, 22; BINZ/SORG, Nießbrauchsvorbehalt als Instrument vorweggenommener Erbfolge im Unternehmensbereich, BB 1989, 1521; PAUS, Der Unternehmensnießbrauch, BB 1990, 1675; PAPE, Folgen der Nutzungsüberlassung in der LuF bei Vereinbarungen zwischen Angehörigen, INF 1991, 49; SCHÖN, Der Nießbrauch an Sachen, Köln 1992; A. SÖFFING/M. SÖFFING, Schuldzinsenabzug bei Grundstücksübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt in vorweggenommener Erbfolge, DStR 1994, 1553; EHLIG, Steuerliche Zurechnung von Grundstücken im Privatvermögen nach Schenkung im Wege vorweggenommener Erbfolge unter Vorbehaltsklauseln, DStR 1996, 1629; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand am Mitunternehmeranteil, FR 1999, 281.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 15. 11. 1984, BStBl. I, 561; v. 21. 3. 1985, BStBl. I, 121; v. 13. 1. 1993, BStBl. I, 80; v. 22. 4. 1994, BStBl. I, 258.

Vgl. auch die Erl. zu § 2 Anm. 201 ff., zu Einkünften aus LuF § 2 Anm. 232 ff.

114 1. Bedeutung und zivilrechtliche Grundlagen des Nießbrauchs in der Land- und Forstwirtschaft

Bedeutung als Vorstufe zur Hofübergabe: Auch der Nießbrauch an einem LuF-Betrieb kann sich als Vorstufe der Hofübergabe empfehlen (zur entsprechenden Bedeutung der Betriebsverpachtung s. Anm. 75 und der Wirtschaft-

überlassung s. Anm. 98; zur Beurteilung aus steuergestaltender Sicht KÖHNE/WESCHE, 433 f.). Denkbar ist auch die Übertragung von Gesellschaftsanteilen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs. Ist ein sog. Unternehmensnießbrauch (im Gegensatz zum Ertragsnießbrauch) an einem Gesellschaftsanteil bestellt worden, ist nach der Rspr. des BFH grundsätzlich davon auszugehen, daß Nießbraucher und Nießbrauchsbesteller als Mitunternehmer anzusehen sind (BFH v. 1. 3. 1994 VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241, dazu SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1999, 281, dort auch zur Treuhand am Mitunternehmeranteil).

Zivilrechtliche Grundlagen: Wiewohl bewußt im BGB nicht geregelt, ist der Nießbrauch an einem Unternehmen zivilrechtlich möglich und zT gesetzlich vorausgesetzt.

Vgl. etwa § 1055 Abs. 2 BGB, § 22 Abs. 2 HGB; BGH v. 18. 11. 1974 VIII ZR 236/73, DB 1975, 146; STAUDINGER, BGB, Anh. zu §§ 1068, 1069 Rn. 24 ff., dort auch zur Rechtsnatur; PETZOLD in MünchKomm./BGB, 3. Aufl. 1997, § 1085 Rn. 7 ff.; BFH v. 4. 11. 1980 VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396.

Grundsätzlich kommt ein Unternehmensnießbrauch dadurch zustande, daß zB auch aufgrund eines Vermächtnisses (BFH v. 4. 11. 1980 VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396) dem Berechtigten der Nießbrauch an den einzelnen Gegenständen des Unternehmens (WG des BV) – entweder nach §§ 1030 ff. BGB oder nach § 1085 BGB, wenn das Unternehmen das gesamte Vermögen des Bestellers ausmacht – eingeräumt wird.

BFH v. 28. 11. 1974 I R 232/72, BStBl. II 1975, 498/500; v. 4. 11. 1980 VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396; BIERGANS, DStR 1985, 328; ggf. entsteht dann darüber hinaus ein einheitliches dinglich wirkendes Recht an dem Unternehmen als Ganzem, vgl. STAUDINGER, BGB, Anh. zu §§ 1068, 1069 Rn. 29 f. mwN zur Gegenmeinung; zum Streitstand bezüglich der Bestellung eines Nießbrauchs an dem Gesellschaftsanteil einer PersGes. BFH v. 9. 4. 1991 IX R 78/88, BStBl. II, 809 (811 f.).

► *Fruchtziehungsrecht in der Land- und Forstwirtschaft:* Die genannten Grundsätze gelten auch für luf. Betriebe. Ist der Nießbrauch wie dargelegt bestellt, kommt dem Nießbrauchnehmer bezüglich der Gegenstände ein Nutzungsrecht im Rahmen einer ordnungsgemäßen Bewirtschaftung zu, insbes. das Fruchtziehungsrecht (§§ 99, 100 BGB, 954 ff. BGB). Der Begriff der Nutzungen iSv. § 100 BGB umfaßt den Gewinn eines Unternehmens (BFH v. 28. 1. 1992 VIII R 207/85, BStBl. II, 605 iVm. BGH v. 3. 11. 1955 II ZR 261/54, DB 1956, 63 und HOLCH in MünchKomm./BGB, § 99 Rn. 9).

► *Rechte und Pflichten des Nießbrauchers:* Zu den zivilrechtlichen Folgen bei übermäßiger Nutzung trifft § 1039 Abs. 1 BGB Bestimmungen (dazu können etwa außerordentliche Holznutzungen gehören, glA FELSMANN, A 232). Der Nießbraucher erwirbt kein Eigentum an den Gegenständen, die estrechtlich zum Anlagevermögen gehören. Scheidet ein Gegenstand unter Surrogation (§§ 1075, 1079 BGB) aus, stehen dem Nießbraucher ebenso wiederum nur die Nutzungen aus dem Surrogat zu (BFH v. 28. 1. 1992 VIII R 207/85, BStBl. II, 605/607). Mit dem Nießbrauch belastete Sachen darf der Nießbraucher nicht veräußern, umgestalten oder wesentlich verändern (§ 1037 BGB). Früchte einer übermäßigen Fruchtziehung gelangen in das Eigentum des Nießbrauchers, er ist aber dem Eigentümer bei der Beendigung des Nießbrauchs zum Ersatz verpflichtet (§ 1039 BGB; zur Möglichkeit des Ausschlusses einzelner Nutzungen, § 1030 Abs. 2 BGB, dazu zB RICHTER, StBp. 1974, 107 [108]). Der Nießbraucher ist im Rahmen der gewöhnlichen Unterhaltung zu Ausbesserungen und Erneuerungen verpflichtet (§ 1041 BGB). Bei Grundstücken mit Inventar gehen ggf. von ihm

angeschaffte Ersatzstücke in das Eigentum des Nießbrauchbestellers über (§ 1048 Abs. 1 BGB).

Dem Nießbraucher kann gem. § 582a BGB auch das Inventar zum Schätzwert eisern überlassen sein (glA FELSMANN/GIERE, A 231; zur estrechtlichen Behandlung s. Anm. 92 f.). Nach § 1055 Abs. 2 BGB gelten beim Nießbrauch an einem landwirtschaftlichen Grundstück die §§ 596 Abs. 1, 596a BGB, beim Nießbrauch an einem Landgut die §§ 596 Abs. 1, 596a, 596b BGB entsprechend. Der Nießbrauchnehmer wird zivilrechtlicher Eigentümer der verbrauchbaren Sachen (§§ 1067, 92 BGB; dazu auch STAUDINGER, BGB, Rn. 34). Dabei handelt es sich um die WG des Umlaufvermögens, betrifft also etwa das Feldinventar, die stehende Ernte, Vorräte, Mastvieh, Betriebsmittel, Forderungen usw. Bei Beendigung des Nießbrauchs hat der Nießbraucher dem Nießbrauchbesteller den Wert zu ersetzen, den diese Gegenstände im Zeitpunkt der Nießbrauchsbestellung hatten (§ 1067 BGB). Der Nießbrauch ist nicht veräußerlich und vererblich (§§ 1059 Satz 1, 1061 BGB), kann aber zur Ausübung überlassen werden (§ 1059 Satz 2 BGB, dazu Anm. 115).

► *Bestellung eines Bruttonießbrauchs:* Der Nießbrauch kann gem. §§ 1041, 1047 als Bruttonießbrauch bestellt werden, dh. der Nießbrauchgeber trägt abredgemäß die mit dem nießbrauchsbelasteten Gegenstand zusammenhängenden Kosten und Lasten (vgl. zB zu einem in dieser Weise unentgeltlich bestellten Nießbrauch an einem Gegenstand des PV zugunsten einer unterhaltsberechtigten Person BFH v. 13. 5. 1980 VIII R 128/78, BStBl. II 1981, 299).

115 2. Einkommensteuerrechtliche Beurteilung des Nießbrauchs

Die estrechtliche Beurteilung des Nießbrauchs hängt davon ab, ob der Nießbrauch entgeltlich oder unentgeltlich eingeräumt wird (s. Anm. 117), ob er als Zuwendungsnießbrauch entsteht (s. Anm. 117), etwa wenn der Hofinhaber seinem möglichen Hofnachfolger als Vorstufe des Übergangs einen Nießbrauch am Hof bestellt, oder als Vorbehaltsnießbrauch, zB wenn der Hof im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen wird (Anm. 128 ff.) und sich der Übertragende den Nießbrauch hieran vorbehält. Ein Vermächtnisnießbrauch ist namentlich auch bezüglich der AfA-Berechtigung dem Zuwendungsnießbrauch gleichzustellen. In Fällen dieser Art vererbt der Erblasser etwa einen luf. Betrieb und beschwert den oder die Erben, zB die Kinder, seinem überlebenden Ehegatten den Nießbrauch an dem Betrieb zu bestellen.

Vgl. BFH v. 28. 9. 1993 IX R 156/88, BStBl. II 1994, 319, dazu BMF v. 22. 4. 1994, BStBl. I, 258; BFH v. 20. 12. 1994 IX R 25/92, BFH/NV 1995, 595; v. 2. 3. 1995 IX R 69/93, BFH/NV 1996, 22; AfA nur, wenn Vermächtnisnehmer HK selbst aufgewandt hat; v. 28. 9. 1995 IV R 7/94 BStBl. II 1996, 440; luf. Betrieb; vgl. zum gesetzlich angeordneten Fall des § 14 HöfeO BFH BStBl. II 1996, 440 und Anm. 143.

Zwischen dinglichen und obligatorischen Nutzungsrechten besteht estrechtlich grundsätzlich kein Unterschied (vgl. etwa BFH v. 30. 7. 1985 VIII R 71/81, BStBl. II 1986, 327; BIERGANS, DStR 1985, 327 f.; für eine Gleichsetzung des „verunglückten“ dinglichen Nießbrauchs mit der Sachbehandlung bezüglich Pacht bzw Nutzungsüberlassung MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 330).

Änderung der Einkünftezurechnung: Die Nießbrauchsbestellung führt nur dann ganz oder teilweise zu einer Änderung der Zurechnung der luf. Einkünfte, wenn das Nutzungsrecht an WG des BV bestellt wird (dazu auch WALTER, BB 1983, 1151), die einen luf. Betrieb darstellen und der Nießbraucher damit den Tatbestand der Einkunftserzielung verwirklicht. Wird der Nießbrauch nur ganz oder zum Teil an den Erträgen des luf. Betriebs bestellt (sog. Ertragsnieß-

brauch), ändert dies an der Zurechnung der luf. Einkünfte nichts (§ 2 Anm. 245).

BFH v. 28. 11. 1974 I R 232/72, BStBl. II 1975, 498; v. 9. 4. 1991 IX R 78/88 BStBl. II, 809 (812) mwN; vgl. auch BFH v. 24. 11. 1967 VI R 274/66, BStBl. II 1968, 260; glA SCHMIDT/SEEGER XXI. Rn. 46; FELSMANN/GIERE, A 230; Entsprechendes gilt für den sog. Quotenniessbrauch, bei dem nach Maßgabe des § 1030 Abs. 2 BGB nur ein Teil des Ertrags niessbrauchsbelastet ist, vgl. dazu BFH v. 13. 5. 1976 IV R 83/75, BStBl. II, 592.

Verpachten der Niessbrauchsberechtigte und der Eigentümer den luf. Betrieb gemeinschaftlich an einen Dritten und vereinbaren sie, die Erträge aus der Verpachtung zu teilen, können diese Pächterträge gemeinschaftliche Einkünfte sein (zu den Rechtsfolgen BFH v. 14. 11. 1979 I R 123/76, BStBl. II 1980, 432).

Niessbrauch zur Ausübung: Der Niessbrauch kann zur Ausübung übertragen worden sein (§ 1059 Satz 2 BGB). Dies kann dazu führen, daß der zur Ausübung des Niessbrauchs Berechtigte keine eigenen Einkünfte erzielt, sondern daß die Einkünfte dem Niessbraucher als eigene (originäre) zuzurechnen sind und in der Weitergabe an den zur Ausübung des Niessbrauchs Berechtigten eine estreichlich unbeachtliche Einkommensverwendung zu sehen ist (BFH v. 1. 2. 1972 VIII R 118/71, BStBl. II, 347; glA FELSMANN/GIERE, A 237). Je nach Art und Inhalt kann der Berechtigte aber auch eigene Einkünfte erzielen (BFH v. 14. 11. 1979 I R 123/76, BStBl. II 1980, 432). Indiziell hierfür ist, ob der Berechtigte eine Rechtsstellung innehat, die es ihm gestattet, die Tatbestandsmerkmale zu verwirklichen, die nach dem EStRecht eine bestimmte Einkunftsart, hier § 13, charakterisieren und ob er seine Rechtsstellung auch tatsächlich zur Erzielung von Einkünften ausnutzt (BFH v. 13. 5. 1980 VIII R 63/79, BStBl. II 1981, 295; v. 14. 11. 1979 I R 123/76 aaO sieht darin mehr als ein Indiz und gibt dem ausschlaggebende Bedeutung; damit würden aber Fälle nicht erfaßt, in denen sich der Berechtigte in dieser Rechtsstellung nur wähnt, dazu Anm. 22 ff.).

Abholzungs- oder Ernterechte ohne Einfluß auf Zurechnung der Einkünfte: Wird vom Hofinhaber oder anläßlich der Hofübergabe, der Erbauseinsetzung oder in Erfüllung eines Vermächtnisses vom Hofübernehmer bzw. (Mit-)Erben etwa Geschwistern als weichen Erben (nur) ein Abholzungs- oder Ernterecht an luf. Flächen und kein Bewirtschaftungsrecht eingeräumt, führt dies unabhängig davon, ob sich dieses Recht als dingliches oder schuldrechtliches Nutzungsrecht darstellt, nicht zur Beeinflussung der Einkünftezurechnung. Bei dem das Nutzungsrecht bestellenden Hofübernehmer liegt vielmehr im Zeitpunkt der Ausübung des Schlagrechts bzw. Ernterechts eine Entnahme zur Tilgung einer privaten Verbindlichkeit (Teilwert: § 6 Abs. 1 Nr. 4) vor, die zu entsprechenden BE führt.

BFH v. 28. 8. 1952 IV 202/52 U, BStBl. III, 268; v. 20. 3. 1958 IV 275/57 U, BStBl. III, 226; Schenkung; v. 12. 8. 1965 IV 175/62 U, BStBl. III, 588; das bezüglich eines vermächtnisweise eingeräumten Rechts abweichende BFH-Urt. v. 5. 8. 1971 IV 243/65, BStBl. II 1972, 114 ist durch die Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 5. 7. 1990 GrS 2/89, BStBl. II, 837 überholt, glA FELSMANN/GIERE, A 288 a, 290. Eine andere Beurteilung ist allerdings erforderlich, wenn sich der Hofübergeber bei Übergabe ein solches Nutzungsrecht vorbehalten hat, weil in diesem Fall der Hofübernehmer den Hof schon ohne diese Nutzungsmöglichkeit erhalten hat (MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 138 a: Gewinnermittlung nach dem KJ, keine Steuerbegünstigung nach § 34 b). In Fällen dieser Art bezieht der Hofübergeber bei Ausübung seines Rechts uE nachträgliche Einkünfte aus LuF (FELSMANN/GIERE, A 289 a, geht offenbar davon aus, daß das stehende Holz usw. BV des Hofübergebers geblieben ist).

Niessbrauch am Gesellschaftersanteil: Eine Änderung der Einkünftezurechnung wird auch nicht bei einem Niessbrauch am „Gewinnstammrecht“ eines Ge-

schafters einer PersGes. erreicht (BFH v. 9. 4. 1991 IX R 78/88, BStBl. II 1991, 809/812; glA FELSMANN/GIERE, A 265). Da der Nießbraucher nicht zivilrechtlicher und regelmäßig auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer der nießbrauchsbelasteten Gegenstände des Anlagevermögens ist, ist er nicht an den stillen Reserven dieser WG beteiligt (vgl. entsprechend für einen Nießbrauch am Anteil einer PersGes. BFH v. 28. 1. 1992 VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605/607 mwN, wonach allein das Recht zur Ausübung von Stimmrecht noch nicht zu wirtschaftlichem Eigentum führt). Der Nießbrauch an dem Anteil an einer PersGes. führt nur dann zur Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers, wenn der Nießbraucher nach den allgemeinen Kriterien Mitunternehmerrisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfalten kann (vgl. BFH v. 11. 4. 1961 I 129/60 U, BStBl. III, 352; v. 11. 4. 1973 IV R 67/69, BStBl. II, 528). In Fällen dieser Art bleibt aber auch der Gesellschafter, dessen Anteil mit einem derartigen Nießbrauch belastet ist, Mitunternehmer (glA FELSMANN/GIERE, A 267). Es können ihm etwa Gewinne aus der Aufdeckung von stillen Reserven aus WG des Anlagevermögens zuzurechnen sein.

Nießbrauchsbestellung unter Angehörigen: Wird der Unternehmensnießbrauch zwischen nahen Angehörigen vereinbart, ist die Rspr. des BFH zur estretchlichen Wirksamkeit von Vertragsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen zu beachten.

ZB BFH v. 13. 5. 1980 VIII R 63/79, BStBl. II 1981, 295: keine Notwendigkeit der Bestellung eines Ergänzungspflegers für die Dauer des an minderjährige Kinder bestellten Nießbrauchs; v. 13. 5. 1980 VIII R 75/79, BStBl. II 1981, 297: Notwendigkeit eines Pflegers bei Nießbrauchbestellung an mj. Kinder; vgl. entsprechend BFH v. 5. 7. 1984 IV R 57/82, BStBl. II 1986, 322; v. 30. 7. 1985 VIII R 71/81, BStBl. II 1986, 327; sowie Anm. 79 zur Verpachtung.

Fehlt es an einer der Anforderungen, kann die Annahme eines schuldrechtlichen Nutzungsrechts in Betracht kommen, das ebenfalls als Grund für die veränderte Zurechnung von Einkünften ausreichen kann (BFH v. 14. 11. 1979 I R 123/76, BStBl. II 1980, 432), oder die Annahme eines Pachtverhältnisses oder auch, wenn das Entgelt für die Nutzungsüberlassung unangemessen niedrig ist, die Annahme einer Wirtschaftsüberlassung (glA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 47; FELSMANN/GIERE, A 271). Auch bei unentgeltlicher Nießbrauchsbestellung zugunsten eines unterhaltsberechtigten Angehörigen wird grundsätzlich keine Mindestlaufzeit verlangt werden können, von Grenzen abgesehen, die etwa die Ernstlichkeit der Vereinbarung oder die Abgrenzung zur Einkommensverwendung setzen (vgl. das auf den Unternehmensnießbrauch nicht undifferenziert übertragbare BFH-Urt. v. 24. 11. 1967 VI R 274/66, BStBl. II 1968, 260; FELSMANN/GIERE, A 240, empfiehlt in Fällen dieser Art keine Laufzeit unter drei Jahren bzw. keine Vereinbarung jederzeitiger Kündbarkeit des Nießbrauchs; weitergehend früher OFD Köln v. 20. 3. 1973, BB 1973, 551: Mindestlaufzeit 5 Jahre).

Entstehung zweier Betriebe durch Nießbrauchsbestellung: Beim Unternehmensnießbrauch entstehen grundsätzlich zwei Betriebe, ein ruhender in der Hand des Eigentümers und Nießbrauchbestellers und ein wirtschaftender in der Hand des Nießbrauchers.

GlA zB KANZLER, StEL 1987, 56; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 88; nunmehr auch BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 33; zur älteren Auff. der FinVerw.: FELSMANN/GIERE, A 255 ff.; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn 159: Nießbraucher Alleinunternehmer. Dies gilt auch im Fall der Hofübergabe mit Nießbrauchsvorbehalt (BFH v. 26. 2. 1987 IV R 325/87, BStBl. II, 772; v. 15. 10. 1987 IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260 [261]; v. 7. 12. 1995 IV R 109/94, BFH/NV 1996, 663).

Grundsätzlich kann wegen der weiteren Rechtsfolgen bezüglich des entgeltlich bestellten Unternehmensnießbrauchs auf die Erl. zur Betriebsverpachtung (Anm. 84 ff.) und bezüglich des unentgeltlich bestellten Unternehmensnießbrauchs auf die Erl. zur Wirtschaftsüberlassung verwiesen werden (Anm. 106 ff.), sofern nicht ganz ausnahmsweise aufgrund etwa der zivilrechtlichen Vorgaben Unterschiedlichkeiten auftreten (prinzipiell wohl glA FELSMANN/GIERE, A 253).

3. Einkommensteuerrechtliche Behandlung beim Nießbrauchsbesteller 116

Ist der Unternehmensnießbrauch gegen Entgelt eingeräumt worden, ergeben sich prinzipiell dieselben estrechtlichen Rechtsfolgen wie bei der Betriebsverpachtung (Anm. 84 ff.; glA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 47; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 328; FELSMANN/GIERE, A 250). Der Nießbrauchsgeber hat ein Wahlrecht, ob der den Betrieb aufgibt oder nicht. In letzterem Fall hat er weiterhin einen luf. Betrieb und erzielt Einkünfte aus LuF (glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 328). Bilanziert der Nießbrauchsgeber, hat er den Anspruch auf das Entgelt zu aktivieren und diesem Aktivposten ggf. einen Rechnungsabgrenzungsposten gegenüber zu stellen (zur Rechnungsabgrenzung im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 s. Vor §§ 4, 5 Anm. 26; glA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 47). Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 stellt das Entgelt für den Nießbrauch BE dar (BFH v. 27. 6. 1978 VIII R 54/74, BStBl. II 1979, 332 betr. VuV).

4. Einkommensteuerrechtliche Behandlung beim Nießbrauchsberechtigten 117

Zurechnung der Einkünfte: Der Unternehmensnießbrauch an einem luf. Betrieb, führt dazu, daß dem Nießbraucher die aus diesem Betrieb erwirtschafteten Einkünfte aus LuF zuzurechnen sind (BFH v. 28. 9. 1995 IV R 7/94, BStBl. II 1996, 440; Vermächtnisnießbrauch; BFH v. 28. 11. 1974 I R 232/72, BStBl. II 1975, 498/499; negativ bei einer nur schuldrechtlichen Teilhabe am Gewinn; BFH v. 11. 4. 1973 IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528; zum Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil).

Zu den Erträgen gehören grundsätzlich auch die übermäßig gezogenen Früchte (§ 1039 BGB), zB bei einem Forstbetrieb die über den gewöhnlichen Holznutzungssatz hinausgehenden Holznutzungen. Besteht der Nießbrauch an einem luf. Betrieb, oder auch nur an einem Grundstück und verpachtet der Nießbraucher diesen Betrieb bzw. dieses Grundstück an eine LuF betreibende PersGes., an der er selbst als Gesellschafter beteiligt ist, sind ihm die Erträge des Nießbrauchsrechts gem. § 13 Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 1 Nr. 2 also solche aus LuF zuzurechnen (vgl. BFH v. 15. 9. 1971 I R 166/68, BStBl. II 1972, 174).

Der entgeltlich bestellte Zuwendungsnießbrauch führt beim bilanzierenden Nießbraucher zur Aktivierung und Abschreibung der AK des Nießbrauchsrechts (FELSMANN/GIERE, A 268; wohl auch SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 47). Verzicht auf Aktivierung, wenn der Nießbraucher ähnlich einem Pachtzinsverpflichteten zu laufenden Zahlungen verpflichtet ist (FELSMANN/GIERE, A 270). Regelmäßig erhält der an einem luf. Betrieb Nießbrauchsberechtigten luf. Einkünfte.

► *Keine AfA-Befugnis des Nießbrauchers an WG des Anlagevermögens:* Der Zuwendungsnießbraucher (mithin auch der Vermächtnisnießbraucher) kann grundsätzlich keine AfA auf die vorhandenen abnutzbaren WG des Anlagevermögens beanspruchen (glA BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 35). Der Nießbraucher ist

grundsätzlich weder zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer dieser WG (aA UELNER, INF 1980, 1 [7]; SCHLEIFER, INF 1980, 372 [375]; WESTENBERGER, INF 1987, 22 [29], für den Fall, daß Nießbrauch auf Lebenszeit des künftigen Hoferben bestellt ist; vgl. zum Vorbehaltsnießbrauch BFH v. 26. 2. 1987 IV R 325/84, BStBl. II, 772). Er hat auch nicht den entsprechenden Aufwand getragen (vgl. BFH v. 28. 9. 1993 IX R 156/88, BStBl. II 1994, 319; nach BMF v. 22. 4. 1994, BStBl. I, 258 Anwendung auf nach dem 31. 5. 1994 beurkundeten Vermächtnisnießbrauch; BFH v. 28. 9. 1995 IV R 7/94, BStBl. II 1996, 440 betr. Vermächtnisnießbrauch an luf. Betrieb). AfA-berechtigt ist vielmehr der Eigentümer, der den Nießbrauch zugewandt und die AK bzw. HK getragen hat.

► *Der Eigentümer erzielt Einkünfte aus LuF*, solange er keine Betriebsaufgabe erklärt (BFH v. 28. 9. 1995 IV R 7/94, BStBl. II 1996, 440; v. 25. 1. 1996 IV R 19/94, BFH/NV 1996, 600: die Bestellung eines Vermächtnisnießbrauchs begründet keine Betriebsaufgabe; grundsätzlich glA FELSMANN/GIERE, A 253; die Frage, ob das Wahlrecht erst mit Bestellung des Vermächtnisnießbrauchs entsteht, hat der BFH offengelassen).

Beim unentgeltlich bestellten Zuwendungsnießbrauch kommt eine Aktivierung und Abschreibung des Nießbrauchsrechts nicht in Betracht (glA SCHMIDT/SEGER XXI. § 13 Rn. 50). Wie beim Wirtschaftsüberlassungsvertrag (s. Anm. 100) sind Altenteilsleistungen grundsätzlich kein Entgelt.

Bei eiserner Überlassung des Inventars im Rahmen des Nießbrauchs soll die bei Verpachtung von der FinVerw. gewährte Billigkeitsregelung zur AfA-Berechtigung bei Nichtbilanzierenden (Anm. 94) nicht angewandt werden können (MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 328; aA FELSMANN/GIERE, A 254). UE fehlt dieser Regelung ohnehin eine Rechtsgrundlage (s. Anm. 94).

Besonderheiten beim Vorbehaltsnießbrauch: Die Bestellung eines Vorbehaltsnießbrauchs am luf. Betrieb ist unentgeltlich.

BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II, 847; v. 26. 2. 1987 IV R 325/84, BStBl. II, 772, dort auch zur Anwendung des § 6 Abs. 3; L. SCHMIDT, DStR 1990, 611; aA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 329–329 d; GÖRTZEN, DStR 1994, 1553: Betriebsübertragung unter Vorbehalt des totalen Nießbrauchs keine Vermögensübergabe iSv. § 6 Abs. 3, früher § 7 Abs. 1 EStDV. Die Verpflichtung des Hofübernehmers zur Nießbrauchsbestellung ist privater Art (BFH v. 26. 2. 1987 IV R 325/84, BStBl. II, 772: außerbetriebliche Last der privaten Vermögenssphäre).

► *Der Vorbehaltsnießbraucher ist AfA-berechtigt*, obwohl er nicht wirtschaftlicher Eigentümer der WG des BV geblieben ist (vgl. BFH v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II, 281 im Ergebnis bestätigt; v. 8. 12. 1983 IV R 20/82, BStBl. II 1984, 202/203; zur Abgrenzung s. BFH v. 26. 11. 1998 IV R 39/98, BStBl. II 1999, 263); er hat aber den entsprechenden Aufwand getragen (vgl. dazu zB BFH v. 23. 8. 1999 GrS 1/97, BStBl. II, 778 [780]).

BFH v. 28. 7. 1981 VIII R 35/79, BStBl. II 1982, 380; v. 16. 12. 1988 III R 113/85, BStBl. II 1989, 764; v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II, 281; v. 28. 5. 1998 IV R 31/97, BFH/NV 1998, 1560/1562; v. 28. 5. 1998 IV R 31/97, BStBl. II, 286 (288); zur Frage des wirtschaftlichen Eigentums bei Vorbehaltsnießbrauch BFH v. 26. 11. 1998 IV R 39/98, BStBl. II 1999, 263: nur in Ausnahmefällen.

► *Nutzungsrechte durch Investitionen des Nießbrauchers:* Trägt der Nießbraucher aus betrieblichem Anlaß auf eigene Rechnung AK oder HK für ein Gebäude oder einen Gebäudeteil, die im Eigentum Nießbrauchgebers stehen, hat er die durch die Baumaßnahmen geschaffene Nutzungsmöglichkeit an dem fremden Gebäude oder Gebäudeteil wie ein eigenes materielles WG mit den AK oder HK anzusetzen und nach den für Gebäude geltenden Regelungen abzuschreiben.

BFH v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II, 281; v. 28. 9. 1995 IV R 7/94, BStBl. II 1996, 440; kein Drittaufwand; BMF v. 5. 11. 1996, BStBl. I, 1257, dort auch zur Frage, wenn das Nutzungsverhältnis vor Ablauf der betriebsgewöhnlichen ND des Gebäudes endet sowie zur Übergangsregelung im Verhältnis zu BMF v. 10. 7. 1984, BStBl. I, 460. Unter Berufung auf BFH v. 11. 11. 1988 III R 268/84 (BStBl. II 1989, 872) wird die Auffassung vertreten, daß der Veräußerungsgewinn/Entnahmegewinn des Nießbrauchsbestellers bezüglich eines WG, bei dem die AfA dem Nießbraucher zusteht, buchtechnisch mittels einer Nutzungsentnahme zu neutralisieren ist (MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 210).

► *Rheinische Hofübergabe*: Überläßt der (Vorbehalts-)Nießbraucher dem Hofeigentümer unentgeltlich oder entgeltlich die Bewirtschaftung, so ist dies grundsätzlich auch estrechtlich anzuerkennen, wenn im übrigen die Voraussetzungen für die Anerkennung von Angehörigenverträgen erfüllt sind (sog. Rheinische Hofübergabe).

BFH v. 8. 8. 1969 VI R 299/67, BStBl. II, 683; v. 17. 1. 1975 III R 114/73, BStBl. II, 402; v. 24. 3. 1976 I R 138/73, BStBl. II, 537, dort zur Sachbehandlung einer ungewöhnlich hohen Gegenleistung: Versorgungsabrede; v. 22. 7. 1980 VIII R 114/78, BStBl. II 1981, 101 [103 f.]; v. 5. 7. 1984 IV R 57/82, BStBl. II 1986, 322; v. 30. 7. 1985 VIII R 71/81, BStBl. II 1986, 327; auch BFH v. 11. 11. 1988 III R 268/84, BStBl. II 1989, 872; v. 28. 5. 1998 IV R 31/97, BFH/NV 1998, 1560; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 210 a; KÖHNE/WESCHE, 429: der Grund für die Konstruktion liegt darin, daß bei Nießbrauchsverpachtung die Höhe des Pachtzinses im Gegensatz zu Altenteilsleistungen im Geltungsbereich der Höfeordnung keiner gerichtlichen oder behördlichen Genehmigung bedarf; FELSMANN/GIERE, A 247, A 253 zur Frage, ob in Fällen der rheinischen Hofübergabe in der Hand des Nießbrauchers bei fehlender Betriebsaufbaubeerklärung noch ein luf. Betrieb anzunehmen ist, was bei sofortiger Verpachtung (wohl auch bei sonstiger Überlassung) des Nießbrauchsrechts zu verneinen sei, bei späterer Verpachtung nach Eigenbewirtschaftung dagegen grundsätzlich zu bejahen; für den Fall, daß der Vorbehaltsnießbraucher eines Gegenstands die Nießbrauchsausübung an den Eigentümer überläßt, BFH v. 11. 3. 1976 IV R 119/72, BStBl. II, 421; aA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 49; WÄTZIG, INF 1982, 445: wirtschaftliches Eigentum des Hofeigentümers mit der Folge des § 6 Abs. 3, früher § 7 Abs. 1 EStDV, und dem Entfallen der AfA-Berechtigung des Nießbrauchers.

Einstweilen frei.

118–119

IV. Betriebsteilung in der Land- und Forstwirtschaft

Schrifttum: LANG, Die Buchführungspflicht der Land- und Forstwirte – Zur Frage der Befreiung durch Teilung des luf. Betriebs, INF 1981, 462; BIEDERMANN, Die Betriebsteilung in der Landwirtschaft, INF 1983, 438; FELSMANN, Einkunftsverlagerungen in der LuF an nahestehende Personen, INF 1986, 44; ZEITLER, Strategien gegen die Aufdeckung stiller Reserven in der Landwirtschaft, INF 1988, 78 FREUDENBERG, Betriebsteilungen in der LuF, INF 1989, 177; FELDHAUS, Rechtsanwendungsfragen zur Realteilung von land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmenschaften gem. § 16 Abs. 3 EStG, HLBS-Report 2002, 167.

Verwaltungsanweisungen: OFD Münster v. 7. 11. 1985, StEK EStG § 13 Nr. 459: Voraussetzungen für die Anerkennung von Betriebsteilungen in der LuF.

1. Besondere Bedeutung der Betriebsteilung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

120

Beliebtes Gestaltungsmittel bei den Einkünften aus LuF: Der Betriebsteilung kommt in der LuF aus stl. Gründen besondere Bedeutung zu, weil sie zu mehreren kleineren betrieblichen Einheiten führt und viele stl. Vergünstigungen an die Betriebsgröße gekoppelt sind. So können die Buchführungsgrenzen un-

terschritten (§ 141 AO) oder die Gewinnermittlung nach § 13a sowie betriebsbezogene StVergünstigungen (etwa §§ 13 Abs. 3, 14a, dazu zB ZEITLER, INF 1988, 78 [79], und zeitlich ausgelaufen § 34e) erreicht werden. Einfluß hat die Betriebsgröße auch auf die Steuerung der degressiv gestalteten Flächendeckung bei landwirtschaftlicher Tierzucht und Tierhaltung, bei Mitunternehmenschaften wegen § 15 Abs. 3 Nr. 1, ggf. auch auf gewstl. und ustrechtliche Folgen, wie die Vermeidung eines Gewerbebetriebs oder die Anwendung der Umsatzbesteuerung nach Durchschnittssätzen gem. §§ 24, 24a UStG (s. BIEDERMANN, INF 1983, 439; FELSMANN, INF 1986, 44). Diese stl. Ziele sind mit der Betriebsteilung auch ohne Wechsel in der Person des Betriebsinhabers erreichbar. Der Umstand allein, daß die Betriebsteilung nur durch stl. Überlegungen veranlaßt ist, steht ihrer Anerkennung nicht entgegen (vgl. schon BFH v. 22. 8. 1951 IV 246/50 S, BStBl. III, 181; LEINGÄRTNER, Kap. 14 Rn. 25). Die Teilung eines luf. Betriebs kann aber auch dazu führen, daß Förderungen verlorengelassen, die an eine bestimmte Mindestgröße des Betriebs gebunden sind.

Wegen der überwiegend rein strechtlichen Ausrichtung der Betriebsteilung stellt die Rechtsanwendungspraxis der FinVerw. relativ strenge Anforderungen an sie. Die Betriebsteilung ist zudem agrarstrukturpolitisch unerwünscht (KÖHNE/WESCHE, 306).

Abgrenzung der Betriebsteilung von anderen Formen: Die Betriebsteilung kann als vertikale Aufteilung eines vorhandenen Betriebs in mehrere Betriebe von der (horizontalen) Betriebsaufspaltung unterschieden werden. Es können schon kraft Gesetzes, insbes. EStRechts, zwei Betriebe vorhanden sein oder als vorhanden gelten, zB eine wegen fehlender Flächendeckung bezüglich eines von mehreren Tierzweigen vorhandene landwirtschaftliche und eine gewerbliche Tierzucht (s. Erl. zur Tierzucht; aber für PersGes. § 15 Abs. 3 Nr. 1, Erl. s. dort). Kein eigentlicher Fall der Betriebsteilung ist die Betriebsverpachtung (LEINGÄRTNER, Kap. 14 Rn. 23), Wirtschaftsüberlassung oder Nießbrauchsbestellung an einem ungeteilten luf. Betrieb, auch wenn ohne Betriebsaufgabeerklärung durch den Überlassenden in seiner Hand ein ruhender Betrieb fortbesteht (aA FELSMANN/GIERE, A 290 c, der hierin offenbar Fälle der Betriebsteilung sieht). Von einem Fall der Betriebsteilung ist aber wohl auszugehen, wenn etwa ein Ehegatte dem anderen luf. Nutzflächen überschreibt und sie ohne eigene gesicherte Rechtsposition nun für den anderen Ehegatten weiterbewirtschaftet (glA FELSMANN/GIERE, A 290 o). Der andere Ehegatte erzielt in Fällen dieser Art dann – jedenfalls nach hM – Einkünfte aus LuF (Anm. 152), die betreffenden Flächen scheiden bei der Berechnung der Flächendeckung einer etwaigen Tierzucht und Tierhaltung des einen Ehegatten aus (so auch FELSMANN/GIERE, aaO). Eine Betriebsteilung kann etwa daneben durch Gründung einer Gesellschaft mit Angehörigen und Einbringung entsprechender WG oder durch Auflösung einer Mitunternehmenschaft durch Realteilung usw. dargestellt werden (vgl. zB FELSMANN, INF 1986, 44 [45]).

121 2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Betriebsteilung

Eine Betriebsteilung ist estrechtlich nur anerkannt, wenn am Ende des Vorgangs zwei Betriebe vorliegen. Dies ist vor allem problematisch, wenn keine Änderung in der Betriebsinhaberschaft erfolgt (daher sehr zurückhaltend und bezüglich luf. Teilbetrieben sogar ablehnend: FELSMANN/GIERE, A 290i, 290j; großzügiger LEINGÄRTNER, Kap. 14 Rn. 22 ff.). Dem Betriebsinhaber kann im übrigen bei Verflochtenheit seiner Betätigungen oder im Bereich der landwirtschaftlichen bzw. gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung kein Bestimmungsrecht von

estrechtlicher Relevanz darüber zustehen, ob er seine Aktivitäten in einem oder in zwei oder mehreren Betrieben organisiert (Anm. 167; im Ergebnis glA OFD Münster v. 7. 11. 1985, StEK EStG § 13 Nr. 459, Tz. 3). Besteht diese Verflochtenheit nicht, steht einer Betriebsteilung an sich nichts entgegen (glA LEINGÄRTNER, Kap. 14 Rn. 25). Diese Grundsätze dürften im allgemeinen auch zutreffen, wenn vom Stpfl. ein weiterer Betrieb hinzu erworben wird (wohl keine diesbezügl. Ermittlungen von FG München v. 16. 3. 2001, EFG 2002, 1131, Rev.; Az. des BFH IV R 27/02).

Eine abweichende Zurechnung der Einkünfte (dazu allgemein Anm. 20 ff.) kann nur erreicht werden, wenn eine Änderung in der Person des Betriebsinhabers eintritt (s. zu den Prüfungsmaßgaben der FinVerw. in dieser Hinsicht zB OFD Münster v. 7. 11. 1985, StEK EStG § 13 Nr. 459, Tz. 2. 2. 1), zB durch Einbringung eines zuvor vom Ursprungsbetrieb abgespaltenen Betriebs in eine Mitunternehmerschaft (zu den diesbezüglichen Prüfungsmaßgaben der FinVerw. OFD Münster v. 7. 11. 1985 aaO, Tz. 2. 2. 3).

Zur Anerkennung einer Betriebsteilung ist eine Gesamtschau mit mehr statischen Elementen des Betriebsbegriffs erforderlich (dazu zB FG Schl.-Holst. v. 26. 11. 1985, INF 1986, 501, rkr., NZB unbegründet, mit Anm. o. V., aaO, 504). Maßgebend ist vor allem das Auftreten nach außen, die organisatorische Trennung, Trennung der Wirtschaftsgebäude, Trennung der Arbeitskräfte, des Inventars, der Bankkonten, der Buchführung, des Verkaufs und Einkaufs, Verrechnung der Maschinenverwendung bzw. des Lieferverkehrs zwischen den geteilten Betrieben, Fehlen einer gemeinschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung, Fehlen einheitlicher Fütterungsanlagen, eigene Gülleentsorgung bei Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben, getrennte Abrechnung des Geschäftsverkehrs zwischen den geteilten Betrieben, getrennte Strom- und Wasserversorgung usw. (vgl. zB OFD Münster v. 7. 11. 1985, StEK EStG § 13 Nr. 459; glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 155). Bei Mitunternehmerschaften ist die Betriebsteilung grundsätzlich auch dann anzuerkennen, wenn nach der Teilung zwei Mitunternehmerschaften mit denselben Mitunternehmern und denselben Beteiligungsverhältnissen vorhanden sind (dazu entsprechend BFH v. 21. 2. 1980 I R 95/76, BStBl. II, 465; v. 19. 2. 1998 IV R 11/97, BStBl. II, 603; BMF v. 1. 12. 1980, BStBl. I, 775).

Die Betriebsteilung unter nahen Angehörigen ist estrechtlich vor allem dann problematisch, wenn sie mit einer Veränderung der Inhaberschaft unter nahen Angehörigen verknüpft ist. Auch hier muß zur estrechtlichen Anerkennung die entsprechende ernstliche Vereinbarung zivilrechtlich wirksam, klar geregelt und vereinbarungsgemäß tatsächlich durchgeführt werden sowie einem Drittvergleich standhalten.

Schl.-Holst. FG v. 26. 11. 1985, INF 1986, 501, rkr., NZB unbegründet; zu den einzelnen Maßgaben eingehend zB OFD Münster v. 7. 11. 1985 StEK EStG § 13 Nr. 459; die estl. Unbeachtlichkeit schließt aber ggf. die ustrechtliche Beachtlichkeit nicht aus, BFH v. 22. 6. 1989 V R 37/84, BStBl. II, 913; v. 22. 8. 1994 V B 179/93, BFH/NV 1995, 552.

Bei Gütergemeinschaft unter Ehegatten führt die Ausgliederung forstwirtschaftlich genutzter Flächen aus dem Gesamtgut in das Vorbehaltsgut eines Ehegatten nicht schon zu einer Betriebsteilung und der Existenz zweier Betriebe. Es spricht vielmehr eine tatsächliche Vermutung dafür, daß die bestehenden wirtschaftlichen Beziehungen aufrechterhalten bleiben und daß die ausgegliederten Flächen nunmehr Sonder-BV des Ehegatten sind. Dabei stellt der BFH ausschlaggebend darauf ab, ob die Flächenbewirtschaftung weiterhin organisa-

risch und sachlich verflochten ist (BFH v. 16. 2. 1995 IV R 62/94, BStBl. II, 592). Kann bei Ehegatten oder sonstigen nahen Angehörigen nicht von einer Betriebsteilung ausgegangen werden, richtet sich die estrechtliche Beurteilung nach den allgemeinen Grundsätzen (Anm. 150 ff.), ggf. wird Mitunternehmerschaft angenommen (OFD Münster v. 7. 11. 1985 aaO, unter Berufung auf BFH v. 7. 10. 1982 IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73; zur Ehegatten-Mitunternehmerschaft).

Von Sonderrecht abgesehen kann uE mit den Maßgaben der Rspr. zur Anerkennung von Rechtsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen auch die Übertragung eines aus einer Betriebsteilung hervorgegangenen luf. Betriebs auf einen Minderjährigen anerkannt werden, wenn die Bewirtschaftung eindeutig durch diesen erfolgt, zB über einen Verwalter oder im Rahmen eines Bewirtschaftungsvertrags (aA OFD Münster v. 7. 11. 1985, StEK EStG § 13 Nr. 459, weil den Kindern regelmäßig die Fähigkeit zur Bewirtschaftung fehle; FELSMANN/GIERE, A 290 k).

Folgen der Betriebsteilung: Neben bezweckten Folgen kann die Betriebsteilung auch zu unerwünschten Ergebnissen führen, wie etwa der Aufdeckung stiller Reserven. Die Betriebsteilung führt allerdings dann nicht zur Aufdeckung stiller Reserven, wenn zwei Teilbetriebe verselbständigt werden und entweder beim bisherigen Betriebsinhaber verbleiben oder unentgeltlich übertragen werden (§ 6 Abs. 3). UE gilt Entsprechendes, wenn aus einer PersGes. mit LuF und Gewerbebetrieb der gewerbliche Teil ausgegliedert wird und von einem Gesellschafter allein als Einzelunternehmer oder von einer beteiligungsidentischen anderen PersGes. geführt wird (glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 156 f.). UE kann aber eine Betriebsteilung auch zu einer Betriebszerschlagung führen, mag man dann auch nicht mehr von einer Betriebsteilung im eigentlichen Sinne sprechen.

122–123 Einstweilen frei.

124 V. Einzelrechtsnachfolge in den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb: Betriebsübergabe, Betriebsveräußerung und Einbringung

Schrifttum: PFALZGRAF/MEYER, Einbringung von Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft, Neue Tendenzen zur Behandlung von Zuzahlungen ins Privatvermögen, FR 1995, 529.

Betriebsübergabe: Übergabe des luf. Betriebs im Ganzen liegt vor, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang auf den Erwerber übergehen. Ansonsten kann eine Betriebsaufgabe anzunehmen sein.

Vgl. zB BFH v. 27. 7. 1961 IV 295/60 U, BStBl. III, 514; v. 9. 7. 1981 IV R 101/77, BStBl. II 1982, 20; v. 1. 2. 1990 IV R 8/89, BStBl. II, 428; zur Betriebsaufgabe, v. 9. 7. 1981 IV R 101/77, BStBl. II 1982, 20 und die Erl. zu § 14. Zur Frage der wesentlichen/unwesentlichen Betriebsgrundlagen s. Anm. 81 f. Wird der Betrieb unentgeltlich übergeben, ist § 6 Abs. 3 zu beachten (BFH v. 27. 7. 1961 IV 295/60 U, BStBl. III, 514; v. 7. 8. 1979 VIII R 153/77, BStBl. II 1980, 181).

Bedeutendster Fall der unentgeltlichen Betriebsübergabe ist im Bereich der LuF die sog. vorweggenommene Hoferbfolge (dazu Anm. 128 ff.). Für die Gewinnermittlung sind ggf. beim abziehenden und beim aufziehenden Betriebsinhaber Rumpf-Wj. zu bilden (BFH v. 23. 8. 1979 IV R 95/75, BStBl. II 1980, 8). Behält der Übergeber ein Grundstück von untergeordneter Bedeutung zurück und be-

wirtschaftet es weiterhin selbst, erfolgt keine Realisierung der stillen Reserven (glA SCHMIDT/SEGER XXI. § 13 Rn. 67), ansonsten handelt es sich um eine Entnahme, die ggf. zu einem nicht nach § 34 steuerbegünstigten Gewinn führt (BFH v. 19. 2. 1981 IV R 116/77, BStBl. II 1981, 566).

Betriebsveräußerung ist entgeltliche Betriebsübergabe. Auch bei der Betriebsveräußerung ist wesentlich, daß das Eigentum an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen übergeht (zB BFH v. 28. 3. 1985 IV R 88/81, BStBl. II, 509). Die Betriebsveräußerung ändert die Zurechnung der luf. Einkünfte. Vgl. Erl. zu § 14.

Rechtsnachfolge nach dem UmwStG: Auch durch luf. Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile betreffende Einbringungsvorgänge nach dem UmwStG wird die Zurechnung von Einkünften aus LuF berührt. Wegen der Einzelheiten s. die Erl. zu §§ 20 und 24 UmwStG. Zur Umwandlung einer LPG in eine GmbH & Co. KG durch Teilung nach § 4 LwAnpG 1991 (v. 29. 6. 1990, GBl. DDR I, 642; novelliert am 3. 7. 1991, BGBl. I, 1418) und ihre Bedeutung für das Aktivierungswahlrecht beim Feldinventar zB FG MV v. 3. 7. 2002, EFG 2002, 1368, rkr.

Einstweilen frei.

125–127

VI. Sonderfall der vorweggenommenen Erbfolge in der Land- und Forstwirtschaft

Schrifttum: K. F. WENDT, Nachfolgeregelungen in der LuF aus steuerlicher Sicht, INF 1983, 557; LÜDTKE-HANDJERY, Hofübergabe als vertragliche und erbrechtliche Nachfolge, DNotZ 1985, 232; FASSBENDER, Zur Hofübergabe, DNotZ 1986, 67; FELDDHAUS, Erbaueinandersetzung bei landwirtschaftlichen Betrieben im Wandel der Rspr. des BFH, INF 1988, 419; GROH, Die vorweggenommene Erbfolge – ein Veräußerungsgeschäft?, DB 1990, 2187; KRONTHALER, Landgut, Ertragswert und Bewertung im bürgerlichen Recht, Diss. 1991 in Schriftenreihe des Instituts für Landwirtschaftsrecht der Universität Göttingen, Band 40; MÄRKLE/Franz, Erbaueinandersetzung über Betriebsvermögen – vorweggenommene Erbfolge, BB 1991 Beilage 5; HILLER, Die Hofübergabe im Spiegel der neuen BFH-Rechtsprechung, INF 1991, 145; FELIX, Einkommensteuer und vorweggenommene Erbfolge: Die neue Rechtslage, KÖSDI 1991, 8426; PAPE, Auswirkungen der Teilentgeltlichkeit bei Betriebsübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, INF 1991, 221; HALBIG, Vorweggenommene Erbfolge, INF 1991, 529; STEPHAN, Zum teilentgeltlichen Erwerb eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils bei Erbaueinandersetzung und vorweggenommener Erbfolge, DB 1991, 2051; SCHOOR, Betriebsübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, StBp. 1992, 29; HILLER, Die Hofübergabe, INF 1993, 217 und 245; MÄRKLE, Die teilentgeltliche Betriebsübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge, DStR 1993, 1005; OBERMEIER, Ertragssteuerliche Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge, DStR 1993, 77; RÖMER, Auswirkungen der Rspr. des Großen Senats zur vorweggenommenen Erbfolge, HLBS-Report 3 (1993), 5; SCHULZE ZUR WIESCHE, Vorweggenommene Erbfolge und Erbaueinandersetzung von Betriebsvermögen, Mitunternehmeranteil und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, Die Wirtschaftsprüfung 1993, 593 und 629; GEBEL, Übertragung eines Mitunternehmeranteils im Wege vorweggenommener Erbfolge unter Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen, DStR 1996, 1880; HILLER/WEBER, Gestaltungsmöglichkeiten bei Hofübergabeverträgen, INF 1997, 680; SCHULZE ZUR WIESCHE, Vorweggenommene Erbfolge und Erbaueinandersetzung des Betriebsvermögens nach dem Entwurf des UntStFG, FR 2001, 1096.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 13. 1. 1993, BStBl. I, 80 = StEK EStG § 7 Nr. 240; v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893: Estrechtliche Behandlung wiederkehrender Leistungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Privat- oder Betriebsvermögen.

128 1. Zivilrechtliche Grundlagen der vorweggenommenen Erbfolge und Bedeutung in der Land- und Forstwirtschaft

Die vorweggenommene Hoferbfolge ist zivilrechtlich nicht ausdrücklich geregelt (vgl. PALANDT, BGB, 61. Aufl. 2002, Einl. vor § 1922 Rn. 3). Sie wird aber zB in § 593 a BGB und § 17 HöfeO (v. 26. 7. 1976, BGBl. I, 1933) erwähnt und ist von großer praktischer Bedeutung. Zivilrechtlich unterliegt die vorweggenommene Hoferbfolge nicht unmittelbar dem Erbrecht, weist aber familien- und erbrechtliche Bezüge auf.

BFH v. 15. 7. 1991 GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78 (84) mwN; v. 4. 5. 1955 IV 57953 U, BStBl. III, 302; zur zivilrechtlichen Einordnung mwN BGH v. 30. 1. 1991 IV ZR 299/89, BGHZ 113, 310; wegen der Anwendbarkeit erbrechtlicher Vorschriften aufgrund erbrechtlichen Bezugs der vorweggenommenen Hoferbfolge aber zB BGH v. 15. 4. 1964 V ZR 105/62, NJW 1964, 1323; v. 4. 5. 1964 III ZR 159/63, NJW 1964, 1414, dort auch zur zivilrechtlichen Ertragsbewertung eines Landguts; KRONTHALER, Landgut, 188 f., der angesichts der rechtlichen Unsicherheiten in vielen Bereichen und von Nachabfindungssituationen empfiehlt, entsprechende ausdrückliche vertragliche Regelungen zu treffen, zB auch über die zeitliche Begrenzung von Nachabfindungsansprüchen nach dem Muster des § 17 GrdStVG.

Der erbrechtliche Bezug kommt darin zum Ausdruck, daß die Vermögensübertragung die Vorwegnahme der künftigen Erbregelung bei wirtschaftlicher Sicherung der Eltern bezweckt, wobei sich die Beteiligten von dem Gedanken leiten lassen, den übertragenen Betrieb der Familie zu erhalten (BFH v. 15. 7. 1991 GrS 1/90, BStBl. 1992, 78 [84] mwN). Vor diesem Hintergrund handelt es sich um ein Rechtsgeschäft („Übergabevertrag“) unter Lebenden das in mannigfachen Gestaltungsformen auftreten kann. IdR handelt es sich um eine Schenkung (§ 516 BGB; BFH v. 27. 2. 1992 X R 139/88, BStBl. II, 612 [613 f.]) unter Auflage (§ 525 BGB), namentlich zu Versorgungsleistungen gegenüber dem Übergeber oder Dritten, zur Einräumung eines Nießbrauchs an den Übergeber (Vorbehaltsnießbrauch, zB BFH v. 26. 2. 1987 IV R 325/84, BStBl. II, 772), zu Ausgleichsleistungen etwa von Geschwistern des Übernehmers oder auch zur Erfüllung von privaten Verbindlichkeiten. Ggf. stellt der Hofübergabevertrag eine gemischte Schenkung dar. Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ist mit strechtlicher Wirkung nicht nur im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unter nahen Angehörigen, sondern grundsätzlich auch unter Fremden möglich (BFH v. 16. 12. 1997 IX R 11/94, BStBl. II 1998, 718).

Der Ausgleich gegenläufiger Interessen von Übergeber und Übernehmer des Vermögens ist nach BFH für den Übergabevertrag gegen Versorgungsleistungen typisch. Als wesentlicher Inhalt des Übergabevertrags müssen der Umfang des übertragenen Vermögens, die Höhe der Versorgungsleistung und die Art und Weise der Zahlung vereinbart sein.

Mit der Bestimmung der Versorgungsleistungen nach Art und Höhe sollen die Vertragsschließenden ein wesentliches Kriterium festgelegt haben „für eine dem Rechtstypus gemäße bedarfs- und/oder leistungsabhängige Abänderbarkeit insbesondere der Höhe der Versorgungsleistungen“. Die Abänderbarkeit der Leistungen sei dann eine rechtliche Eigenschaft, die, wenn nicht aus dem Wortlaut des Vertrags selbst, so doch aus der Rechtsnatur des Versorgungsvertrags, dh. aus dem für diesen Rechtsgeschäftstyp geltenden dispositiven Recht folgt (BFH v. 15. 7. 1992 X R 165/90, BStBl. II, 1020 [1022]; letzteres ist uE zweifelhaft und angreifbar; es ist schwerlich vermittelbar, daß festbestimmte Versorgungsleistungen eine stillschweigende Anpassungsklausel umfassen).

Formerfordernisse sind zu beachten. So bedarf der Hofübergabevertrag zu seiner Wirksamkeit der Schriftform, wenn Grundstücke (§ 313 BGB) oder ggf. auch GmbH-Anteile (§ 15 Abs. 3 GmbHG) übergehen. Entsprechendes gilt,

wenn der Vertrag ein Schenkungsversprechen (§§ 518, 2301 BGB), testamentarische oder erbvertragliche Bestimmungen (§§ 2231, 2276 BGB) oder einen Erb- oder Pflichtteilsverzicht enthält.

Bedeutung in der Land- und Forstwirtschaft: Die vorweggenommene Hof-erbfolge ist im Bereich bäuerlicher Familienbetriebe von höchster Bedeutung. Frühere statistische Erhebungen, die allerdings noch nicht nach der gegenwärtig gebräuchlichen Auffächerung nach Unternehmensformen differenziert haben (s. jetzt zB Stat. Bundesamt Fachserie 3, R. 2.1.1.2001), haben gezeigt, daß der Generationenwechsel nahezu ausschließlich durch Hofübergaben zu Lebzeiten im 30jährigen Turnus erfolgt.

2. Grundlagen und Überblick zu den einkommensteuerlichen Problemen der Hofübergabe 129

Nach der Rspr. des BFH und der FinVerw. ist Vermögensübergabe im allgemeinen die Vermögensübertragung kraft einzelvertraglicher Regelung unter Lebenden mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge, bei der sich der Vermögensübergabe in Gestalt der Versorgungsleistungen (dazu Anm. 133 ff.) typischerweise Erträge seines Vermögens vorbehält, die nunmehr allerdings vom Vermögensübernehmer erwirtschaftet werden müssen (BFH v. 15. 7. 1991 GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78; ebenso BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 3).

Unentgeltliche Betriebsübertragung: Besteht das Vermögen in einem luf. (Teil-)Betrieb, so kommt es darauf an, daß in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang die *wesentlichen Betriebsgrundlagen* (vgl. Anm. 81) übergeben werden. Nur in diesem Fall handelt es sich um eine unentgeltliche Übertragung, die nicht zur Gewinnrealisierung führt; die Versorgungsleistungen stellen weder Veräußerungsentgelt noch Anschaffungskosten dar (BFH v. 15. 7. 1991 GrS 1/90 aaO, zu C II.1. c). Die Übertragung nur einzelner WG, wie Grundstücke, führt zur Aufdeckung stiller Reserven (BFH v. 27. 8. 1992 IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225 mwN).

Einheitlicher Übertragungsvorgang: Eine in mehrere, zeitlich aufeinanderfolgende Einzelakte aufgespaltene Gesamtübertragung kann nur dann als einheitlicher Übertragungsakt angesehen werden, wenn sie auf einem einheitlichen Willensentschluß beruht und zwischen den einzelnen Übertragungsvorgängen ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang besteht.

BFH v. 12. 4. 1989 I R 105/85, BStBl. II, 653: Zeitraum von 25 Monaten wegen der Besonderheiten des Falls gerade noch ausreichend; vgl. auch BFH v. 14. 7. 1993 X R 74–75/90, BStBl. II 1994, 15 (18).

Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen: Werden Betriebsflächen zurückbehalten, die einerseits keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen, andererseits aber noch zur Annahme eines luf. Betriebs ausreichen, können nach der vorweggenommenen Erbfolge zwei luf. Betriebe vorliegen (BFH v. 29. 10. 1992 IV R 117/91, BFH/NV 1994, 533).

Übertragung unter Angehörigen: Da die vorweggenommene Erbfolge in ein landwirtschaftliches Anwesen zumeist unter nahen Angehörigen erfolgt, sind auch die diesbezüglichen verschärften Anforderungen an die estrechtliche Anerkennung zu beachten, dh, die jeweilige nicht rückwirkende Vereinbarung muß klar, eindeutig, ernsthaft gewollt und durchgeführt sein.

ZB BFH v. 29. 1. 1992 X R 193/87, BStBl. II, 465; v. 15. 7. 1992 X R 165/90, BStBl. II, 1020 (1022) mwN., dort vor allem auch zur Durchführung des Vertrags und zur Rückwirkung; auch entsprechend zur Betriebsverpachtung Anm. 79; zur Änderung

der Versorgungsvereinbarung ex nunc zB BFH v. 27. 8. 1996 IX R 86/93, BStBl. II 1997, 47. Eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ist mit strechtlicher Wirkung grds. auch unter Fremden möglich (BFH v. 16. 12. 1997 IX R 11/94, BStBl. II 1998, 718, einschränkend BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 23 [„ausnahmsweise“], vgl. zB auch FELSMANN/KÖNIG, A 713.

Besonderer Erörterung bedürfen die Fragen der Unentgeltlichkeit der Übertragung (s. Anm. 130) und der Behandlung der übernommenen Altenteilsleistungen (s. Anm. 133 ff.).

130 3. Unentgeltlichkeit der Hofübergabe

Die Unentgeltlichkeit der Vermögensübertragung ist Voraussetzung für die erwünschte Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 3 (s. nachfolgend). Auch eine teilentgeltliche Übergabe ist zulässig (s. u.).

Voll unentgeltliche Hofübergabe: Die Vorwegnahme der Hoferbfolge schließt begrifflich volle Entgeltlichkeit aus (vgl. auch BMF v. 13. 1. 1993, StEK EStG § 7 Nr. 240 Tz. 2, 42). Bei der vorweggenommenen Erbfolge von Eltern auf Kinder (bzw. im familiären Bereich) spricht eine widerlegliche Vermutung für Unentgeltlichkeit.

BFH v. 23. 4. 1971 IV 201/65, BStBl. II, 686; v. 24. 8. 1972 VIII R 36/66, BStBl. II 1973, 111; v. 16. 11. 1972 IV R 38/68, BStBl. II 1973, 184; v. 22. 9. 1982 IV R 154/79, BStBl. 1983, 99; im Verhältnis zu einer betrieblichen Veräußerungsrente; v. 25. 7. 1991 XI R 9/85, BFH/NV 1992, 30; v. 11. 9. 1991 XI R 20/89, BFH/NV 1992, 166 [168]; v. 29. 1. 1992 X R 193/87, BStBl. II, 465: widerlegliche Vermutung im Verhältnis zu einer betrieblichen Veräußerungsrente, Vermutung im Streitfall widerlegt; v. 16. 12. 1993 X R 67/92, BStBl. II 1996, 669; Vermietung bei Angehörigen widerlegt, wenn Leistung und Gegenleistung nach kaufm. Gesichtspunkten abgewogen BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 4, Tz. 4a: bei Fremden eine nur in Ausnahmefällen widerlegbare Vermutung für Entgeltlichkeit; zur Widerlegung BFH v. 26. 12. 1997 IX R 11/94, BStBl. 1998, 718.

► *Die Übernahme betrieblicher Verbindlichkeiten* oder negativen BV steht der Annahme der Unentgeltlichkeit nicht entgegen (BFH v. 23. 4. 1971 IV 201/65, BStBl. II, 686; glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 415 h, 417 b). Im Zusammenhang mit der vorweggenommenen Hoferbfolge vereinbarte Versorgungsleistungen sind im allgemeinen keine Gegenleistungen.

BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II, 847 (852); v. 24. 4. 1991 XI R 9/84, BStBl. II, 794; v. 27. 2. 1992 X R 139/88, BStBl. II, 612 (614); zur Verfassungsmäßigkeit dieser grundlegenden Auffassung BVerfG v. 17. 12. 1992, 1 BvR 4/87, DStR 1993, 315 mit Anm. P. FISCHER; im übrigen auch BMF v. 13. 1. 1993, StEK EStG § 7 Nr. 240 Tz. 25 f., zum sachlichen Umfang solcher Versorgungsleistungen und zur estrechtlichen Einordnung, nachfolgend Anm. 136 f. sowie Anm. 110; zur Anwendbarkeit von §§ 6 Abs. 3 – früher 7 Abs. 1 EStDV –, 10 d Abs. 1 EStDV BFH v. 15. 7. 1991 GrS 1/90, BStBl. II, 78 (83); v. 16. 12. 1993 X R 67/92, BStBl. II 1996, 669 (671): gilt auch im Verhältnis zu nicht angehörigen Übernehmern.

Dies gilt insbes. auch dann, wenn die Leistungen zwar objektiv gleichwertig sind, die Beteiligten aber nicht ausdrücklich Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen haben und subjektiv nicht von der Gleichwertigkeit der beiderseitigen Leistungen ausgegangen sind.

BFH v. 29. 1. 1992 X R 193/87, BStBl. II, 465 (467): keine Versorgungsleistungen, wenn feststeht, daß die beiderseitigen Leistungen wie unter fremden Dritten gegeneinander abgewogen sind; v. 16. 12. 1993 X R 67/92, BStBl. II 1996, 669; v. 28. 7. 1983 IV R 174/80, BStBl. II 1984, 97 (99 f.) bezüglich eines luf. Betriebs; FELSMANN/KÖNIG, A 704 a; zur Sachbehandlung bei Mindestzeitrenten, verlängerten Leibrenten bzw. festbestimmter Zeit BFH v. 31. 8. 1994 X R 58/92, BStBl. II 1996, 672; v. 31. 8. 1994 X R 44/93, BStBl. II 1996, 676: im Regelfall entgeltliches Veräußerungs-/Anschaffungsge-

schäft gegen Ratenzahlungen, dazu BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 22, 50; wohl für den Fall, daß die vereinbarte Mindestzeit unter der durchschnittlichen Lebenserwartung des Versorgungsempfängers liegt, FG Ba.-Württ. v. 26. 6. 1996, EFG 1996, 1026, best. durch BFH v. 21. 10. 1999 X R 75/97, BStBl. II 2002, 650.

► *Nutzungsrechte des Übergebers unschädlich:* Der Vorbehalt oder die Einräumung dinglicher oder obligatorischer Nutzungsrechte am übertragenen Vermögen, zB Wohnrecht, Nießbrauch, führt ebenso nicht zur Entgeltlichkeit (BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II, 847; v. 10. 4. 1991 XI R 7, 8/84, BStBl. II, 791). Der Hofübernehmer hat auch dann keine AK, wenn er im Hofübergabevertrag die Verpflichtung übernimmt, Dritte mit WG aus dem luf. Betrieb abzufinden (glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 415 e).

► *Buchwertübergang als Rechtsfolge:* Estrechtlich führt die unentgeltliche Übertragung eines luf. Betriebs im Wege der vorweggenommenen Erbfolge weder zu einer Entnahme noch zu einer Betriebsaufgabe, wohl aber zu einer Veränderung der Einkünftezurechnung. Der Betrieb wird strechtlich durch den Erwerber fortgeführt. Da der Übergeber keinen Gewinn verwirklicht, muß der Übernehmer die Buchwerte des Rechtsvorgängers gem. § 6 Abs. 3 Satz 2 übernehmen (BFH v. 26. 2. 1987 IV R 325/84, BStBl. II, 772 mwN zu § 7 EStDV). In Ausnahmefällen ist eine Aufdeckung stiller Reserven allerdings erforderlich, so zB bei Hofübergabe an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG stbefreite Genossenschaft (glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 408 a). Die Buchwertübertragung erfaßt auch die Rücklagen nach §§ 6 b, 6 c (zur Fortführung bis zum Ablauf der Reinvestitionsfrist BFH v. 22. 9. 1994 IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367).

► *Übertragungskosten keine Betriebsausgaben:* Ist die Hofübergabe voll unentgeltlich, so können die dadurch veranlaßten Kosten (Notar, Grundbuch, Prozeßkosten), nicht als BA berücksichtigt werden (glA MÄRKLE/HILLER, Rn. 408; vgl. zum Erbfall entsprechend BFH v. 17. 10. 1991 IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 [395 f.]).

Teilentgeltliche Hofübergabe: Eine vorweggenommene Hofübergabe kann auch teilentgeltlich erfolgen. Für die stl. Behandlung ist dabei die zivilrechtliche Beurteilung der Vorgänge als gemischte Schenkung oder Schenkung unter Auflage nicht ausschlaggebend, sondern vielmehr allein entscheidend, ob der Erwerber eigene Aufwendungen erbringen muß, um das Vermögen bzw. den jeweiligen Vermögensgegenstand zu erhalten (BFH v. 29. 10. 1991 VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512 [513]).

► *Art und Umfang der Entgelteleistungen:* Im Hofübergabevertrag auferlegte Ausgleichszahlungen und Abstandszahlungen können Entgelt sein, ebenso Anschaffungsnebenkosten, die in diesem Zusammenhang anfallen (Notar, Gerichtsgebühren). Entgelt kann auch in Form der Übertragung von WG vorliegen. Entgelt kann die Übernahme von privaten Verbindlichkeiten darstellen (BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II, 847; v. 8. 11. 1990 IV R 73/87, BStBl. II 1991, 450 für eine vorweggenommene Hoferbfolge; BMF v. 13. 1. 1993, BStBl. I, 80 Tz. 27 ff.). Bei der Hofübergabe neben Altenteilsleistungen vereinbarte unverzinsliche Geldansprüche des Übergebers, die nur auf sein Verlangen zu erbringen sind und die mit seinem Tod erlöschen (Gutabstandsgelder), führen erst bei ihrer Entstehung zu Veräußerungsentgelten des Übergebers und AK des Übernehmers (BMF v. 13. 1. 1993 aaO Tz. 45; bzgl. der Abfindungen nach der HöfeO aaO Tz. 44). Die FinVerw. geht von einem entgeltlichen Erwerb und damit nicht mehr von einer vorweggenommenen Hoferbfolge aus, wenn das Entgelt das stl. Kapitalkonto übersteigt (BMF v. 13. 1. 1993 aaO Tz. 35 ff.).

► *Rechtsfolgen der Teilentgeltlichkeit der Hofübergabe (Einheitslehre des BFH):* Bei der teilentgeltlichen Hofübergabe ist nach FinVerw. bezogen auf den unentgelt-

lichen Teil des Erwerbs die Bemessungsgrundlage für die AfA fortzuführen, bezogen auf den entgeltlichen Teil des Erwerbs erfolgt eine Aufstockung (BMF v. 13. 1. 1993, BStBl. I, 80). Nach BFH kommt eine unterschiedliche Behandlung des Geschäfts beim Betriebsübergeber und beim Betriebsübernehmer nicht in Betracht. Danach ist die Beurteilung als einheitliches entweder entgeltliches oder unentgeltliches Geschäft beim Betriebsübergeber und als teilentgeltliches Geschäft beim Betriebserwerber mit der Folge unzulässig, daß dieser die Buchwerte der übernommenen WG nur anteilig fortführt und im übrigen seine Aufwendungen als AK aktiviert. Ist das Entgelt niedriger als der Nettobuchwert (Kapitalkonto), sind gem. § 6 Abs. 3 die Buchwerte fortzuführen.

Sog. Einheitstheorie: BFH v. 10. 7. 1986 IV R 12/81, BStBl. II, 811 (813 f.); v. 22. 9. 1994 IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367 (371) unter 3., dort auch zur Frage des Veräußerungsgewinns; SCHMIDT/WACKER XXI. § 16 Rn. 57 ff.; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 418 b; aA zB KÖHNE/WESCHÉ, 436 f. Ist das Entgelt höher, dürfte der Vorgang wie ein vollentgeltlicher Vorgang zu behandeln sein (s. SCHMIDT/WACKER aaO). Kosten der Übergabe können anteilig als AK zu behandeln sein (glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 417 c).

131–132 Einstweilen frei.

4. Behandlung der Versorgungs- bzw. Altenteilsleistungen

Schrifttum ab 1992: RICHTER, Renten oder wiederkehrende Bezüge? Es ist und bleibt eine (dauernde) Last, DStR 1992, 812; G. SÖFFING, Der Rentenbeschluß des Großen Senats des BFH, DB 1992, 61; BIERGANS/KOLLER, Vermögensübertragungen gegen private Versorgungsleistungen, DStR 1993, 741; KATTERBE, Private Renten in der neueren Rspr. des BFH, FR 1993, 623; MARTIN, Renten und andere wiederkehrende Leistungen bei Vermögensübertragungen, BB 1993, 1773; MEIER, Die Besteuerung des Altenteils, INF 1993, 109; SEITHEL, Die FolgeRspr. des BFH über Renten und dauernde Lasten im Anschluß an die Entscheidungen des Großen Senats des BFH, kritische Anmerkungen, BB 1993, 473; SEITHEL, Versorgungsleistungen bei Ablösungen eines Vorbehalts- oder Vermächtnisnießbrauchs, DStR 1993, 674; WEBER-GRELLET, Veräußerung – Versorgung – Unterhalt, Beiheft zu DStR Nr. 31/1993; FISCHER, Wiederkehrende Bezüge und Leistungen, 1994; NIEHUES/KRÄNKE, Die steuerlichen Vorteile der dauernden Last und die wirtschaftlichen Risiken des § 323 ZPO, DB 1994, 183; STEPHAN, Versorgungsleistungen aufgrund vorweggenommener Erbregelung, Erbvertrags oder testamentarischer Anordnung, DB 1996, 2149; DERS., Einkommensteuerrechtliche Behandlung von wiederkehrenden Leistungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Privat- oder Betriebsvermögen, DB Beilage Nr. 4/97 Heft 9; FISCHER, Die vorweggenommene Erbfolge nach dem „Rentenerlaß“ des BMF v. 23. 12. 1996 (BStBl. I, 1508), Stbg 1997, 201; KORN, Beratungspraktische Erkenntnisse und Konsequenzen aus dem Renten-Erlaß der FinVerw. vom 23. 12. 1996, DStR 1997, 137; WACKER, Einkommensteuerliche. Behandlung wiederkehrender Leistungen bei Übertragung von Betriebs- und Privatvermögen, NWB F. 3, 9933; WEBER-GRELLET, Vermögensübertragungen, Stbg. 1998, 14; GECK, Wiederkehrende Leistungen und Versorgungsvertrag bei „typus 2“, ZEV 2000, 135; GRUNE, Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen, AktStR 2000, 195; SPIEGELBERGER, Der Sonderausgabenabzug privater Versorgungsrenten, DStR 2000, 1073; WEBER-GRELLET, Geltung der 50 %-Grenze, FR 2000, 276; WEIMER, Anm. zum Vorlagebeschluß des X. Senats des BFH v. 10. 11. 1999, MittRkNotK 2000, 114; GECK, Abziehbarkeit von Versorgungsleistungen, ZEV 2001, 127; GÖTZ, Vermögensübergabe gegen abänderbare Versorgungsleistungen, KFR F 3 EStG § 10, 151; GROH, Abschied von der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen, FR 2001, 277; HIPLER, Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen vor der Typus-2-Entscheidung des Großen Senats des BFH, DStR 2001, 1918; BORNHEIM, Vorweggenommene Erbfolge bei Personenunternehmen, StbJb. 2001/2002, 163; FRANZ/SEITZ, Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen im Umbruch, DStR 2002, 1745; SERAFINI, Der Versorgungsvertrag auf dem Prüfstand, ErbBrtg. 2002, 19; STUHRMANN, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Vermögensübergaben, ZEV 2002, 181.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893: Estrehtliche Behandlung wiederkehrender Leistungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Privat- oder Betriebsvermögen.

Vgl. auch § 10 Anm. 54a und § 22 Anm. 94.

a) Zivil- und einkommensteuerrechtliche Grundlagen

133

Leistungen für die Übertragung des Betriebs können Versorgungsleistungen sein (dazu Anm. 130).

Zivilrechtliche Grundlagen: Ein Anwendungsfall des Versorgungsvertrags kann der Altenteilsvertrag sein (Art. 96 EGBGB, BFH v. 15. 7. 1991 GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78 [83] s. auch BFH v. 10. 11. 1999 X R 46/97, BStBl. II 2000, 497: Vorlage an GrS; ausführlich zum Versorgungsvertrag/Altenteilsvertrag PECHER in MünchKomm./BGB, Art. 96 EGBGB Rn. 8, 16 f.). In aller Regel werden dabei zugunsten des Übergebers bzw. seines Ehegatten lebenslängliche Altenteilsleistungen vereinbart (zur stl. Behandlung kürzerer Leistungen s. BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 22, 50). Derartiges ist auch bei Wirtschaftsüberlassung üblich (Anm. 100 f., 110). Die Verpflichtung zu Altenteilsleistungen kann aber auch auf Erbverträgen, Verfügung von Todes wegen usw. beruhen (vgl. BFH v. 27. 2. 1992 X R 139/88, BStBl. II, 612; BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 28 ff.). Altenteilsrechte können auch kraft Gesetzes entstehen (§ 14 Abs. 2 HöfeO für den überlebenden Ehegatten, dazu zB BFH v. 22. 9. 1993 X R 48/92, BStBl. II 1994, 107 [108]).

► *Begriff der Altenteilsleistungen:* Eine zivilrechtliche Legaldefinition des Begriffs „Altenteil“ bzw. „Altenteilsvertrag“ oder „Altenteilsleistung“ gibt es nicht (vgl. zB PALANDT/BASSENGE, BGB, 61. Aufl. 2002, Art. 96 EGBGB Anm. 1 und 2, dort auch im Verhältnis zu landesgesetzlichen Regelungen; aaO, § 759 BGB Anm. 2b). Altenteilsleistungen sind Versorgungsleistungen, die in Geld- und Sachleistungen bestehen, zB Überlassung von Wohnung, Stellung von Beköstigung, Bekleidung, Pflege im Krankheitsfall, Taschengeld, die häufig anlässlich der Übergabe von Vermögensinbegriffen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vereinbart werden, zB bei Übergabe eines luf. Betriebs (BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II, 847 [851]; vgl. auch BFH v. 15. 7. 1991 GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78; auch die etwas anders orientierte Begriffsbestimmung in BFH v. 9. 7. 1953 IV 530/52 U, BStBl. III, 244).

Die Besonderheit des Übergabevertrags im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge als Grundlage für Versorgungsleistungen der beschriebenen Art wird darin gesehen, daß er der folgenden Generation unter Vorwegnahme des Erbfalls das Nachrücken in eine die Existenz wenigstens teilweise begründende Wirtschaftseinheit ermöglicht und gleichzeitig die Versorgung des Übergebers aus dem übernommenen Vermögen zumindest zu einem Teil sichert (BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II, 847 [851] unter Berufung auf einschlägige Rspr. des BGH; zur Unentgeltlichkeit des Übergabevertrags Anm. 127). Altenteilsleistungen können ggf. auch in einer einzigen Nutzung/Leistung bestehen.

Nach der Rspr. des BFH zur Wirtschaftsüberlassung können auch Versorgungsleistungen im weiteren Sinne gewährt werden (s. Anm. 101, 110). In jüngerer Zeit verschiebt sich das Gewicht der Altenteilsleistungen mehr und mehr auf Geldleistungen.

Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Versorgungsleistungen schließt nicht nahtlos an die zivilrechtlichen Voraussetzungen eines Altenteilsvertrags bzw. Leibgedings an (s. BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II, 847 [852]; v. 15. 9. 2000 X R 147/96, BStBl. II 2001, 175 mwN. Ein Abschied von

diesen Grundsätzen ist entgegen GROH, FR 2001, 277, nicht erkennbar, s. P. FISCHER, FR 2001, 397). Bei den Leistungen anlässlich der Hofübergabe sind Kaufpreiseraten von wiederkehrenden Bezügen zu unterscheiden, die ihrerseits als betriebliche oder private Veräußerungs-, Versorgungs- oder Unterhaltsbezüge einzuordnen sein können (vgl. im einzelnen auch BFH v. 10. 11. 1999 X R 46/97, BStBl. II 2000, 188 – Vorlage an GrS –, der in diesem Zusammenhang der Vergleichsrechnung („Wert der Wirtschaftseinheit weniger als die Hälfte des Werts der Gegenleistung“) keine Tatbestandsfunktion zuweist. Danach richtet sich die Rechtsfolge des vollen Ansatzes beim Berechtigten und Abzugs beim Verpflichteten oder nur der Berücksichtigung des Ertragsanteils.

► *Versorgungsleistungen als wiederkehrende Bezüge:* Im Anschluß an die stRspr. des BFH stellen nach Auffassung des Großen Senats des BFH Versorgungsleistungen, die anlässlich der Übertragung von Vermögen (im Umfang einer ganz oder teilweise existenzsichernden Wirtschaftseinheit) im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vom Übernehmer zugesagt werden, weder Veräußerungsentgelt noch AK, sondern als Leibrenten oder dauernde Lasten wiederkehrende Bezüge (§ 22 Nr. 1) und Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a) dar (zB BFH v. 15. 7. 1991 GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78; v. 22. 9. 1993 X R 48/92, BStBl. II 1994, 107; zur Abgrenzung von betrieblichen Versorgungsleistungen BMF v. 13. 1. 1993, BStBl. I, 80 Tz. 26 mwN; FISCHER, FR 2001, 397: „Der Sache nach handelt es sich um steuerbare/abziehbare Unterhaltsleistungen“). Von Unterhaltsleistungen iSv. § 12 Nr. 1 und Zuwendungen aufgrund freiwillig übernommener Rechtspflicht iSv. § 12 Nr. 2 unterscheiden sich diese Leistungen darin, daß sie als *vorbehaltene Vermögenserträge* eingeordnet werden (zB BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II, 847 [852]; v. 25. 11. 1992 X R 91/89, BStBl. II 1996, 666; v. 10. 11. 1999 X R 46/97, BStBl. II 2000, 188: „Doktrin“). Da sie keine Gegenleistung des Übernehmers darstellen, müssen sie auch nicht vorab mit dem Wert des übertragenen Vermögens verrechnet werden (BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II, 847 [852] mwN; auch BFH v. 15. 7. 1991 GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78). Nach stRspr. des BFH wird auch der Erb- bzw. Pflichtteilsverzicht gegen Abfindung als ein Fall der vorweggenommenen Erbfolge angesehen, wobei etwa wiederkehrende Leistungen als Abfindung estrehtlich unter § 22 Nr. 1 bzw. § 10 Abs. 1 Nr. 1 a fallen (BFH v. 7. 4. 1992 VIII R 59/89, BStBl. II, 809 mwN, dort auch zur Zivilrechtslage; von einer Wertverrechnung mit dem Wert der Gegenleistung wurde abgesehen, da der Verzicht zwar eine Gegenleistung darstelle, der aber wirtschaftlich nicht bezifferbar sei). Die Voraussetzungen können auch zwischen einander fremden Personen erfüllt sein (BFH v. 16. 12. 1997 IX R 11/94, BStBl. II 1998, 718, dazu BMF v. 30. 10. 1998 BStBl. I, 1417).

► *Abzugsverbot für alle anderen Versorgungsleistungen:* In Abgrenzung hierzu folgert die Rspr. des BFH, daß für alle anderen Verpflichtungen zu wiederkehrenden Leistungen (zB Verpflichtung zu Versorgungsleistungen nach Erbfall aufgrund testamentarischen Vermächtnisses) insbes. § 12 Nr. 2 eingreift, weil in Fällen dieser Art nicht vom Bild vorbehaltener Vermögenserträge im Zusammenhang mit einer Vermögensübergabe ausgegangen werden kann. Wiederkehrende Leistungen, die der Erbe auf Grund eines Vermächtnisses an einen Dritten zu zahlen hat, sind mit dem Wert des empfangenen Vermögens zu verrechnen. Sie sind mangels wirtschaftlicher Belastung des Erben nicht als Sonderausgabe nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a abziehbar. Davon ausgenommen sind wiederkehrende Leistungen, die bei einer Vermögensübergabe im Wege vorweggenommener Erbfolge zu

Lebzeiten des Erblassers beim Übernehmer nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a abziehbar wären (BFH v. 27. 2. 1992 X R 139/88, BStBl. II, 612).

► *Tatsächliche Durchführung des Übergabevertrags*: Der Verzicht des Berechtigten auf Altenteilsleistungen führt nicht zu stpfl. fiktiven Einnahmen beim Berechtigten (Nds FG v. 14. 10. 1992, EFG 1994, 209, rkr. dort auch zum Verzicht als Einkommensverwendung). Bei nahen Angehörigen ist zu beachten, daß der Übergabevertrag auch hinsichtlich der Altenteilsleistungen den verschärften Anforderungen genügen muß, insbes. tatsächlich durchgeführt wird (BFH v. 15. 7. 1992 X R 165/92, BStBl. II, 1020 [1022], dort auch zum sog. Rückwirkungsverbot; v. 24. 3. 1993 X R 4/92, BFH/NV 1993, 717).

Werden die auf der Grundlage eines Vermögensübergabevertrags geschuldeten Versorgungsleistungen nicht erbracht, entfällt die Abziehbarkeit beim Verpflichteten und die Steuerbarkeit beim Berechtigten (BFH v. 8. 9. 1993 X B 15/93, BFH/NV 1994, 99; vgl. aber zu unregelmäßigen Zahlungen BFH v. 10. 11. 1999 X R 46/97, BStBl. II 2000, 188). Die estrechtliche Anerkennung vertraglich geschuldeter Beträge, die nicht zum Fälligkeitszeitpunkt ausgezahlt werden, sondern stehen bleiben, setzt bei nahen Angehörigen einen Darlehensvertrag voraus, der insbes. hinsichtlich Verzinsung, Laufzeit und Rückzahlung des Darlehens einem Fremdvergleich standhält (BFH v. 24. 3. 1993 X R 4/92, BFH/NV 1993, 717). Unter bestimmten Voraussetzungen können Änderungsvereinbarungen hinsichtlich der Versorgungsleistungen ex nunc estrechtlich anzuerkennen sein (vgl. BFH v. 27. 8. 1996 IX R 86/93, BStBl. II 1997, 47; glA FELSMANN/KÖNIG, A 716, bezüglich der nachträglichen Vereinbarung der Abänderbarkeit entsprechend § 323 ZPO).

Die vorstehenden Grundsätze sind in ihren Grundstrukturen vom BVerfG für verfassungsmäßig gehalten worden (BVerfG v. 17. 12. 1992 1 BvR 4/87, DStR 1993, 315).

b) Voraussetzung der Übergabe einer existenzsichernden Wirtschaftseinheit

134

Das Bild der Rspr. von einer Vermögensübertragung unter *Vorbehalt von Vermögenserträgen* zur Versorgung des Übergebers (s. Anm. 129) setzt voraus, daß die Versorgung des Übergebers aus dem übernommenen Vermögen sichergestellt werden kann (BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 7 ff.: teilweise gerügt; zur Kritik besonders WEBER-GRELLET, Stbg. 1998, 14; DERS. Anm. in FR 1998, 1003).

Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb als existenzsichernde Grundlage: Ein luf. Betrieb, der übergeben wird, ist im allgemeinen eine derartige existenzsichernde Wirtschaftseinheit (zur Abgrenzung BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 5 ff., auch bei Pacht, vgl. BFH v. 13. 9. 2000 X R 147/96, BStBl. II 2001, 157), aus der die Versorgungsleistungen ganz oder zum Teil (zusammenfassend BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 17 ff.) erwirtschaftet werden können. Die Annahme einer existenzsichernden Einheit scheitert bei hinlänglichen Erträgen für die Bedienung der Versorgungsleistungen nicht daran, daß der Wert des übernommenen Vermögens weniger als die Hälfte des Werts der Gegenleistung beträgt (BFH v. 13. 9. 2000 X R 147/96, BStBl. II 2001, 175). Nicht als existenzsichernde Wirtschaftseinheit wird etwa ein Geldbetrag oder ertragloses Vermögen angesehen.

Zum Geldbetrag vgl. BFH v. 27. 2. 1992 X R 136/88, BStBl. II, 609; v. 26. 11. 1997 X R 114/94, DB 1998, 602; krit. BFH v. 10. 11. 1999 X R 46/97, BStBl. II 2000, 188; nach Auffassung im BMF v. 26. 8. 2002 BStBl. I, 893 Tz. 10 aE unterliegen damit in Zusammenhang stehende wiederkehrende Leistungen § 12 Nr. 2; der Standpunkt ist etwa dann zweifelhaft, wenn der Geldbetrag mit der Auflage übergeben wird, diesen zinsgünstig anzulegen, Hess. FG v. 25. 10. 1993, EFG 1994, 521, rkr.; nach Auffassung

der FinVerw. sollen zB auch Wertpapiere und stille Beteiligungen kein Vermögen in vorstehendem Sinne darstellen können, BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 10, dazu aber BFH v. 2. 12. 1966 VI 365/65, BStBl. III 1967, 243.

Keine existenzsichernde Wirtschaftseinheit im vorgenannten Sinn wird übergeben, wenn etwa mit dem luf. Betrieb keine stpfl. Einkünfte erzielt werden, weil die Einkunfts- oder Gewinnerzielungsabsicht fehlt (BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 12) oder wenn sich der Übernehmer mittels eines Nießbrauchs die gesamten Erträge des luf. Betriebs vorbehält (sog. Totalnießbrauch: BFH v. 25. 3. 1992 X R 100/91, BStBl. II, 803; v. 14. 7. 1993 X R 54/91, BStBl. II 1994, 19; zu Einschränkungen insoweit BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 10). Eine wiederkehrende Leistung iSv. § 10 Abs. 1 Nr. 1 a bzw. § 22 Nr. 1 kann aber dann vorliegen, wenn zB im Vermögensübergabevertrag im Anschluß an einen befristeten Vorbehaltsnießbrauch zeitlich hieran anschließend eine Versorgungsrente vereinbart und entsprechend dieser Vereinbarung verfahren wird (BFH v. 3. 6. 1992 X R 14/89, BStBl. II 1993, 23; v. 14. 7. 1993 X R 54/91, BStBl. II 1994, 19). Auch ein *Nießbrauch* selbst kann eine existenzsichernde Wirtschaftseinheit darstellen, so daß im Rahmen einer Ablösung des Nießbrauchs vereinbarte Versorgungsleistungen §§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a bzw. § 22 Nr. 1 unterliegen können (BFH v. 13. 10. 1993 X R 86/89, BStBl. II 1994, 451: allerdings nicht, wenn das dingliche Recht keine existenzsichernde Wirtschaftseinheit darstellt; im Streitfall verneint, da lediglich ein monatlicher Nutzungswert von 250 DM; v. 25. 11. 1992 X R 34/89, BStBl. II 1996, 663; v. 25. 11. 1992 X R 91/89, BStBl. II 1996, 666). Zur Rechtsfolge, wenn die Vermögenserträge nicht völlig zur Bedienung der Versorgungsleistungen ausreichen s. Anm. 136.

135 c) Abzug und Besteuerung der Versorgungsleistungen

Unter den genannten Voraussetzungen (namentlich: Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen) sind die Versorgungsleistungen (zum Begriff BFH v. 13. 9. 2000 X R 147/96, BStBl. II 2001, 175) beim verpflichteten Übernehmer des Betriebs als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a (BFH v. 10. 11. 1999 X R 46/97, BStBl. II 2000, 188 stellt Streichung dieser Vorschrift zur Debatte) abziehbar und beim berechtigten Übergeber als sonstige Einkünfte zu versteuern.

Vgl. zu den entsprechenden Folgerungen bei der Wirtschaftsüberlassung Anm. 110; beim unentgeltlichen Vorbehaltsnießbrauch Anm. 115 aE und zB BFH v. 10. 11. 1999 X R 46/97, BStBl. II 2000, 188. Liegen die genannten Voraussetzungen nicht vor, gelten § 12 und die allg. Grundsätze des EStRecht uneingeschränkt (BFH v. 26. 11. 1997 X R 114/94, BStBl. II 1998, 190; v. 10. 11. 1999 X R 46/97 aaO); insoweit kann nichts anderes gelten als beim Erwerb gegen Einmalzahlung.

Korrespondenzerfordernis bei Erfassung von Einkünften: Nach der Rspr. liegen nur dann Einkünfte eines Altteilsberechtigten iSv. § 22 Nr. 1 Satz 1 vor, wenn der Verpflichtete berechtigt ist, diese Leistungen als Sonderausgaben abzuziehen (BFH v. 26. 7. 1995 X R 91/92, BStBl. II, 836; v. 26. 7. 1995 X R 113/93, BStBl. II 1996, 157). Wird keine existenzsichernde Wirtschaftseinheit in vorstehendem Sinne übergeben, erfolgt die estrechtliche Sachbehandlung nach §§ 12 Nr. 2, 22 Nr. 1 Satz 2 (zur Abziehbarkeit nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a s. BFH v. 27. 2. 1992 X R 139/88, BStBl. II, 612).

Grenzen der Sachbehandlung nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a bzw. § 22 Nr. 1: Grundsätzlich kommt § 10 Abs. 1 Nr. 1 a bzw. § 22 Nr. 1 nur in Betracht, wenn eine existenzsichernde Wirtschaftseinheit im Wege vorweggenommener Erbfolge gegen Versorgungsleistungen übertragen wird; nicht etwa bei Verpflichtungen

zu Versorgungsleistungen nach Erbfall aufgrund Vermächtnisses (BFH v. 27. 2. 1992 X R 139/88, BStBl. II, 612; § 12 Nr. 2, dort aber auch zur Ausnahme). Versorgungsleistungen anlässlich einer vorweggenommenen Erbfolge zugunsten eines Dritten hat der BFH nicht als vorbehaltenen Vermögenserträge gewürdigt und § 12 Nr. 2 angewandt (BFH v. 14. 12. 1994 X R 1–2/90, BStBl. II 1996, 680).

Die Fortführung des Betriebs durch den Übernehmer ist Voraussetzung für die Anwendung der §§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a, 22 Nr. 1, was nicht wegen einer weiteren Übertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zu verneinen ist (BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 20). Kommt es dagegen zur Veräußerung dieser Wirtschaftseinheit durch den Übernehmer, so kommt eine entsprechende Sachbehandlung nicht mehr in Betracht (vgl. BFH v. 14. 2. 1996 X R 106/91, BStBl. II, 687; entspr. BFH v. 17. 6. 1998 X R 104/94, BFH/NV 1998, 1563). Nach Auffassung des BFH liegen schon dann nicht mehr Sonderausgaben (Rente/dauernde Last) vor, wenn die existenzsichernde Einheit, die im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen wurde, vom Übernehmer veräußert wird.

BFH v. 17. 6. 1998 X R 104/94, BFHE 186, 280 mit Anm. WEBER-GRELLET in FR 1998, 1000; v. 17. 6. 1998 X R 104/94, BFH/NV 1998, 1563; v. 17. 6. 1998 X R 129/96, BFH/NV 1999, 294; v. 24. 2. 1999 X R 51/97, BFH/NV 1999, 1203; glA nunmehr BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 21 f., dort auch zur Teilübertragung; aA FG Münster v. 8. 2. 1996, EFG 1997, 734, aufgeh. durch BFH v. 24. 2. 1999 X R 51/97 aaO.

Überträgt der Übernehmer den Betrieb im vorstehenden Sinne schädlich weiter, liegen bei ihm nach der Auffassung der FinVerw. im Zeitpunkt der Übertragung AK in Höhe des nach den §§ 12 ff. BewG oder nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelten Kapital- oder Barwerts der wiederkehrenden Leistungen ggf. zusammen mit gezahlten Abstands-/Gleichstellungsgeldern bzw. übernommenen privaten Verbindlichkeiten vor (BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 21.11, dort auch zu weiteren Maßgaben mit Beisp.: aaO Tz. 21.8 ff. zur Sachbehandlung in diesem Fall beim Übergeber – § 16 Abs. 1 –).

Betriebliche Veränderungen durch den Übernehmer sind im allgemeinen unschädlich. Unschädlich ist es jedenfalls, wenn der Übernehmer den Betrieb verpachtet (glA FELSMANN/KÖNIG, A 712), wobei es uE nicht darauf ankommt, ob die Aufgabe des Betriebs erklärt wird oder nicht.

Voraussetzung für eine Besteuerung der Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung im Wege vorweggenommener Erbfolge ist aber, daß das übergebene Vermögen im Verhältnis zu den Versorgungsleistungen nennenswert ist. Ansonsten überwiegt der Unterhaltscharakter (§ 12 Nr. 2). Der BFH nimmt ein nennenswertes Vermögen an, wenn dessen Wert im Zeitpunkt der Vermögensübergabe bei überschlägiger und großzügiger Berechnung mindestens die Hälfte des Kapitalwerts der wiederkehrenden Leistungen beträgt; für Hofübergabeverträge soll dieser Gesichtspunkt aber „praktisch nicht bedeutsam“ sein.

BFH v. 15. 7. 1991 GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78 (85) iVm. BFH v. 28. 7. 1983 IV R 174/80, BStBl. II 1984, 97; BFH v. 23. 1. 1992 XI R 6/87, BStBl. II, 526; zur Wertbemessung eines übertragenen Betriebs BFH v. 23. 1. 1964 IV 8/62 U, BStBl. III, 422; v. 30. 11. 1967 IV 1/65, BStBl. II 1968, 263. Die Einschränkung bei Hofübergabeverträgen ist uE nicht haltbar; zur Rspr. des BFH bei Wirtschaftsüberlassung mit Altenteilsleistungen, die sich von der genannten Entscheidung des GrS des BFH abgrenzt, s. Anm. 110. Die FinVerw. beschränkt augenscheinlich die vorgenannte Wertüberprüfung auf übergebene Wirtschaftseinheiten ohne ausreichende Erträge zur Bedienung der Versorgungsleistungen (sog. Typus 2, s. BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 17 f.).

Keine Bedürftigkeitsprüfung: Nach der Rspr. des BFH ist idR nicht zu prüfen, ob der Vermögensübergeber auf die Versorgungsleistungen zur Bestreitung seines Lebensunterhalts angewiesen ist (BFH v. 23. 1. 1992 XI R 6/87, BStBl. II, 526). Offen geblieben ist dabei, ob dies auch gilt, wenn es sich nach der Höhe der vereinbarten Leistungen schlechterdings nicht um Versorgungsleistungen handeln kann.

Mehrere Versorgungsberechtigte, Dritte: Bei Altenteilsleistungen, die dem Hofübergeber und dessen Ehegatten als Gesamtberechtigten zustehen, beziehen sowohl der Hofübergeber als auch dessen Ehegatte sonstige Einkünfte iSv. § 22 Nr. 1, die ihnen idR je zu Hälfte zuzurechnen sind (BFH v. 22. 9. 1993 X R 126/92, BStBl. II 1994, 107; dazu OFD Hannover v. 27. 12. 1993, StEK EStG § 13 Nr. 600; FELSMANN/KÖNIG, A 714a, bezieht diese Grundsätze auch auf andere Angehörige des Hofübergebers). In diesen Fällen steht jedem der Gesamtberechtigten der Pauschbetrag des § 9a Satz 1 Nr. 3 zu (BFH v. 22. 9. 1993 X R 126/92, BFH/NV 1994, 235). Werden Versorgungsleistungen an Großeltern im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung von Eltern auf Kinder von diesen übernommen, so sind die von den Kindern erbrachten Leistungen jedenfalls dann als dauernde Last abziehbar, wenn zuvor die Eltern aufgrund einer Vermögensübertragung durch die Großeltern zu diesen Leistungen verpflichtet waren (BFH v. 23. 1. 1997 IV R 45/96, BStBl. II, 458 mit Anm. HFR 1997, 482): Verpflichtet sich der Übernehmer einer existenzsichernden Wirtschaftseinheit im Übergabevertrag, an einen familienfremden Dritten auf dessen Lebenszeit der Höhe nach abänderbare wiederkehrende Leistungen (im Streitfall: Schönheitsreparaturen) zu erbringen, führt dies nicht zu einer abzehbaren dauernden Last, sondern zu einer teilentgeltlichen Anschaffung des Vermögens (BFH v. 14. 12. 1994 X R 12/90, FR 1995, 503 mit krit. Anm. WEBER-GRELLET und Replik P. FISCHER, FR 1995, 583; zu Dritten auch SCHMIDT/HEINICKE XXI. § 22 Rn. 84 mwN: ablehnend, anders aber zu § 10 LPartG; s. auch SCHMIDT/WACKER XXI. § 16 Rn. 54). Wenn die Rspr. des BFH (zB v. 27. 2. 1992 X R 139/88, BStBl. II, 612 [615]; v. 16. 1. 1994 X R 54/92, BStBl. II, 633) Versorgungsleistungen zugunsten Dritter § 12 Nr. 2 unterworfen hat, ist hierfür nach dem Gesamtzusammenhang eine überzeugende Begründung schwierig, zumal die Rspr. des BFH eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen in besonderen Fällen auch unter Fremden für stl. beachtlich hält (BFH v. 16. 12. 1997 IX R 11/94, BStBl. II 1998, 718; dazu BMF v. 30. 10. 1998, BStBl. I, 1417; vgl. zur Problematik auch WEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 52 Rn. 14). Allerdings kann der gegenteilige Standpunkt bei entsprechender Gestaltung zu einer Ausbehebung des § 12 Nr. 2 führen und damit an sich nichtabziehbare Unterhaltsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a abziehbar sein (vgl. BFH v. 27. 3. 2001, BFH/NV 2001, 1242; P. FISCHER, FR 1992, 765).

136 d) Art und Umfang der Versorgungsleistungen

In Anknüpfung an das Bild von den vorbehaltenen Vermögenserträgen (Anm. 129) kann im gegebenen Zusammenhang nicht von entgeltlich im Austausch mit einer Gegenleistung entstandenen wiederkehrenden Leistungen gesprochen werden.

Keine Wertverrechnung der Leistungen: Deshalb scheidet eine Verrechnung des Werts der wiederkehrenden Leistungen mit dem Wert der Gegenleistung aus (dazu zB BFH v. 13. 8. 1985 IX R 10/80, BStBl. II, 709) und die wiederkehrenden Leistungen sind sofort nach § 22 Nr. 1 bzw. 10 Abs. 1 Nr. 1a zu behandeln (BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II, 847 für die Übergabe existenzsichernden

den Vermögens; v. 25. 3. 1992 X R 100/91, BStBl. II, 803 für die Beendigung eines Vorbehaltsnießbrauchs; v. 27. 2. 1992 X R 139/88, BStBl. II, 612). Die Versorgungsleistungen stellen regelmäßig korrespondierend für § 22 Nr. 1 und § 10 Abs. 1 Nr. 1 a beim Übergeber und Übernehmer entweder in voller Höhe zu berücksichtigende dauernde Lasten oder nur in Höhe des Ertragsanteils zu erfassende Leibrenten dar (BFH v. 26. 7. 1995 X R 113/93, BStBl. II 1996, 157; zu Einschränkungen s. BFH v. 26. 1. 1994 X R 57/89, BStBl. II, 597).

Nach der Rspr. des BFH kann bei sachlichem Zusammenhang mit der ursprünglichen Vermögensübergabe eine nachträglich ex nunc vereinbarte Ausweitung der Versorgungsleistungen ggf. auch dann als dauernde Lasten zu berücksichtigen sein, wenn ihr Wert den Mietwert einer ursprünglich der Übergeberin zugewiesenen Wohnung übersteigt (BFH v. 27. 8. 1996 IX R 86/93, BStBl. II 1997, 47). Diese Rspr. ist uE verallgemeinerungsfähig (glA offenbar FELSMANN/KÖNIG, A 715 a).

Abänderbarkeit der Leistungen erforderlich: Die Einordnung als dauernde Last hängt von der Abänderbarkeit der Leistungen ab. Nach der Rspr. des BFH ist dies bei Altenteilsleistungen regelmäßig aus sich heraus der Fall (vgl. auch BFH v. 15. 7. 1991 GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78; einer Abänderungsklausel iSv. § 323 ZPO bedarf es nicht in jedem Fall; v. 11. 3. 1992 X R 141/88, BStBl. II, 499; vorweggenommene Erbfolge bei Einzelhandelsgeschäft und privatem Grundbesitz gegen lebenslängliche Geld-„Rente“; v. 25. 3. 1992 X R 38/86, BFH/NV 1992, 595; v. 15. 7. 1992 X R 165/90, BStBl. II, 1021; v. 22. 9. 1993 X R 48/92, BStBl. II 1994, 107), sofern die Unabänderbarkeit nicht ausdrücklich vereinbart ist oder wenn sich die Unabänderbarkeit daraus ergibt, daß die Leistungen nicht aus den Erträgen des Vermögens erbracht werden können und deshalb kein typischer Versorgungsvertrag vorliegt (BFH v. 16. 12. 1993 X R 67/92, BStBl. II 1996, 669 iVm. BFH v. 23. 1. 1992 XI R 6/87, BStBl. II, 526).

Standpunkt der Finanzverwaltung (Typus 1 und 2): Sie unterscheidet bezüglich der ganz oder teilweise existenzsichernden Wirtschaftseinheiten solche, deren Erträge ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen zu erbringen („*Typus 1*“) von solchen, bei denen dies nicht der Fall ist, aber der Wert des übergebenen Vermögens im Zeitpunkt der Vermögensübergabe bei überschlägiger und großzügiger Berechnung mindestens die Hälfte des Kapitalwerts der wiederkehrenden Leistungen beträgt („*Typus 2*“). Die Erträge sollen dabei auf der Grundlage der stl. Einkünfte zu ermitteln sein (BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 14), was folgerichtig etwa zur Maßgeblichkeit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen führen müßte (so FELSMANN/KÖNIG, A 707 a), uE aber wegen der daraus folgenden nicht unbeträchtlichen Verzerrungen bedenklich ist. Der Nutzungswert der vom Übernehmer selbst genutzten Wohnung gehört nicht zu den Erträgen des übergebenen Vermögens (BFH v. 10. 11. 1999 X R 46/97, BStBl. II 2000, 188; BMF v. 26. 8. 2002 aaO Tz. 13, dort auch zur Wohnung des Übergebers. In Fällen des Typus 2 ergibt sich im Gefolge der Rspr. des BFH (BFH v. 16. 12. 1993 X R 67/92, BStBl. II 1996, 669) auch nach Ansicht der FinVerw. die Abänderbarkeit der Versorgungsleistungen nicht allein aus ihrer Rechtsnatur als vorbehaltene Vermögenserträge (BMF v. 26. 8. 2002 aaO Tz. 38, zur Möglichkeit der Vereinbarung von § 323 ZPO sowie zu sonstigen Ausnahmen, BMF v. 26. 8. 2002 aaO Tz. 39; zur nachträglichen Vereinbarung der Abänderbarkeit BFH v. 19. 9. 1980 VI R 161/77, BStBl. II 1981, 26; v. 12. 11. 1985 IX R 2/82, BStBl. II 1986, 261; v. 28. 1. 1986 IX R 12/80, BStBl. II, 348; die Vereinbarung einer Wertsicherungsklausel reicht nicht aus, BFH v. 11. 3. 1992 X R 141/88, BStBl. II, 499).

Bei nur teilweise unentgeltlicher Hofübergabe sollen nach Ansicht der FinVerw. nach Klärung der Frage, ob Typus 1 oder 2 vorliegt, lediglich die auf den unentgeltlichen Teil entfallenden Altenteilsleistungen als Sonderausgaben voll oder mit dem Ertragsanteil abziehbar sein bzw. nach § 22 Nr. 1 angesetzt werden (s. BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 16 iVm. BMF v. 13. 1. 1993, BStBl. I, 80, glA SCHMIDT/SEEGER XXI. Rn. 68; FELSMANN/KÖNIG, A 708). Liegt nicht einmal Typus 2 vor, gelten § 12 und die allg. Grundsätze des EStRechts (s. mwN BFH v. 13. 9. 2000 X R 147/96, BStBl. II 2001, 175).

Kritik am Standpunkt der Finanzverwaltung: Den Typus 2 will der X. Senat des BFH uE zu Recht mangels Rechtsgrundlage nicht anerkennen (BFH v. 10. 11. 1999 X R 46/97, BStBl. II 2000, 188, Vorlage an GrS, dort Az. GrS 1/00, unter eingehender Auseinandersetzung mit bisheriger Rspr. und dem Schrifttum; glA zB HIPLER, DStR 2001, 1918; aA zB SPIEGELBERGER, DStR 2000, 1073). Der X. Senat hat sich damit aber in einen Gegensatz zur Rspr. des XI. Senats des BFH gebracht (BFH v. 23. 1. 1992 XI R 6/87, BStBl. II, 526; v. 29. 4. 1992 XI R 7/85, BFH/NV 1992, 734).

Die Bewertung unbarer Altenteilsleistungen richtet sich nach § 1 Abs. 1 SachBezVO.

BFH v. 23. 5. 1989 X R 34/86, BStBl. II, 784; v. 21. 6. 1989 X R 13/85, BStBl. II, 786; zum Ansatz des erhöhten Werts des § 1 Abs. 2 SachBezVO für ein Altenteilerhepaar BFH v. 18. 12. 1990 X R 151/88, BStBl. II 1991, 354; zur Bewertung der Altenteilsleistungen nimmt die FinVerw. für die VZ fortlaufend Stellung, zB OFD München v. 17. 6. 1996, StEK EStG § 13 Nr. 634; vgl. im einzelnen auch FELSMANN/KÖNIG, A 732 ff.

Wegen des Zeitpunkts der Sachbehandlung von Versorgungsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a, 22 Nr. 1 gelten die Grundsätze des § 11 (s. Erl. zu § 11).

137 5. Einzelfragen zu Altenteilsleistungen

Altenteilerwohnung: Im zeitlichen und sachlichen Geltungsbereich der Nutzungswertbesteuerung (dazu § 52 Abs. 15 idF vor dem StEntlG 1999/2000/2002, jetzt auch § 13 Abs. 2 Nr. 2 und 4) war der Nutzungswert der Altenteilerwohnung auch bei dinglich gesichertem Wohnungsrecht bei den Einkünften aus LuF des Altenteilsverpflichteten (Hofübernehmers) zu erfassen. Die unentgeltliche Überlassung der Wohnung an den oder die Altenteiler stellte eine Sachleistung im Rahmen der Altenteilsleistungen dar, die grundsätzlich als dauernde Last nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a abziehbar (zur Rechtslage nach dem EStG 1975 BFH v. 28. 7. 1983 IV R 174/80, BStBl. II 1984, 97; zur Bewertung im Fall des § 13 a Abs. 7 idF vor dem StEntlG 1999/2000/2002 s. mwN BFH v. 26. 7. 1995 X R 91/92, BStBl. II, 836 [837]) und entsprechend beim Empfänger als vorbehalten Vermögenserträge gem. § 22 Nr. 1 zu versteuern war (BFH v. 26. 7. 1995 X R 91/92, BStBl. II, 836 mwN). Hat sich der Übergeber eines luf. Betriebs anlässlich der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ein Wohnungsrecht an einer Wohnung des übergebenen Vermögens vorbehalten und hat der Übernehmer beantragt, § 13 a Abs. 3 Nr. 4 und Abs. 7 idF vor dem StEntlG 1999/2000/2002 (Nutzungswertbesteuerung) nicht mehr anzuwenden (§ 52 Abs. 15 Sätze 4 und 6 idF vor dem StEntlG 1999/2000/2002), erfolgte beim Übernehmer kein Ansatz eines Nutzungswerts, andererseits kam nach Rspr. des BFH mit der wohl hM im Schrifttum mangels Aufwendungen ein Abzug des Mietwerts als Sonderausgabe gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 a (dauernde Last) nicht in Betracht.

BFH v. 26. 7. 1995 X R 91/92, BStBl. II, 836 mwN zum Meinungsstand; v. 26. 7. 1995 X R 7/94, BFH/NV 1996, 392; die Gegenmeinung beruft sich darauf, daß der Verpflichtete ein im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a zu berücksichtigendes „Wertopfer“ erbringe, zB FISCHER, Wiederkehrende Bezüge und Leistungen, 1994, Rn. 397; FELS-MANN/GIERE, Die neue Wohnraumbesteuerung in LuF, Rn. 145; SEITHEL, DStR 1980, 582 (585); wohl auch SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 190 „Altenteilsleistungen“: die Bereicherung des Altenteilsberechtigten bleibe durch den Wegfall der Nutzungswertbesteuerung unverändert; hier wohl auch § 10 Anm. 59 f.

Der BFH beruft sich in diesem Zusammenhang darauf, daß der „Nutzungsnachteil“ als solcher bei Überlassung einer Wohnung des Verpflichteten an den Übergeber keine Aufwendung iSv. § 10 Abs. 1 Nr. 1 a darstelle, dementsprechend andererseits beim Nutzungsberechtigten kein „Nutzungsvorteil“ nach § 22 Nr. 1 zu versteuern sei. Nach dem von der Rspr. gebilligten Bild vorbehaltener Vermögenserträge bei Übergabe existenzsichernden Vermögens (vgl. BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II, 847 u. Anm. 129) erhalte der Übernehmer bei vorbehaltener Wohnungsnutzung durch den Übergeber das Vermögen von vornherein das Vermögen um das Nutzungsrecht gemindert. Abziehbar seien demnach nur die mit der Nutzungsüberlassung zusammenhängenden Aufwendungen, ein Abzug anteiliger AfA komme nicht in Betracht.

Entsprechendes muß für die Fälle nach Auslaufen der Nutzungswertbesteuerung gelten. Auch nach Auffassung der FinVerw. sind nur die mit der Nutzungsüberlassung tatsächlich zusammenhängenden Aufwendungen anzusetzen, zB für Strom, Heizung, Wasser und Instandhaltungskosten, zu denen der Übernehmer sich verpflichtet hat. Ein Abzug anteiliger AfA und Schuldzinsen bzw. anteiliger – vor allem öffentlicher – Lasten des Grundstücks, die vom Übernehmer als Eigentümer geschuldet werden, kommt hiernach nicht in Betracht (BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893 Tz. 34 unter Berufung auf BFH v. 25. 3. 1992 X R 196/87, BStBl. II, 1012; zB auch LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 256 a). Instandhaltungskosten dürfen jedoch nur auf Versorgungsleistungen abgezogen werden, soweit sie der Erhaltung des vertragsgemäßen Zustands der Wohnung im Zeitpunkt der Übergabe dienen (BFH v. 25. 8. 1999 X R 38/95, BStBl. II 2000, 21; BMF v. 26. 8. 2002, BStBl. I, 893). Der Abzug anteiliger AfA/Schuldzinsen bzw. Grundstückslasten kommt nicht in Betracht (BFH v. 25. 3. 1992 X R 196/87, BStBl. II 1012; BMF v. 26. 8. 2002 aaO).

Pflege-, Beerdigungs- und Grabpflegekosten: Zu den Kosten für Pflege im Krankheitsfall können auch die Aufwendungen zur Anstellung einer Pflegekraft gehören (BFH v. 22. 1. 1992 X R 35/89, BStBl. II, 552, dort auch zur Bewertung, nicht aber persönlich erbrachte Dienstleistungen, BFH v. 28. 7. 1983 IV R 174/80, BStBl. II 1984, 97). Keine Versorgungsleistungen in vorstehendem Sinne liegen uE vor, wenn sich der Hofübernehmer bereits im Übernahmevertrag zur Tragung der Grabpflegekosten der Altenteiler verpflichtet und die Aufwendungen dann auch tatsächlich trägt.

Im Ergebnis wohl glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 423; SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 68, wenn auch unter Bezugnahme auf das etwas anders liegende BFH-Urt. v. 4. 4. 1989 X R 14/85, BStBl. II, 779, bestätigt durch BFH v. 27. 2. 1992 X R 139/88, BStBl. II, 612 (615): Grabpflege aufgrund testamentarischer Anordnung, Wertverrechnung mit dem Wert des Nachlasses; zu Beerdigungskosten vgl. BFH v. 20. 3. 1984 IX R 8/80, BStBl. II 1985, 43; keine dauernde Last iSv. § 10 Abs. 1 Nr. 1 a.

Einstweilen frei.

138–139

VII. Erbfolge in den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb

Schrifttum: GROH, Die Erbauseinandersetzung im Einkommensteuerrecht, DB 1990, 2135; FELIX, Hoferbfolge, Erbauseinandersetzung und Einkommensteuer, FR 1991, 613; HILLER, Die Erbauseinandersetzung in der LuF, INF 1991, 100; KEMPERMANN, Erbfolge in hoffreies Vermögen, FR 1991, 585; MEINCKE, Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht, NJW 1991, 198; RUBAN, Erbauseinandersetzung über Betriebsvermögen nach dem Beschluß des Großen Senats vom 5. 7. 1990, DStR 1991, 65; SEEGER, Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht, DB 1992, 1010; FELDHAUS, Landwirtschaftliche GbR in der Erbauseinandersetzung, INF 1993, 414; HILLER, Die Erbfolge in der LuF, INF 1993, 361 und 391; BOHLMANN, Vermeidung der Zwangsentnahme von Sonderbetriebsvermögen und hofesfreiem Betriebsvermögen bei der Erbfolge, BB 1994, 189.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. I, 62; v. 5. 12. 2002, BStBl. I, 1392.

140 1. Zivil- und einkommensteuerrechtliche Grundlagen

Erbrechtliche Grundlagen: Nach dem Tode einer natürlichen Person tritt der gesetzliche oder durch Testament gewillkürte Erbe im Wege der *Gesamtrechtsnachfolge* in die Rechtsstellung seines Rechtsvorgängers ein (§ 1922 Abs. 1 BGB). Sind mehrere Erben vorhanden, geht der ganze Nachlaß auf die Erbengemeinschaft zur gesamten Hand über (§§ 2032 ff. BGB). Dies gilt auch in Ansehung eines in den Nachlaß fallenden luf. Betriebs bzw. die ihn ausmachenden Vermögensgegenstände (vgl. entsprechend BFH v. 21. 3. 1969 VI R 208/67, BStBl. II, 520) oder eines Anteils an einer PersGes. mit einem luf. Betrieb (wenn die PersGes. mit dem Erben fortgesetzt wird, BFH v. 26. 3. 1981 IV R 130/77, BStBl. II, 614; zu den Besonderheiten bei Erbengemeinschaft s.u.). Nicht Erbe ist der Pflichtteilsberechtigte (§ 2303 BGB), der seinerzeit Erbersatzanspruchsberechtigte (§§ 1934a ff. BGB, gestrichen durch ErbGleichG v. 16. 12. 1997, BGBl. I, 2968 mit Wirkung vom 1. 4. 1998, gilt aber noch für Altfälle), der Vermächtnisnehmer (§§ 2147 ff. BGB).

Die Erbfolge nach Höferecht vollzieht sich nicht durch Gesamtrechtsnachfolge (Universalsukzession) sondern Sondererbfolge (Spezialsukzession); vgl. Anm. 143.

Einkommensteuerrechtliche Folgen: Soweit die Entstehung von Einkünften aus LuF noch auf die Betätigung des Erblassers zurückzuführen ist, erfolgt die Zurechnung dieser Einkünfte auf den oder die Erben, allerdings in ihrer Eigenschaft als Erben nach dem Erblasser (vgl. auch § 45 AO). Verfahrensrechtlich hat dies etwa Bedeutung für die Adressierung des EStBescheids, materiellrechtlich für die Frage der Erbenhaftung. Ausnahmsweise kann noch in der Person des Erblassers eine Betriebsaufgabe anzunehmen sein, zB dann, wenn der luf. Betrieb an eine öffentlich-rechtliche Körperschaft vererbt wird, bei der eine Besteuerung der stillen Reserven nicht stattfinden kann (BFH v. 19. 2. 1998 IV R 38/97, BStBl. II, 509 unter Bezugnahme auf § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG).

► *Erbgang keine Betriebsaufgabe sondern außerbetrieblicher Vorgang:* Grundsätzlich führt der Erbgang in Ansehung eines luf. Betriebs nicht zur Betriebsaufgabe (BFH v. 19. 2. 1998 IV R 38/97 aaO, mwN, dort auch zu einem Ausnahmefall). Da der Erbgang ein unentgeltlicher Vorgang ist, ist estrechtlich der Erbe bezüglich des luf. Betriebs hinsichtlich der Bewertung der dort zusammengefaßten WG an die vom bisherigen Betriebsinhaber nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung angesetzten Werte gebunden (§ 6 Abs. 3 Satz 2, früher § 7 Abs. 1 Satz 2 EStDV). Der Erbfall ist estrechtlich als privater außerbetrieblicher

und unentgeltlicher Vorgang zu werten (BFH v. 26. 3. 1981 IV R 130/77, BStBl. II, 614; v. 21. 3. 1969 VI R 208/67 BStBl. II, 520; dort auch zur Behandlung von Vermächtnis-, Pflichtteils- und Erbersatzansprüchen). Erbfallschulden führen nicht zu AK (BFH v. 5. 7. 1990 GrS 2/89, BStBl. II, 837; v. 13. 9. 1994 X B 157/94, BFH/NV 1994, 384; v. 20. 12. 1994 IX R 113/92, BFH/NV 1995, 959; BMF v. 11. 1. 1993 BStBl. I, 62, Tz. 37, 67, 70). Die mit dem Erbfall verbundenen Unkosten und Erbfallschulden berühren nicht die betriebliche Sphäre und sind demnach nicht als BA abziehbar (BFH v. 6. 10. 1959 I 115/59 U, BStBl. III 1960, 2; v. 1. 6. 1978 IV R 36/73, BStBl. II, 499; Testamentsvollstrekkerhonorare ggf. BA; v. 31. 7. 1985 VIII R 345/82, BStBl. II 1986, 139; v. 17. 10. 1991 IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 [395 f.] bezüglich eines Erbersatzanspruchs, dort auch zur Abgrenzung gegenüber einem Vereinbarungsdarlehen). Auch diesbezügliche Finanzierungen sind nicht betrieblich veranlaßt und demnach Finanzierungskosten grundsätzlich keine BA.

Vgl. für den WK-Bereich BFH v. 14. 4. 1992 VIII R 6/87, BStBl. II 1993, 275; für den BA-Bereich BFH v. 2. 3. 1993 VIII R 47/90, BStBl. II 1994, 619; v. 2. 3. 1995 IV R 62/93, BStBl. II, 413; vgl. dazu auch L. SCHMIDT, FR 1993, 683; MÄRKLE, DStR 1994, 769; DERS. in FS für L. Schmidt, 1993, 809; zur bislang gegenteiligen Rspr. des BFH s. die Nachweise in BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. I, 62 Tz. 37; die FinVerw. wendet die neuen Grundsätze auf nach dem 31. 12. 1994 beginnende Wj. an, vgl. BMF v. 11. 8. 1994, BStBl. I, 603.

► *Ausnahmsweise entgeltliche Vorgänge:* Allerdings ist der Erwerb von WG oder auch des luf. Betriebs durch einen Miterben aus dem Gesamthandsvermögen einer Erbengemeinschaft kein dem Erbfall zuzuordnender unentgeltlicher Vorgang mehr (vgl. für den Fall einer Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft im Wege der Zwangsversteigerung BFH v. 29. 4. 1992 XI R 3/85, BStBl. II, 727). Einkünfte, die nach dem Tode des Erblassers aus dem Nachlaß erzielt werden, sind auch im Falle der Anordnung einer Nachlaßverwaltung dem Erben zuzurechnen. Bei der auf diese Einkünfte entfallenden ESt. handelt es sich um eine Eigenschuld des Erben, für die die Beschränkung der Erbenhaftung nicht geltend gemacht werden kann (BFH v. 28. 4. 1992 VII R 33/91, BStBl. II, 781; zur Abgrenzung auch § 45 Abs. 2 Satz 1 AO).

2. Erbengemeinschaft als Mitunternehmerschaft

141

Fällt der bislang einzelunternehmerisch geführte luf. Betrieb in das Gesamthandsvermögen einer Erbengemeinschaft (§ 2032 Abs. 1 BGB), liegt nach der Rspr. des BFH prinzipiell auch dann von vornherein eine Mitunternehmerschaft vor, wenn sich die Miterben alsbald nach dem Erbfall auseinandersetzen (BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751; v. 5. 7. 1990 GrS 2/98, BStBl. II, 837 [842], dort auch eingehend zur früheren Rechtsauffassung der höchstrichterlichen Rspr., die mit bestimmten Maßgaben eine Einheit von Erbfall und Erbauseinandersetzung für möglich hielt).

Die laufenden Einkünfte zwischen Erbfall und Erbauseinandersetzung sind den Erben in Erbengemeinschaft zuzurechnen (BMF v. 17. 11. 1992, StEK EStG § 4a Nr. 6). Die FinVerw. erkennt allerdings bezüglich des laufenden Gewinns eine zivilrechtlich verbindliche Auseinandersetzung binnen sechs Monaten seit Erbfall als auf den Zeitpunkt des Erbfalls fallend an, wobei die Wertfindung für die Auseinandersetzung auch noch nach Ablauf der Frist erfolgen kann. Bei Teilungsanordnung kommt ggf. auch ein längerer Zeitraum in Betracht (BMF v. 17. 11. 1992 aaO; v. 5. 12. 2002, BStBl. I, 1392 unter Bezugnahme auf BFH v. 4. 5. 2000 IV R 10/99, BFH/NV 2000, 1039). Mitunternehmer-

Miterbe kann auch ein Minderjähriger sein (vgl. entsprechend BFH v. 10. 2. 1987 VIII R 297/81, BFH/NV 1987, 637). Die Erbengemeinschaft ist ein einer Gesellschaft gleichgestelltes Gemeinschaftsverhältnis iSv. § 13 Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (BFH v. 10. 2. 1987 VIII R 297/81 aaO; vgl. entsprechend auch zur Gütergemeinschaft Anm. 151).

Eine Erbengemeinschaft, wenn sie neben einem luf. Betrieb auch eine gewerbliche Betätigung vornimmt, unterliegt nicht der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 (vgl. entsprechend BFH v. 23. 10. 1986 IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120; s. Ertl. zu Abs. 7). Ein luf. Betrieb kann auch über längere Zeit in der Rechtsform der Erbengemeinschaft geführt werden (vgl. entsprechend BFH v. 9. 7. 1987 IV R 95/85, BStBl. II 1988, 245). Gem. §§ 2038 Abs. 2, 743, 748 BGB sind die Miterben an den Erträgen und Aufwendungen nach Maßgabe ihrer Erbquote beteiligt. Abweichende Vereinbarungen über die Gewinnverteilung sind nicht ausgeschlossen und estrechtlich relevant, wenn sie sich nicht als Einkommensverwendung darstellen. Insbes. sind Vereinbarungen zu beachten, die besondere Leistungen eines Miterben für den Betrieb berücksichtigen, sei es durch einen Gewinnvoraus, einen erhöhten Gewinnanteil oder durch besondere Vergütungen iSv. § 13 Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 1 Nr. 2 (zu allem BFH v. 17. 10. 1991 IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392 [396] mwN). Als Gewinn der Erbengemeinschaft kommt auch ein Betriebsaufgabe- bzw. -veräußerungsgewinn in Betracht. Zur verfahrensrechtlichen Sachbehandlung s. Anm. 32.

Fällt in das Gesamthandsvermögen einer Erbengemeinschaft ein verpachteter luf. Betrieb, bezüglich dessen die Betriebsaufgabe nicht erklärt wurde, erzielt die Erbengemeinschaft weiterhin Einkünfte aus LuF, wenn sich hieran nichts ändert (BFH v. 19. 1. 1960 I 163/59, HFR 1963, 388).

Abfindung von Miterben als entgeltlicher Vorgang: Findet ein Miterbe mit seinen Mitteln, also nicht durch Ausgleich mit Vermögenswerten im Rahmen der Erbaueinandersetzung (in Fällen dieser Art bleibt der Vorgang grundsätzlich unentgeltlich, vgl. BFH v. 5. 7. 1990 GrS 2/89, BStBl. II, 837; v. 13. 12. 1990 IV R 107/89, BStBl. II 1992, 510 [511]), die anderen in Ansehung des Hofes ab, was zB auch durch Übernahme von persönlichen Verbindlichkeiten des ausscheidenden Miterben geschehen kann (glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 434), handelt es sich um einen betrieblichen entgeltlichen Vorgang (BFH v. 10. 12. 1975 I R 133/73, BStBl. II 1976, 368: Passivierung der eingegangenen Verbindlichkeiten und Ausweis der AK bezüglich der übernommenen WG). Entsprechend realisieren sich bei den ausgezahlten Erben anteilig die stillen Reserven des BV (BFH v. 17. 2. 1965 I 400/62 U, BStBl. III, 354 dort auch zur bilanziellen Behandlung). Bei einer Erbengemeinschaft mit Mischvermögen (luf. Betrieb, Gewerbebetrieb, andere Vermögenswerte) kann die Erbaueinandersetzung unentgeltlich im Wege der Realteilung erfolgen (BFH v. 5. 7. 1990 GrS 2/89, BStBl. II, 837; vgl. entsprechend zur Gütergemeinschaft FG München v. 28. 6. 1993, FR 1993, 812, rkr.; BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. I, 62 Tz. 33 ff.). Wird etwa in diesem Fall ein luf. Betrieb geteilt, gilt § 6 Abs. 3 (BMF v. 11. 1. 1993 aaO Tz. 33). Die Einräumung eines Nutzungsrechts an einem Nachlaßgegenstand, zB eines Wohnrechts zugunsten eines Miterben, auch wenn sie einen Mehrerpfang ausgleicht, stört die Annahme einer unentgeltlichen Realteilung nicht (BFH v. 28. 11. 1991 XI R 2/87, BStBl. II 1992, 381; v. 12. 2. 1992 XI R 8/89, BFH/NV 1992, 460). Ist in Fällen dieser Art der luf. Betrieb verpachtet, hat nunmehr der Miterbe, der den Betrieb erhalten hat, das Wahlrecht bezüglich der Betriebsaufgabe. Besteht der Nachlaß nur aus einem luf. Betrieb und setzen sich die Miterben diesbezüglich im Wege der Realteilung

auseinander, liegt regelmäßig Betriebsaufgabe vor, wenn nicht Teilbetriebe real geteilt werden können (glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 427).

Ggf. ist für den Fall, daß der Erblasser bezüglich eines Landguts ein Übernahmerecht zugunsten eines Miterben bestimmt hat, zivilrechtlich § 2049 BGB zu beachten. Danach wird das Landgut im Rahmen der Erbauseinandersetzung nur mit dem Ertragswert berücksichtigt, der grundsätzlich deutlich unter dem Verkehrswert und regelmäßig auch unter dem Buchwert liegt. Die weichenden Erben erhalten in Fällen dieser Art eine geringere Abfindung, als ihrem Kapitalkonto entspricht. Ist dies der Fall, trifft auf den Betriebsübernehmer § 6 Abs. 3 (früher § 7 Abs. 1 EStDV), mit der Folge der Buchwertfortführung zu. Da keine Buchwertabstockung erfolgt, erleiden die weichenden Erben keinen Veräußerungsverlust (BFH v. 7. 2. 1995 VIII R 36/93, BStBl. II, 770; BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. I, 62, Tz. 95; glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 434 d; wegen des Pflichtteils, § 2312 BGB).

Die FinVerw. hat sich ausführlich mit der ertragstl. Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung befaßt (BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. I, 62 ff.; auch BMF v. 11. 8. 1994, BStBl. I, 601, partieller Nichtanwendungserlaß zu BFH v. 1. 12. 1992 VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607).

3. Versorgungsleistungen durch die Erben

142

Außerhalb der Vermögensübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge kommt grundsätzlich keine Sachbehandlung von Versorgungsleistungen nach §§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a, 22 Nr. 1 in Betracht (zu Versorgungsleistungen im Fall der vorweggenommenen Erbfolge Anm. 133 ff.). Es handelt sich grundsätzlich um Zuwendungen aufgrund freiwillig begründeter Rechtspflicht iSv. § 12 Nr. 2, der auch im Rahmen von § 10 Abs. 1 Nr. 1 a zu beachten ist (BFH v. 27. 2. 1992 X R 139/88, BStBl. II, 612; bezüglich § 22 Nr. 1 dort Satz 2; nach BMF v. 23. 12. 1996, BStBl. I, 1508 Tz. 41 iVm. Tz. 42 ff. wohl Behandlung beim Verpflichteten als AK; hiergegen FELSMANN/KÖNIG, A 721 b unter Bezugnahme auf BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. I, 62 Tz. 67). Davon ausgenommen sind allerdings wiederkehrende Leistungen, die bei einer Vermögensübergabe im Wege vorweggenommener Erbfolge zu Lebzeiten des Erblassers beim Übernehmer nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a abziehbar wären (BFH v. 27. 2. 1992 X R 139/88 aaO). Die bisherige Rspr. des BFH hält dies im Fall der vermächtnisweisen Zuwendung von Versorgungsleistungen nur im Hinblick auf erbberechtigte Personen für möglich, also den überlebenden Ehegatten des Erblassers (BFH v. 26. 1. 1994 X R 54/92, BStBl. II, 633) oder erbberechtigte Abkömmlinge, nicht aber etwa die Schwester des Erblassers (BFH v. 27. 2. 1992 X R 139/88, BStBl. II, 612). Nach weiterer Rspr. kommt eine Sachbehandlung wie bei der vorweggenommenen Erbfolge aber auch dann zum Zuge, wenn sowohl der Erbe als auch ein nach ihm zum Alleinerben berufener Abkömmling jeweils die Erbschaft ausschlagen, um existenzsicherndes Vermögen den Enkeln bzw. Kindern zukommen zu lassen, und wenn sich letztere verpflichten, dem zuerst berufenen Erben lebenslängliche Versorgungsleistungen zu zahlen. Dh., daß in Fällen dieser Art diese Versorgungsleistungen beim Verpflichteten als Sonderausgaben (Leibrente oder dauernde Last) abgezogen werden können (BFH v. 17. 4. 1996 X R 160/94, BStBl. II 1997, 32). Allerdings setzt die ausnahmsweise Sachbehandlung etwa aufgrund Erbfalls entstandener Versorgungsleistungen an erbberechtigte Angehörige voraus, daß der Empfänger nicht seinerseits aufgrund gesetzlicher Erbfolge, durch Erbeinsetzung oder Vermächtnis existenzsicherndes Vermögen erhalten hat. In Fällen dieser Art besteht kein Versorgungsbedürfnis (BFH v.

26. 1. 1994 X R 54/92, BStBl. II, 633; FELSMANN/KÖNIG, A 719, dehnt dies uE nicht unangreifbar auch auf den Fall aus, daß der Versorgungsberechtigte deshalb nicht versorgungsbedürftig ist, weil er über ausreichende eigene Einkünfte oder umfangreiches Vermögen verfügt).

4. Höferechtliche Besonderheiten: Höfeordnung und landesrechtliches Anerbenrecht

Schrifttum: HEMMERSBACH, Diss. Köln 1967, Der Ausgleichsanspruch der weichenden Erben im Höferecht und bei der Zuweisung; LANGE/WULFF/LÜDTKE-HANDJERY, Höfeordnung, 10. Aufl. 2001.

143 a) Hoferbfolge nach der HöfeO

Das Höferecht enthält auch Regelungen von estrechtlicher Bedeutung.

Geltungsbereich der HöfeO: Aus dem in der ehemaligen britischen Besatzungszone geltenden Höferecht (Hamburg, Nds., NRW und Schl.-Holst.) ergeben sich Einschränkungen der Grundsätze für die Gesamtrechtsnachfolge (vgl. im Verhältnis zum Erbrecht des BGB PALANDT/EDENHOFER, BGB, 61. Aufl. 2002, § 1922 Anm. 4b). Für höferechtliche Regelungen ist vor allem die HöfeO (v. 24. 4. 1947, VOBl. B Rn. 33, idF des 2. Gesetzes zur Änderung der HöfeO, BGBl. I 1976, 881, zuletzt geändert am 27. 6. 2000; zur Rechtentwicklung, PALANDT/EDENHOFER, 61. Aufl. 2002, Art. 64 EGBGB Anm. 2) anzuführen, die als partielles Bundesrecht (PALANDT/EDENHOFER, BGB, 61. Aufl. 2002, Art. 64 EGBGB, Anm. 5) in den Bundesländern Hamburg, Nds., NRW und Schl.-Holst. gilt (zur Kommentierung der HöfeO s. ua. LANGE/WULFF/LÜDTKE-HANDJERY, HöfeO, 9. Aufl. 2001). Die HöfeO betrifft luf. Betriebe mit einem Wirtschaftswert iSv. § 46 BewG von mindestens 10000 €. Auf Betriebe mit einem Wirtschaftswert von 5000 € bis 10000 € bezieht sich die HöfeO nur, wenn im Grundbuch ein Hofvermerk eingetragen ist (§ 1 Abs. 1 HöfeO; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 443 a).

Wesentlicher Regelungsgehalt und estrechtliche Folgen: Nach § 4 HöfeO fällt der Hof als Teil der Erbschaft kraft Gesetzes nur einem der Erben (dem Hoferben) zu (Spezialsukzession, zB BGH v. 7. 10. 1958 V BLw 27/58, BGHZ 28, 194 [199]). Es entsteht in Ansehung des Hofes keine Erbengemeinschaft (BFH v. 26. 3. 1987 IV R 20/84, BStBl. II 1987, 561 mwN zum Meinungsstand). Im Verhältnis der Miterben untereinander tritt an seine Stelle der Hofeswert („gespaltener Nachlaß“, BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. I, 62 Tz. 89). Falls der Erblasser testamentarisch keinen wirtschaftsfähigen Hoferben bestimmt hat (§ 7 HöfeO), ist der Hoferbe nach einer gesetzlichen Hoferbenordnung berufen (§§ 5 f. HöfeO).

► *Die Abfindung* bzw. ggf. Nachabfindung der weichenden Erben nach §§ 12, 13 HöfeO stellt schon nach dem System der HöfeO kein Entgelt für die Aufgabe einer Erbquote dar. Da es sich mithin bezüglich der Hofesnachfolge nach der HöfeO um einen unentgeltlichen alleinigen Erwerb des Hofeserben handelt, ist er nach § 6 Abs. 3, früher § 7 Abs. 1 EStDV, zur Fortführung der Buchwerte verpflichtet (glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 443 b; KEMPERMANN, FR 1991, 585). Fällt der Hof gem. § 4 HöfeO nur einem Erben zu, soll eine Mitunternehmerschaft auch dann nicht in Betracht kommen, wenn über die Person des zum Hoferben Berufenen zunächst Uneinigkeit besteht und deshalb bis zur Erteilung des Hoffolgezeugnisses gemeinsame Bewirtschaftung beschlossen wird (BFH v. 26. 3. 1987 IV R 20/83, BStBl. II, 561).

► *Den weichen Erben* sind in §§ 12, 13 HöfeO schuldrechtliche Abfindungsansprüche in Geld zugesprochen, die als gesetzliche Vermächtnisse einzuordnen sind (BGH v. 7. 10. 1958 V BLw 27/58, BGHZ 28, 194 [200]; BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. I, 62, Tz. 89). Veräußert der Hoferbe zu deren Bedienung luf. Grundstücke, wird der entsprechende ihm zuzurechnende Veräußerungsgewinn nicht durch die Abfindungszahlung gemindert (entsprechend BFH v. 20. 1. 1966 IV 377/61, BStBl. III, 312; v. 26. 3. 1987 IV R 20/84, BStBl. II, 561; wegen des Freibetrags nach § 14a Abs. 4 s. dort Anm. 163 aE). Zur Finanzierung der Abfindung aufgenommene Schulden sind keine Betriebsschulden, Finanzierungskosten keine BA (BFH v. 25. 11. 1993 IV R 66/93, BStBl. II 1994, 623 mit Übergangsregelung BMF v. 11. 8. 1994, BStBl. I, 603: für Wj., die nach dem 31. 12. 1994 beginnen).

► *Bei einem Ehegattenhof* fällt der Anteil des Erblassers dem überlebenden Ehegatten als Hoferben zu (§ 8 HöfeO). Die HöfeO enthält weitere Regelungen bei Vererbung mehrerer Höfe (§ 9 HöfeO), die ausnahmsweise Vererbung nach allgemeinem Recht (§ 10 HöfeO), die Ausschlagung (§ 11 HöfeO), die Abfindung der Miterben nach dem Erbfall (§ 12 HöfeO) ggf. mit Ergänzung (§ 13 HöfeO), die Stellung des überlebenden Ehegatten (s.u.), die Nachlassverbindlichkeiten (§ 15 HöfeO), die Beschränkung der Verfügung von Todes wegen (§ 16 HöfeO), die Übergabe im Wege der vorweggenommenen Hoferbfolge (§ 17 HöfeO) sowie die Zuständigkeit der Gerichte (§ 18 HöfeO).

► *Verwaltung und Nutznießung des überlebenden Ehegatten:* Nach § 14 HöfeO steht dem überlebenden Ehegatten des Erblassers, wenn der Hoferbe ein Abkömmling des Erblassers ist, grundsätzlich bis zur Vollendung des fünfundzwanzigsten Lebensjahres des Hoferben gesetzlich die Verwaltung und Nutznießung am Hof zu. Entsprechendes gilt nach Art. 64 EGBGB iVm. § 23 Abs. 1 Satz 1 Rhld.-Pf. HöfeO (v. 18. 4. 1967, GVBl., 138 mit Änderungen) landesrechtlich im Bundesland Rheinland-Pfalz (dagegen enthält zB die Hessische Landgüterordnung v. 1. 12. 1947, GVBl. 1948, 12, dort § 25 keine gesetzliches Nießbrauchs- oder Verwaltungsrecht, sondern nur Regelungen dazu, wenn dem überlebenden Ehegatten ein solches Recht zustehen sollte). Besteht eine Verwaltung und Nutznießung iSv. § 14 Abs. 1 Satz 1 HöfeO, sind dem Nutzungsberechtigten auch die luf. Einkünfte zuzurechnen (BFH v. 26. 3. 1987 IV R 20/84, BStBl. II, 561: keine Mitunternehmenschaft wegen gemeinsamer Bewirtschaftung mit dem Erben; wohl aber bei entsprechender Vereinbarung; weitergehend wohl SCHMIDT/SEGER XXI. § 13 Rn. 56 mwN). Der Nutzungsberechtigte hat eine dem Nießbraucher (s. dazu Anm. 114 ff.) ähnliche Stellung (glA SCHMIDT/SEGER XXI. § 13 Rn. 54; BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 38 f.; aA FELSMANN/GIERE, A 272, 274: eigentümerähnliche, dem nicht befreiten Vorerben vergleichbare Stellung), die in der estretlichen Sachbehandlung nach der Rspr. des BFH den Regeln des Zuwendungsnießbrauchs folgt. Der Nutzungsberechtigte ist demnach bezüglich der vorhandenen abnutzbaren WG des Anlagevermögens nicht zur AfA befugt.

BFH v. 28. 9. 1995 IV R 7/94, BStBl. II 1996, 440; v. 18. 3. 1999 IV R 65/98, BStBl. II, 398; im Gegensatz zu vorbehaltenen Nutzungsrechten allgemein BFH v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II, 281, dort und BMF v. 5. 11. 1996, BStBl. I, 1257 auch zur Abschreibbarkeit von Eigenaufwand, den ein Stpfl. auf ein fremdes WG – Gebäude – trägt; aA FG Münster v. 30. 9. 1971, EFG 1972, 175: AfA-berechtigt.

► *Kein wirtschaftliches Eigentum des Nutzungsberechtigten:* Der Nutzungsberechtigte iSv. § 14 Abs. 1 Satz 1 HöfeO ist weder zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer der zum Anlagevermögen des Hofes gehörenden WG, namentlich auch nicht bezüglich des Grund und Bodens (BFH v. 28. 9. 1995 IV R 7/94,

BSStBl. II 1996, 440, unter Bezugnahme auf LANGE/WULFF/LÜDTKE-HANDJERY, HöfeO, 9. Aufl. 2001 § 14 Rn. 29; v. 26. 3. 1987 IV R 20/84, BSStBl. II, 561 [563]; Nds. FG v. 14. 3. 1974, EFG 1974, 526 rkr.; aA die frühere Auffassung der FinVerw. bezüglich anderer WG des Anlagevermögens als Grund und Boden, dazu die Darstellung bei FELSMANN/GIERE, A 275, 275 a; auch FG Münster v. 30. 9. 1971, EFG 1972, 175). Bezüglich der abnutzbaren WG des Anlagevermögens ist der Hoferbe zur AfA berechtigt (BFH v. 28. 9. 1995 IV R 7/94 aaO). Durch Erlöse aus der Veräußerung von Grundstücken verwirklicht der Hoferbe den Tatbestand des § 13, auch wenn er wegen des Nutzungsrechts des Nutzungsberechtigten ansonsten keine laufenden Einkünfte aus LuF erzielt (BFH v. 26. 3. 1987 IV R 20/84 aaO; v. 18. 3. 1999 IV R 65/98, BSStBl. II, 398; Nds. FG v. 14. 3. 1974 aaO). Das Auseinanderfallen von Zurechnung der Einkünfte aus LuF gem. § 14 HöfeO auf den überlebenden Ehegatten und Abschreibungsberechtigung auf den Hofeigentümer kann zu stl. Nachteilen führen und die Überlegung rechtfertigen, ob etwa das Verwaltungs- und Nutznießungsrecht nach § 14 HöfeO nicht baldmöglichst abbedungen wird (glA FELSMANN/GIERE, A 276 c). Ein entsprechendes Ergebnis kann ggf. durch Verpachtung des Hofes an den Hofeigentümer erreicht werden (glA FELSMANN/GIERE, A 276 d).

144 b) Landesrechtliches Höfe- und Anerbenrecht

Nach Art. 64 EGBGB bleiben die landesgesetzlichen Vorschriften über das Anerbenrecht in Ansehung luf. Grundstücke nebst deren Zubehör vom BGB unberührt, wobei allerdings die Landesgesetze das Recht des Erblassers, über das dem Anerbenrecht unterliegende Grundstück von Todes wegen zu verfügen, nicht beschränken können.

Landesrechtliche Sonderregelungen gibt es in Bremen (BremHöfeG v. 18. 7. 1899, GBl., 327), Hessen (HessLandgüterO v. 1. 12. 1947, GVBl. 1948, 12), Rheinland-Pfalz (HöfeO v. 18. 4. 1967, GVBl., 138 mit Änderungen) und zeitlich mit dem 31. 12. 2000 ausgelaufen (3. RBerG v. 18. 12. 1995, GBl. 1996, 29 ff.) in Ba.-Württ., wobei jeweils eigene Regelungen für die früheren Länder Baden (Badisches Gesetz, die geschlossenen Hofgüter betreffend, v. 20. 8. 1898, GVBl., 405, wiederingeführt mit Gesetz v. 12. 7. 1949, GVBl. 1949, 288, mit Änderungen), Württemberg-Baden (württembergisch-badisches Gesetz über das Anerbenrecht idF v. 30. 7. 1948, RegBl., 165 mit Änderungen) und Württemberg-Hohenzollern (württembergisch-hohenz. Gesetz über das Anerbenrecht idF v. 8. 8. 1950, RegBl., 279 mit Änderungen; dazu zB BGH v. 28. 1. 194 V ZR 90/92 NJW 1994, 3221 mit Anm. SICK, ZEV 1994, 242) vorlagen. Ansonsten gibt es keine landesrechtlichen Sonderregelungen (vgl. PALANDT/EDENHOFER, BGB, 61. Aufl. 2002, Art. 64 EGBGB Anm. 7, dort auch zum Beitrittsgebiet).

Nach Bremischem HöfeG (§ 9 Abs. 1) fällt der Hof nur einem Erben zu. § 14 des rhld.-pf. Landesgesetzes über die HöfeO regelt die Erbfolge in gleicher Weise wie § 4 HöfeO. Nach Art. 9 des württembergischen Anerbengesetzes erwarb der Anerbe das Eigentum an dem Anerbengut mit dem Erwerb der Erbschaft. In den genannten Rechtsmaterien ist demnach das System der Nachlaßspaltung wie in § 4 HöfeO verwirklicht, weswegen auf die entsprechenden Erläuterungen verwiesen werden kann.

Nach der Hessischen Landgüterordnung (s. auch das Badische Hofgütergesetz) gibt es keinen berufenen Hoferben, sondern lediglich ein Übernahmerecht, weshalb der Hof mit dem Erbfall zunächst in die Erbengemeinschaft eingeht und deshalb mitunternehmerisch geführt wird (BMF v. 11. 1. 1990, BSStBl. I, 62, Tz. 93; FELIX, FR 1991, 613; GROH, DB 1990, 2135 [2137]). Eine Zurechnung der Ergebnisse auf den Übernahmeberechtigten kommt uE auch dann nicht (oder allenfalls nur bei ganz kurzer Zeitspanne zwischen Erbfall und Übernahme) in Betracht, wenn dieser schließlich sein Übernahmerecht gel-

tend macht (aA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 443 d unter Berufung auf BFH v. 24. 9. 1991 VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330; in dem genannten Urteilsfall führte ausnahmsweise der Umstand, daß ein Betrieb vermächtnisweise zugewandt war, bereits im Zeitpunkt des Erbgangs zur Annahme wirtschaftlichen Eigentums des Vermächtnisnehmers). Macht der Berechtigte von seinem Übernahmerecht Gebrauch und ist er nur zu Abfindungen unter den Buchwerten der Kapitalkonten seiner Miterben verpflichtet, gilt § 6 Abs. 3 (BFH v. 7. 2. 1995 VIII R 36/93, BStBl. II, 770 [772]).

Zuweisung eines Hofes nach Grundstücksverkehrsgesetz: Wird bei einer Erbengemeinschaft der Hof nach §§ 13 ff. des GrdstVG oder nach landesrechtlichen Anerbengesetzen (zB §§ 14 ff. der hess. LandgüterO) einem Miterben zugewiesen, so wird die Alleinberechtigung eines Miterben an dem landwirtschaftlichen Betrieb erst nachträglich begründet (s. auch § 14 a Anm. 178). Es handelt sich um eine besondere Form der Erbauseinandersetzung. Der Hof fällt bis dahin in den allgemeinen Nachlaß und ist damit im Gesamthandseigentum der Miterben (PALANDT/EDENHOFER, 61. Aufl. 2002, § 1922 BGB Anm. 4b). Bis zur Zuweisung liegt Mitunternehmerschaft vor (vgl. BFH v. 26. 3. 1987 IV R 20/84, BStBl. II, 561).

Einstweilen frei.

145–149

Anhang 3: Besonderheiten der Zurechnung land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte unter nahen Angehörigen

Schrifttum: SCHÜTTE, Familiengesellschaften in der Forstwirtschaft, INF L 1965, 65; BÖHMER, Das Gesetz über den ehelichen Güterstand von Vertriebenen und Flüchtlingen vom 4. 8. 1969 (BGBl. I, 1067), INF 1969, 331; SCHLEIFER, Nutzungsüberlassungen zwischen Familienangehörigen im Bereich der Landwirtschaft, INF 1980, 372; K.F. WENDT, Nachfolgeregelungen in der LuF aus steuerlicher Sicht, INF 1983, 557; HORN, Sog. „faktische Mitunternehmerschaft“ und Rechtsbeziehungen zwischen Ehegatten, BB 1984, 1352; GIERE, Faktische Ehegattengesellschaft in der LuF, INF 1984, 532; HILLER/WEBER/HORN, Die Familiengesellschaft in der Landwirtschaft, INF 1985, 224; FELSMANN, Einkunftsverlagerungen in der LuF an nahestehende Personen, INF 1986, 44; FICHTELMANN, Ehegattenmitunternehmerschaft in der Landwirtschaft, DStZ 1986, 575; HERZIG, Faktische Mitunternehmerschaft in der Landwirtschaft, BB 1986, 533; HILLER, Stillschweigende Mitunternehmerschaft zwischen Ehegatten in der LuF, INF 1987, 247; DERS., Arbeitsverhältnisse mit Kindern in der LuF, INF 1987, 273; DERS., Arbeitsvertrag mit dem Ehegatten in der LuF, INF 1987, 369; DERS., Pachtverträge mit dem Ehegatten in der LuF, INF 1987, 395; DERS., Betriebsverpachtung in der LuF, INF 1987, 465; NEUFANG, Steuersparende Arbeitsverhältnisse mit Kindern, INF 1987, 543; Voss, Eheverträge in steuerlicher Sicht, DB 1988, 1084; MÄRKLE/Franz, Betriebliche Nutzung eines Ehegattengrundstücks aus einkommensteuerlicher Sicht, BB 1991, 661; PAPE, Folgen der Nutzungsüberlassung in der LuF bei Vereinbarungen zwischen Angehörigen, INF 1991, 49; KANZLER, Mitunternehmerschaft der Land- und Forstwirte – Zur Entwicklung eines einkommensteuerlichen Sonderrechts, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 379; SCHWENDY, Familiengesellschaft und Gestaltungsmissbrauch, FS Ludwig Schmidt, 1993, 787; STUHRMANN, Einzelfragen zur Familiengesellschaft, FS Ludwig Schmidt, 1993, 403; GIEFERS, Die Wahl der Rechtsform für eine Familiengesellschaft, INF 1994, 144; FELIX, Die steuerliche Anerkennung von Rechtsverhältnissen unter Angehörigen, FR 1996, 729; FICHTELMANN, Voraussetzungen und Konsequenzen der verdeckten Mitunternehmerschaft, INF 1996, 257; Gosch, Der BFH und der Fremdvergleich, DStZ 1997, 1; MÄRKLE, Brennpunkte der Abgrenzung zwischen land- und forstwirtschaftlicher und gewerblicher Tätigkeit, DStR 1998, 1369; HÜBNER-WEINGARTEN, Die Beteiligung von Kindern als Kommanditisten, stille Gesellschafter und Unterbeteiligte – grundsätzliche Erwägungen, ZEV 1999, 81.

Verwaltungsanweisungen: R und H 138 a EStR, Stl. Anerkennung von Familiengesellschaften; H 126 EStR, Rechtsverhältnisse zwischen Angehörigen in einem landwirtschaftl.

Betrieb; H 174a EStR, Ehelicher Güterstand; BMF v. 17. 6. 1991 BStBl. I, 598 betr. Hinweise für die stl. Gewinnermittlung für das erste Halbjahr 1990 im beigetretenen Teil Deutschlands; BMF v. 15. 9. 1992, BStBl. I, 542 und v. 21. 12. 1992, BStBl. I 1993, 107 zu den Folgen aus der Änderung des ehelichen Güterrechts im Beitrittsgebiet.

Zur Veränderung der Zurechnung von Einkünften auch bei nahen Angehörigen durch Verpachtung des Hofes (Anm. 75 ff.), Wirtschaftsüberlassung (Anm. 98 ff.) und Nießbrauch (Anm. 114 ff.) s. dort.

150

I. Vorbemerkung und Überblick zur Zurechnung land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte unter Angehörigen

Die Einkünfte aus LuF weisen einen weit stärkeren Familienbezug auf als die anderen betrieblichen Einkunftsarten (KANZLER in FS L. Schmidt, 1993, 379). Dies liegt zum einen an der oftmals durch Erbfolge begründeten Eigentumsstruktur, zum anderen bei bäuerlichen Familienbetrieben an dem Bemühen, die Hofnachfolge in der Familie zu sichern. Diese Besonderheiten erfordern Ausführungen, die über die allgemeinen Erl. zur Zurechnung in Anm. 20 ff. und die Erl. zu § 2 Anm. 190 hinausgehen. Zu unterscheiden ist die Zurechnung der Einkünfte bei Ehegatten (Anm. 151 ff.) von der Zurechnung bei anderen Angehörigen (Anm. 160 ff.).

Vor allem bei Ehegatten wirft die Zurechnung der Einkünfte aus LuF besondere Fragen auf, die mit der Wahl des Güterstands (s. Anm. 151), besonderen Vertragsformen (s. Anm. 152) oder auch mit estrechtlichen Überlegungen (s. Anm. 153 ff.) zusammenhängen. Wegen der besonderen Bedeutung des Grund und Bodens für die LuF sind die Fragen der Zurechnung von Einkünften zT anders gelöst, als bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit.

II. Zurechnung der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben unter Ehegatten

151 1. Bedeutung des ehelichen Güterstands

Wegen der Bedeutung des jeweiligen Güterstandes für die Zurechnung von Einkünften vgl. zunächst § 2 Anm. 180 ff. Zu unterscheiden ist die (allgemeine) Gütergemeinschaft von der fortgesetzten Gütergemeinschaft.

Eine Gütergemeinschaft (§§ 1408 ff., 1415 ff. BGB) kann ein den in § 13 Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 1 Nr. 2 genannten Gesellschaftsverhältnissen vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis und damit eine taugliche Grundlage für die Begründung einer Mitunternehmerschaft darstellen (BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751 [768]). Dies gilt auch bezüglich eines in das Gesamtgut fallenden luf. Betriebs (bzw. die diesen ausmachenden WG/Vermögensgegenstände), da es gerade bei einem luf. Betrieb neben der persönlichen Betätigung vor allem auf den Einsatz des gemeinschaftlichen Vermögens ankommt, worauf die Rspr. des BFH in Fällen dieser Art entscheidungserheblich abstellt.

BFH v. 18. 2. 1959 VI D 1/58 S, BStBl. III, 263; auch v. 6. 8. 1959 IV 127/58 U, BStBl. III, 408; Gewerbebetrieb und Errungenschaftsgemeinschaft; v. 1. 3. 1966 I 226/64, BStBl. III, 277; Gewerbebetrieb; v. 5. 7. 1978 I R 97/75, BStBl. II 1979, 40; v. 23. 1. 1986 IV R 108/85, BStBl. II, 539; entsprechend auch BFH v. 22. 6. 1977 I R 185/75, BStBl. II, 836; v. 20. 3. 1980 IV R 53/76, BStBl. II, 634; v. 7. 10. 1982 IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73; v. 7. 10. 1976 IV R 50/72, BStBl. II 1977, 201; Gewerbebetrieb und Errungenschaftsgemeinschaft; v. 4. 7. 1985 IV R 136/83, BStBl. II, 576, dort

auch zum Ausnahmefall, daß der luf. Betrieb in das Vorbehaltsgut eines Ehegatten fällt; v. 16. 2. 1995 IV R 62/94, BStBl. II, 592; das Schrifttum allgemein zustimmend, etwa HERZIG, BB 1986, 533; auch BFH v. 4. 11. 1997 VIII R 18/95, BStBl. II 1999, 384: Gütergemeinschaft unbeschränkt Stpfl. nach ausländischem Recht.

Eine Mitunternehmerschaft ist nicht deshalb ausgeschlossen, weil nur ein Ehegatte nach außen hin auftritt (glA FELSMANN/GIERE, Rn. 494). Grundsätzlich ist die Zurechnung der Einkünfte auf die Ehegatten je zur Hälfte gerechtfertigt (glA FELSMANN/GIERE, Rn. 495). § 15 Abs. 3 Nr. 1 gilt in Fällen dieser Art nicht, da die Vorschrift nur PersGes. anspricht.

► *Zurechnung von Beteiligungsgewinnen:* Bei allgemeiner Gütergemeinschaft sind Gewinne aus der Beteiligung an einer PersGes. dem an dieser PersGes. beteiligten Ehegatten allein zuzurechnen, da es sich hierbei um Einkünfte aus dem Sondergut handelt (vgl. § 1417 Abs. 2 BGB iVm. § 717 BGB und BFH v. 7. 3. 1961 I 287/60 U, BStBl. III, 253). Fällt die Beteiligung in das Gesamtgut, weil der Gesellschaftsvertrag die Übertragung ausdrücklich zuläßt und die Beteiligung nicht zum Vorbehaltsgut erklärt wurde, sind die Ehegatten Mitunternehmer der PersGes. (glA LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 15 Rn. 20 unter Bezugnahme auf BayOLG v. 18. 12. 1980, DB 1981, 519). Wird ein Teil des Grund und Bodens zum Vorbehaltsgut eines Ehegatten erklärt, aber weiterhin durch den gemeinsamen Betrieb bewirtschaftet, so führt dies nicht zur Gründung eines eigenständigen Betriebs. Es liegt dann Sonderbetriebsvermögen dieses Ehegatten vor. In Fällen dieser Art spricht nach Auffassung des BFH eine tatsächliche Vermutung dafür, daß die bisher bestehenden wirtschaftlichen Beziehungen aufrechterhalten geblieben sind (BFH v. 16. 2. 1995 IV R 62/94, BStBl. II, 592 betr. Forstbetrieb).

► *Gewinnfeststellungsverfahren erforderlich:* Der Streit um die estl. Auswirkungen der Gütergemeinschaft zwischen Ehegatten ist auch dann Gegenstand des Verfahrens der gesonderten und einheitlichen Feststellung, wenn die Ehegatten zusammen zur ESt. veranlagt werden (BFH v. 23. 6. 1971 I B 16/71, BStBl. II, 730; v. 23. 1. 1986 IV R 108/85, BStBl. II, 539; zum Feststellungsverfahren allg. Anm. 32, zu Besonderheiten bei Ehegatten Anm. 159).

► *Bei Beendigung der Gütergemeinschaft,* sei es zB durch Ehevertrag oder durch Scheidung, entsteht in der Person des aus der Mitunternehmerschaft ausscheidenden Ehegatten grundsätzlich ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn (s. zur zivilrechtlichen Auseinandersetzung §§ 1471 ff. BGB).

Sonderregelung für fortgesetzte Gütergemeinschaft: Fällt ein luf. Betrieb in das Vermögen einer fortgesetzten Gütergemeinschaft, gilt für die Zurechnung der Einkünfte die Sondervorschrift des § 28 (s. Erl. zu § 28) Hiernach gelten Einkünfte, die in das Gesamtgut fallen, als Einkünfte des überlebenden Ehegatten, wenn dieser unbeschränkt stpfl. ist. Die Übertragung eines betrieblichen WG vom überlebenden Ehegatten auf den Abkömmling beinhaltet allerdings keine Entnahme (BFH v. 13. 5. 1966 VI 238/64, BStBl. III, 505). § 28 findet keine Anwendung auf den bei Auflösung einer fortgesetzten Gütergemeinschaft – §§ 1483 ff. BGB – entstehenden Gewinn. Dieser ist vielmehr dem überlebenden Ehegatten und den Abkömmlingen nach Maßgabe ihrer Beteiligung am Gesamtgut zuzurechnen (BFH v. 12. 11. 1992 IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430). Dementsprechend hat verfahrensrechtlich seine Feststellung gesondert und einheitlich zu erfolgen (§§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO).

Bei Gütertrennung und Zugewinnngemeinschaft als einer besonderen Form der Gütertrennung sind die Einkünfte der Ehegatten grundsätzlich gegeneinander abzugrenzen (dazu § 2 Anm. 189), sofern nicht eine Nutzungsüberlassung

oder eine Verbindung im Rahmen einer (ggf. konkludenten) Mitunternehmerschaft (Anm. 154) in Betracht kommt.

Errungenschaftsgemeinschaft: Bei Ehegatten im Güterstand der Errungenschaftsgemeinschaft (§§ 1519 ff. BGB aF) war ein zunächst zum eingebrachten Gut des Ehemanns gehörendes Unternehmen – jedenfalls nach einer gewissen Zeit – mangels entsprechenden Gegenbeweises zum ehelichen Gesamtgut zu rechnen. Dies konnte zur Folge haben, daß die Einkünfte aus dem Unternehmen beiden Ehegatten als Mitunternehmern zuzurechnen waren (BFH v. 2. 10. 1980 IV R 42/79, BStBl. II 1981, 63, dort auch zum zeitlichen Geltungsbereich der Errungenschaftsgemeinschaft).

152 2. Nutzungsüberlassungen unter Ehegatten

Ein Ehegatte kann in Ansehung etwa des luf. Betriebs des anderen Ehegatten seine Arbeitskraft, Kapital, Inventar usw. auf familiärer Basis überlassen. Die Beurteilung hängt vom Gesamtbild der Verhältnisse ab (glA BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 45 aE). Ist dies der Fall, ist die Überlassung estrechtlich grundsätzlich unbeachtlich. Im Ansatz gilt dies auch für derart überlassenen Grund und Boden (vgl. BFH v. 31. 1. 1961 I 223/60 U, BStBl. III, 209 betr. Gewerbebetrieb).

Besondere Bedeutung des Grund und Bodens für die Land- und Forstwirtschaft: In der Rspr. des BFH ist aber bei LuF besonders beachtet, daß die Bodenbewirtschaftung zu Erträgen in Gestalt von Früchten führt. Diese Erträge sind nach der höchstrichterlichen Rspr. in Fällen der Überlassung von Grund und Boden grundsätzlich dem überlassenden Ehegatten als Einkünfte aus LuF zuzurechnen (BFH v. 7. 10. 1982 IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73; v. 2. 2. 1989 IV R 96/87, BStBl. II, 504; glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 266; zur Ehegatten-Mitunternehmerschaft s. Anm. 154; allg. krit. SCHMIDT/SEEGER XXI, § 13 Rn. 61: neben Grund und Boden auch andere Faktoren zu beachten). Wegen der Möglichkeit einer typisch stillen Gesellschaft zwischen dem Ehegatten mit dem Betrieb einer LuF und dem anderen Ehegatten s. Anm. 161 aE.

Abschluß eines Nutzungsüberlassungsvertrags: Auch unter Ehegatten kann es bezüglich eines luf. Betriebs kraft Vereinbarung etwa zu einem Pachtverhältnis (dazu allgemein Anm. 57 ff.), einer Wirtschaftsüberlassung (Anm. 75 ff.), einem Nießbrauchsverhältnis (Anm. 95) oder einer sonstigen entgeltlichen oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassung kommen.

BFH v. 11. 3. 1965 IV 60/61 U, BStBl. III, 286; v. 17. 7. 1975 IV R 119/74, BStBl. II, 770; v. 30. 6. 1983 IV R 206/80, BStBl. II, 636; v. 14. 8. 1986 IV R 264/84, BStBl. II 1987, 20; zu den Besonderheiten bei Ehegattenverträgen für die stl. Gewinnermittlung für das erste Halbjahr 1990 im beigetretenen Teil Deutschlands BMF v. 17. 6. 1991, BStBl. I, 598, Tz. 7.

Wegen der besonderen Nähe von Ehegatten und des ggf. dadurch verursachten fehlenden Interessengegensatzes (vgl. dazu etwa L. SCHMIDT, FR 1974, 247) verlangt die stRspr. des BFH für die strechtliche Anerkennung, daß diese Rechtsverhältnisse klar und eindeutig vereinbart sowie zivilrechtlich wirksam sind (dh., § 41 AO wird insoweit nicht beachtet), tatsächlich vollzogen werden und einem Fremdvergleich standhalten.

BFH v. 27. 2. 1986 IV R 205/84, BFH/NV 1986, 460: Pachtverhältnis; v. 2. 2. 1989 IV R 96/87, BStBl. II, 504: sonstige Nutzungsüberlassung; zur Verfassungsmäßigkeit dieser Rspr. s. BVerfG v. 7. 11. 1995 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34.

Zudem müssen diese Rechtsverhältnisse auch nachweisbar sein. Danach ist zwar keine Schriftlichkeit zu fordern (aA für die unentgeltliche Nutzungsüberlassung MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 264), aber aus Gründen der Rechtsklarheit

und des Nachweises zu empfehlen (BFH v. 14. 8. 1986 IV R 341/84, BStBl. II 1987, 23; v. 2. 2. 1989 IV R 96/87, BStBl. II, 504).

Besteht kein Vertragsverhältnis der genannten Art und auch kein Gemeinschaftsverhältnis (zur Gütergemeinschaft s. Anm. 151) bzw. kein Gesellschaftsvertrag (s. Anm. 153) bzw. kann auch nicht aufgrund konkludenten Verhaltens auf eine Mitunternehmerschaft geschlossen werden (s. Anm. 154), sind regelmäßig dem Eigentümer der luf. Flächen die Einkünfte aus LuF zuzurechnen, auch wenn dieser den Betrieb nicht selbst führt, sondern durch einen anderen führen läßt (zB BFH v. 17. 7. 1975 IV R 119/74, BStBl. II, 770; v. 30. 6. 1983 IV R 206/80, BStBl. II, 636; v. 30. 6. 1983 IV R 221/80, BStBl. II, 638 [639]; entsprechend für den Gewerbebetrieb BFH v. 31. 1. 1961 I 223/60, BStBl. III, 209; Bedenken zB bei MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 135).

Nutzungsüberlassung einzelner Wirtschaftsgüter: Ein Ehegatte kann auch ein einzelnes WG an den anderen Ehegatten vermieten, verpachten oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen. Bewirtschaftet ein Ehegatte ohne oder mit einem luf. Betrieb faktisch auf familienrechtlicher Basis (also ohne daß sie ihm zur Fruchtziehung durch Rechtsgeschäft überlassen sind) luf. ertragsfähige Grundstücke (Abgrenzung etwa zu Hausgärten), die im Eigentum des anderen Ehegatten stehen, ist auch dieser andere Ehegatte für sich gesehen ein Land- und Forstwirt, dem die entsprechenden Einkünfte als luf. Einkünfte zuzurechnen sind (s. auch Anm. 154).

3. Ehegatten-Mitunternehmerschaft aufgrund Gesellschafts- oder Gemeinschaftsverhältnisses in der Land- und Forstwirtschaft

153

Mitunternehmerschaft kraft ausdrücklicher Vereinbarung: Liegt nicht schon kraft Güterstandes eine Mitunternehmerschaft vor (luf. Betrieb im Gesamtgut der Ehegatten bei Gütergemeinschaft s. Anm. 151), können die Ehegatten eine PersGes. gründen und im Rahmen dieser Gesellschaft mitunternehmerisch einen luf. Betrieb bewirtschaften (vgl. schon BFH v. 29. 5. 1956 I 26/55 U, BStBl. III, 246; v. 26. 5. 1959 I 32/58 S, BStBl. III, 322 beide betr. das Verhältnis Eltern/Kinder). Mitarbeit ist allerdings nicht zwingend; stellt sie den einzigen Beitrag dar, darf sie allerdings nicht untergeordneter Art sein (BFH v. 3. 8. 1973 IV R 21/72, BStBl. II, 844). Es genügt auch eine rein kapitalistische Beteiligung (vgl. BFH v. 29. 5. 1956 I 26/55 U, BStBl. III, 246). Auf die Frage, wem die bewirtschafteten Flächen gehören, kommt es hierbei grundsätzlich nicht an. Ggf. gehören sie zum Sonder-BV eines Ehegatten-Gesellschafters (BFH v. 16. 2. 1995 IV R 62/94, BStBl. II, 592).

► *Zur Vermeidung von Mißbräuchen* wird nach stRspr. des BFH allerdings vorausgesetzt, daß das Gesellschaftsverhältnis klar und eindeutig geregelt ist. Ggf. kann für die Auslegung urspr. unklarer Vereinbarungen die spätere tatsächliche Übung der Parteien herangezogen werden. Gleichartige Mängel unter Fremden mindern deren Gewicht bei der Würdigung (BFH v. 28. 6. 2002 IX R 68/99, FR 2002, 1075 zum Mietvertrag). Schriftlichkeit ist nicht zwingend (BFH v. 7. 3. 1961 289/60 U, BStBl. III, 351), aus Nachweisgründen aber empfehlenswert (vgl. entsprechend BFH v. 2. 2. 1962 III 472/59 U, BStBl. III, 159; v. 29. 1. 1976 IV R 73/73, BStBl. II, 324; zu Lockerungstendenzen im Bereich der vorgeschriebenen Form BFH v. 13. 7. 1999 VIII R 29/97, BFH/NV 2000, 1154). Zudem muß der Gesellschaftsvertrag einem *Fremdvergleich* standhalten und tatsächlich durchgeführt sein (vgl. zB entsprechend BFH v. 26. 8. 1958 I 116/58 U, BStBl. III, 445; v. 20. 2. 1959 VI 147/58 U, BStBl. III, 172; v.

20. 2. 1975 IV R 62/74, BStBl. II, 569; zur Darstellung in der Buchführung BFH v. 31. 1. 1961 I 30/59 U, BStBl. III, 209; v. 27. 2. 1962 I 140/61 U, BStBl. III, 214). Die geforderte *Ernsthaftigkeit* verlangt auch zivilrechtliche Wirksamkeit – § 41 AO ist nicht anwendbar – (für einen luf. Betrieb BFH v. 7. 10. 1982 IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73; entsprechend für einen Gewerbebetrieb BFH v. 28. 1. 1988 IV R 198/84, BFH/NV 1988, 734 mwN; auch schon BFH v. 10. 10. 1957 IV 25/57 U, BStBl. III, 419; zum luf. Pachtverhältnis entsprechend Anm. 79), die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den künftig anwachsenden stillen Reserven usw., so daß von Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative ausgegangen werden kann.

Vgl. BFH v. 3. 8. 1973 IV R 21/72, BStBl. II, 844 für den Fall, daß in die Gesellschaft nur Arbeitsleistung eingebracht wird; auch BFH v. 28. 1. 1971 IV 127/64, BStBl. II, 662; v. 1. 2. 1973 IV R 9/68, BStBl. II, 221; v. 11. 4. 1973 IV R 67/69, BStBl. II, 528: Befugnis zur Stimmrechtsausübung; v. 30. 7. 1975 I R 174/73, BStBl. II, 818: mindestens der Stellung eines Kommanditisten vergleichbar.

► *Gewinnverteilung*: Nach stRspr. des BFH ist auch eine zwischen nahen Angehörigen vereinbarte Gewinnverteilung nach dem Maßstab einer unter fremden Personen üblichen Gestaltung auf ihre Angemessenheit zu prüfen (BFH v. 19. 1. 1993 VIII R 128/84, BStBl. II, 594 [599] mwN). Der Vereinbarung kann grundsätzlich keine Rückwirkung beigelegt werden (zB BFH v. 21. 12. 1972 IV R 194/69, BStBl. II 1973, 389; v. 12. 6. 1980 IV R 40/77, BStBl. II, 723).

► *Geltungsbereich der Grundsätze*: Die Grundsätze zur Anerkennung von Verträgen zwischen Ehegatten sind nicht auf Verträge zwischen Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft zu übertragen (BFH v. 14. 4. 1988 IV R 225/85, BStBl. II, 670). Die genannten Voraussetzungen beziehen sich allerdings nur auf Gesellschaftsverträge, die die Eheleute nach außen hin wie Fremde abgeschlossen und zum Gegenstand ihrer Rechtsbeziehungen gemacht haben. Im Rahmen einer verdeckten Mitunternehmerschaft haben diese Voraussetzungen keine Bedeutung (BFH v. 8. 11. 1995 XI R 14/95, BStBl. II 1996, 133). Liegt zwischen den Ehegatten hiernach eine Mitunternehmerschaft vor, kommt dabei eine Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses des Mitunternehmer-Ehegatten nicht in Betracht (für eine Innengesellschaft mit LuF BFH v. 30. 6. 1983 IV R 206/80, BStBl. II, 636; entsprechend für einen Gewerbebetrieb BFH v. 28. 1. 1988 IV R 198/84, BFH/NV 1988, 734).

Auch eine Bruchteilsgemeinschaft (§§ 741 ff. BGB) kann Mitunternehmerschaft sein (BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751; v. 6. 2. 1986 IV R 311/84, BStBl. II, 455: von Ehegatten zu Miteigentum erworbene Blumengärtnerei; v. 14. 8. 1986 IV R 341/84, BStBl. II 1987, 23). Da es sich insoweit nicht um eine PersGes. iSv. § 15 Abs. 3 Nr. 1 (zur Verweisung s. Abs. 7) handelt, ist diese Vorschrift hierauf nicht anwendbar.

154 4. Mitunternehmerschaft aufgrund Eigentums an den bewirtschafteten Flächen

Im Einklang mit dem Zivilrecht geht der BFH im allgemeinen nicht ohne weiteres vom stillschweigenden Abschluß einer Ehegatten-Innengesellschaft oder einem wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnis als Grundlage für eine Mitunternehmerschaft aus (zB BFH v. 27. 1. 1994 IV R 26/93, BStBl. II, 462 mwN), wiewohl er auch auf der Grundlage des BFH-Beschl. v. 25. 6. 1984 GrS 4/82 (BStBl. II, 751) möglich ist (BFH v. 6. 2. 1986 IV R 311/84, BStBl. II, 455; LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 15 Rn. 10).

Ehegatten-Innengesellschaft: Nach stRspr. des BFH ist jedoch eine Mitunternehmenschaft zu bejahen, wenn die Ehegatten bei grundsätzlich beiderseitiger Mitarbeit (wobei der Beitrag des im Haushalt gebundenen Ehegatten weit geringer sein kann, BFH v. 6. 6. 1995 IV B 104/94, BFH/NV 1996, 27) in nennenswertem Umfang ihnen gehörenden luf. nutzbaren Grundbesitz zur gemeinsamen Erzielung von Früchten des Grund und Bodens (§§ 99, 100, 953, 956 BGB) und deren Verwertung und damit zur Erzielung von luf. Einkünften zur Verfügung stellen. In Fällen dieser Art liegt nach Auffassung des BFH bei Ehegatten partnerschaftliches Zusammenwirken und Mitarbeit auf (mit-)unternehmerischer Grundlage (Abgrenzung zum gegenseitigen Leistungsaustausch bzw. zum rein familiären Beistand) und mithin eine gemeinsame Zweckverfolgung iSd. §§ 705 ff. BGB vor.

BFH v. 10. 5. 1960 I 14/60 U, BStBl. III, 326; v. 27. 2. 1962 I 140/61 U, BStBl. III, 214; v. 29. 1. 1963 I 140/62, HFR 1963, 166; v. 17. 7. 1975 IV R 119/74, BStBl. II, 770; v. 14. 8. 1986 IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17; v. 26. 11. 1992 IV R 53/92, BStBl. II 1993, 395; v. 27. 1. 1994 IV R 26/93, BStBl. II, 462; v. 26. 5. 1994 IV R 134/92, BFH/NV 1995, 114; v. 28. 7. 1994 IV R 81/93, BFH/NV 1995, 202; v. 6. 6. 1995 IV B 104/94, BFH/NV 1996, 27; Hinweis auf BGH v. 9. 10. 1974 IV ZR 164/73, NJW 1974, 2278 bzw. v. 8. 7. 1982 IX ZR 99/80, BGHZ 84, 361/366; vgl. auch BGH v. 10. 4. 1967 II ZR 162/65, DB 1967, 1579; BSG v. 16. 6. 1982 II RA 42/81, HFR 1984, 240 mwN. Unter Betonung des familienrechtlichen Aspekts ablehnend das vom BFH nur im Ergebnis bestätigte Urte. des FG Schl.-Holst. v. 23. 8. 1984 (EFG 1985, 175; BFH v. 14. 8. 1986 IV R 341/84, BStBl. II 1987, 23).

Die Rspr. des BFH geht dabei nicht von der Annahme einer faktischen Gesellschaft, sondern einer Innengesellschaft aus (BFH v. 6. 2. 1986 IV R 311/84, BStBl. II, 455; LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 15 Rn. 9; SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 59; KANZLER, StEL 1986, 69; aA SÖFFING, FR 1983, 591, HERZIG, BB 1986, 533). Die Ehegatten-Innengesellschaft kommt danach nur dann konkludent zustande, wenn die Zusammenarbeit der Ehegatten aus rein unternehmerischen Gründen praktiziert wird und über die Zusammenarbeit innerhalb der Ehe deutlich hinausgeht (BFH v. 14. 8. 1986 IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17 [19]); v. 6. 6. 1995 IV B 104/94, BFH/NV 1996, 27), wobei das letzte Merkmal kaum von Bedeutung ist (besonders deutlich BFH v. 6. 6. 1995 IV B 104/94 aaO). Die Rspr. des BFH begründet die Zurechnung der Einkünfte auf die Ehegatten als Mitunternehmer auch ohne Vorliegen eines schriftlichen Gesellschaftsvertrags neben der gemeinsamen Mitarbeit vor allem mit der Eigentümerstellung des für die LuF besonders bedeutsamen Grund und Bodens.

Vgl. BFH v. 10. 5. 1960 I 14/60 U, BStBl. III, 326; v. 27. 2. 1962 I 140/61 U, BStBl. III, 214; v. 7. 10. 1982 IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73; v. 30. 6. 1983 IV R 206/80, BStBl. II, 636; v. 14. 8. 1986 IV R 341/84, BStBl. II 1987, 23; v. 27. 1. 1994 IV R 26/93, BStBl. II, 462; dazu auch Anm. 23. Wegen der Bedeutung von Glashäusern bei einer Gärtnerei BFH v. 6. 2. 1986 IV R 311/84, BStBl. II, 455. Weitergehend, aber insoweit vom BFH abgelehnt Nds. FG v. 25. 8. 1992, EFG 1993, 303, wonach auch das Eigentum an anderen wesentlichen Betriebsmitteln als Grund und Boden für die Annahme einer Mitunternehmenschaft unter Ehegatten ausreichen kann. Gegen die Einbeziehung zugepachteter Flächen BFH v. 26. 5. 1994 IV R 134/92, BFH/NV 1995, 114; Nds. FG v. 14. 2. 2001, EFG 2002, 171, NZB, Az. BFH IV B 105/01. Zum Sonderfall der Baumschule s. Anm. 157 aE.

Auf die Gründe des Eigentumserwerbs der Ehegatten am Grund und Boden kommt es dabei nicht an (BFH v. 30. 6. 1983 IV R 206/80, BStBl. II, 636: vom Veräußerer war verlangt worden, daß die Ehegatten den luf. Betrieb zu Mit-eigentum erwerben). Der Umstand, daß estrechtlich anzuerkennende Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nachweisbar ernstlich und klar abgeschlos-

sen, tatsächlich durchgeführt sein und einem Fremdvergleich standhalten müssen (BFH v. 14. 8. 1986 IV R 341/84, BStBl. II 1987, 23 mwN), schließt es nach der Rspr. des BFH in diesem Zusammenhang nicht aus, daß diese auch stillschweigend zustande kommen können (BFH v. 14. 8. 1986 IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17 [19] mwN). Im Rahmen einer verdeckten Mitunternehmerschaft unter Eheleuten haben diese Voraussetzungen nach der Rspr. des BFH keine Bedeutung (BFH v. 8. 11. 1995 XI R 14/95, BStBl. II 1996, 133; aA HORN, BB 1984, 1352; HERZIG, BB 1986, 533).

Umfang des überlassenen Grund und Bodens: Als nicht unerhebliche Überlassung von Grund und Boden ordnet die Rspr. des BFH im allgemeinen die Überlassung eigenen Grund und Bodens im Wert von mehr als 20 vH des gemeinen Werts des Hofes ein.

BFH v. 27. 2. 1962 I 140/61 U, BStBl. III, 214; v. 7. 10. 1982 IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73; zugepachteter Grund und Boden genügt grundsätzlich nicht als Grund für die Annahme einer Innengesellschaft, BFH v. 7. 10. 1982 IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73 (74); aA wohl H 126 EStR; ALTEHOEFER/FICHELTMANN, II. Rn. 697; mehr als 20 vH des EW des Betriebs; weiterer aA KANZLER, FS für L. Schmidt, München 1993, 379 [386]; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 150 a; Faustregel 10 vH der Nutzfläche entsprechend den Grundsätzen für wesentliche Betriebsgrundlagen; milde Kritik bei BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn 45.

Die FinVerw. folgt der Rspr. nur ansatzweise und stellt auf 20 vH des Einheitswerts des Betriebs ab (H 126 EStR, Stichwort „Mitunternehmerschaft“; dagegen LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 15 Rn. 9: sinnvoller wäre das Abstellen auf den Wirtschaftswert, wenn nicht gar auf den Grund und Boden selbst). UE besteht kein beachtlicher Grund, von den Prinzipien der BFH-Rspr., wenn man ihnen überhaupt folgen will (zur Kritik s. nachfolgend), abzuweichen. Die Typisierung ist sowieso schon sehr weit entwickelt. Im übrigen schließt die Typisierung Abweichungen im Einzelfall nicht aus. Entscheidend ist, ob die mitbewirtschafteten Grundstücke des Ehegatten als wesentliche Betriebsgrundlagen eingeordnet werden können (glA LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 15 Rn. 9).

Der Geltungsbereich der Rechtsprechung zur Ehegatten-Innengesellschaft ist auf den Bereich der Einkünfte aus LuF beschränkt, wobei die Differenzierung etwa zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb im wesentlichen auf der Bedeutung des Grund und Bodens für die luf. Urproduktion beruht (Anm. 23); ein solcher Differenzierungsgrund soll bei gewerblicher Bodenbewirtschaftung bzw. gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung fehlen (vgl. für den Fall einer gewerblichen Gärtnerei Nds. FG v. 13. 1. 1987, INF 1987, 329, rkr. glA SCHMIDT/SEEGER XXI., § 13 Rn. 62).

Erschwerter Ausschluß der Annahme einer Ehegatten-Mitunternehmerschaft: Bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine Ehegatten-Innengesellschaft geht der BFH „prima facie“ von der Lebenserfahrung entsprechenden Annahme einer Mitunternehmerschaft aus. Dies zu widerlegen, erfordert klare, eindeutige, durchgeführte und nachweisbare anderweitige Vereinbarungen (BFH v. 14. 8. 1986 IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17 [20]; v. 14. 8. 1986 IV R 264/84, BStBl. II 1987, 20 [22]). Als solche Vereinbarung reicht die bloße Nutzungsüberlassung von einem Ehegatten gehörenden Grundstücken an den anderen nicht aus. Es muß vielmehr erkennbar sein, daß der überlassende Ehegatte rechtlich und tatsächlich wie ein Verpächter (es genügt auch die Einräumung eines dinglichen oder obligatorischen Nutzungsrechts, BFH v. 14. 8. 1986 IV R 248/84, BStBl. II, 17 [20]; glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 289 c; LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Rn. 150 c aE) außerhalb des luf. Betriebs mit der Fol-

ge steht, daß er mit seinem Grundbesitz nicht für die Verbindlichkeiten des Betriebes haftet und insgesamt auch kein Mitunternehmerisiko trägt. Dies setzt die Aufgabe der Beteiligung an der Ehegatten-Mitunternehmerschaft voraus, dh. die Auflösung oder Abwicklung der Gesellschaft, insbes. die Überführung der Grundstücke und Grundstücksteile des Ehegatten in sein Privatvermögen (BFH v. 28. 7. 1994 IV R 81/93, BFH/NV 1995, 202; glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 289 c).

Als tatsächliche Umstände können dafür neben der Nichtmitarbeit im luf. Betrieb die fehlende Verfügung über betriebliche Geldmittel usw. in Betracht kommen (BFH v. 14. 8. 1986 IV R 248/84, BStBl. II, 17). Die Annahme der Mitunternehmerschaft kann aber, wenn die Maßgaben der Rspr. des BFH erfüllt sind, nicht mit dem Nachweis eines Arbeitsverhältnisses (glA KANZLER, StEL 1986, 69; aA FICHELTMANN, INF 1986, 575) oder eines Pachtverhältnisses bezüglich der Flächen eines Ehegatten widerlegt werden (BFH v. 28. 7. 1994 IV R 81/93, BFH/NV 1995, 202: „Voraussetzung für die Aufgabe der Beteiligung einer derartigen Ehegattengesellschaft ist die Überführung der Grundstücke des Ehegatten in sein Privatvermögen“). Gemeinsames Auftreten der Ehegatten nach außen in ihrer Eigenschaft als Mitunternehmer ist hiernach nicht nötig (SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 60). Der Nichtvollzug einer Innengesellschaft im Rahmen der Buchführung des luf. Betriebs berührt deren Existenz nicht (BFH v. 10. 5. 1960 I 14/60 U, BStBl. III, 326). Liegt eine Außen- oder Innengesellschaft vor, kann ein Arbeitsverhältnis des Mitunternehmer-Ehegatten nicht anerkannt werden (BFH v. 30. 6. 1983 IV R 206/80, BStBl. II, 636; HILLER, INF 1987, 247). Auch wenn von einer Innengesellschaft auszugehen ist, findet § 15 Abs. 3 Nr. 1 Anwendung (für eine atypisch stille Gesellschaft BFH v. 10. 8. 1994 I R 133/93, BStBl. II 1995, 97, dort auch mit Nachweisen zu den Gegenstimmen; glA SCHMIDT XXI. § 15 Rn. 187). Stirbt ein Ehegatte, sollen dessen Erben bzw. eine Erbengemeinschaft in dessen Stellung als Mitunternehmer eintreten, wenn keine abweichenden vertraglichen Vereinbarungen getroffen sind (FG Ba.-Württ. v. 18. 10. 1995, EFG 1996, 649 rkr.; glA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 60).

Die Gewinnverteilung richtet sich bei einer Ehegatten-Innengesellschaft nach dem tatsächlichen Einsatz des jeweiligen Ehegatten hinsichtlich Grund und Boden, Mitarbeit, Kapitaleinsatz usw. (glA LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 15 Rn. 19). Nach der Rspr. des BFH sollen die Ehegatten entsprechend der gleichberechtigten Zusammenarbeit grundsätzlich auch je zur Hälfte am Gewinn und Verlust beteiligt sein (BFH v. 14. 8. 1986 248/84, BStBl. II 1987, 17). Dies steht ua. auch im Gegensatz dazu, daß bei vereinbartem Gesellschaftsverhältnis zwischen Ehegatten die Gewinnverteilung im Rahmen des Fremdvergleichs auf ihre Angemessenheit hin zu prüfen ist (BFH v. 19. 1. 1993 VIII R 128/84, BStBl. II, 594 [599] mwN).

Sind die Voraussetzungen für die Annahme einer Ehegatten-Innengesellschaft nicht erfüllt, so ist der eine Ehegatte selbst dann luf. Unternehmer, wenn der andere Ehegatte dessen Flächen im Rahmen seines luf. Betriebs zwar bewirtschaftet, diesbezüglich aber keine Nutzungsüberlassungsverträge bestehen. So etwa, wenn die eingesetzten Nutzflächen eines Ehegatten nicht von erheblichem Gewicht sind (grundsätzlich nicht mehr als 20 vH des gemeinen Werts des Hofes; BFH v. 2. 2. 1989 IV R 96/87, BStBl. II, 504; 3 ha reichen nicht, wenn der andere Ehegatte einen 65 ha Betrieb bewirtschaftet), gleichwohl aber nachhaltige Erträge abwerfen. Die rein faktische Bewirtschaftung durch den nicht eigennutzungsbefugten Ehegatten geschieht dann im Rahmen der ehelichen Lebensgemeinschaft auf familiärer Grundlage (BFH v. 17. 7. 1975 IV R 119/74, BStBl. II, 770; v. 2. 2. 1989 IV R 96/87, BStBl. II, 504; glA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 63; Bedenken bei MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 135). Als Inhaber eines luf. Betriebs hat der andere Ehegatte luf. BV, die Gewinnermittlung ist für ihn gesondert durchzuführen. Scheitert die Annahme ei-

ner Ehegatten-Innengesellschaft am Vorliegen eines Nutzungsüberlassungsvertrags, so können die Betriebsverpachtungsgrundsätze anwendbar sein (s. Anm. 75 ff.). Andernfalls gehören die Flächen zum PV des überlassenden Ehegatten (BFH v. 14. 8. 1986 IV R 264/84, BStBl. II 1987, 20 [23]).

Die Auflösung oder Beendigung der Ehegatten-Mitunternehmerschaft kommt namentlich dann in Betracht, wenn den verschärften Anforderungen für Angehörigenverträge genügende Nutzungsverträge geschlossen werden, wenn der Flächenbeitrag eines Ehegatten unter die maßgebliche Grenze sinkt oder keine Mitarbeit mehr vorliegt. Verpachtet ein Ehegatte seine Flächen an einen Dritten, führt dies ebenfalls zur Auflösung der Ehegatten-Mitunternehmerschaft (glA FELSMANN/PAPE, A 610). Ggf. kommen in Fällen dieser Art bezüglich der verpachteten Flächen die Anwendung der Grundsätze über die Betriebsverpachtung in Betracht (dazu Anm. 75 ff.).

Auch der *Verkauf der Flächen* an den anderen Ehegatten führt zur Beendigung der Ehegatten-Innengesellschaft. Dabei sind allerdings die Maßgaben des Fremdvergleichs zu beachten sind (BFH v. 18. 1. 1990 IV R 50/88, BFH/NV 1990, 693 mwN). Dafür ist vor allem von Bedeutung, daß Leistung und Gegenleistung in einem einigermaßen abgewogenen Verhältnis zueinander stehen (BFH v. 16. 7. 1969 I R 186/66, BStBl. II 1970, 56; v. 24. 10. 1978 VIII R 172/75, BStBl. II 1979, 135; v. 3. 6. 1992 X R 14/89, BStBl. II 1993, 23). Eine stillschweigend begründete landwirtschaftliche Ehegatten-Mitunternehmerschaft wird nicht dadurch beendet, daß einer der Ehegatten mit den Kindern eine weitere PersGes. begründet (BFH v. 28. 7. 1994 IV R 81/93, BFH/NV 1995, 202). Besondere Maßgaben können zu beachten sein, wenn der Verkauf zu einer Betriebsteilung führen soll (Anm. 120).

155–156 Einstweilen frei.

157 5. Keine Übertragung der Grundsätze zur flächenbezogenen Ehegatten-Innengesellschaft auf andere Fälle gemeinschaftlichen Einsatzes von Wirtschaftsgütern

Die Rspr. hatte sich wiederholt mit der Frage zu befassen, ob die Grundsätze zur flächenbezogenen Ehegatten-Innengesellschaft auch auf andere Fälle gemeinschaftlichen Einsatzes von Wirtschaftsgütern zu übertragen sind.

Die gemeinschaftliche Führung eines Pachtbetriebs führt nicht zu einer Ehegatten-Innengesellschaft. Mitunternehmerschaft setzt hier regelmäßig den Abschluß eines Gesellschaftsvertrags voraus (schwankend LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 15 Rn. 18). Er ist nicht schon darin zu erblicken, daß beide Ehegatten den Pachtvertrag unterschrieben haben. Auch wenn beide Ehegatten den Pachtvertrag abgeschlossen haben, im Betrieb mitarbeiten und ihnen jeweils ein erheblicher Teil des Inventars gehört, muß nicht unbedingt von einer Mitunternehmerschaft auszugehen sein (glA LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 15 Rn. 18).

Nach der Rspr. des BFH genügt es nicht, wenn der Ehegatte neben seiner Mitarbeit wertmäßig mehr als 20 vH des Hofeswerts an selbst angepachtetem oder mit angepachtetem Grund und Boden zur Bewirtschaftung zur Verfügung stellt (vgl. BFH v. 18. 4. 1961 I 139/60, INF L 1961, 253; v. 21. 2. 1961 I 250/60, HFR 1961, 102; v. 7. 10. 1982 IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73; v. 27. 1. 1994 IV R 26/93, BStBl. II, 462; v. 26. 5. 1994 IV R 134/92, BFH/NV 1995, 114; LEINGÄRTNER/ZAISCH, aaO; kritisch SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 61). Keine Mitunternehmerschaft ist anzunehmen, wenn der eine Ehegatte allein LuF auf eigenen und gepachteten Flächen betreibt, so dann der andere Ehegatte Eigentümer der Pachtflächen wird, sich aber am Pachtverhältnis nichts ändert (FG Rhld.-Pf. v. 12. 4. 1985, EFG 1985, 487 rkr.).

Keine Mitunternehmerschaft ist auch anzunehmen, wenn ein Ehegatte Inhaber eines luf. Betriebs ist und der andere Ehegatte Inhaber eines anderen, ggf. gepachteten Betriebs (BFH v. 16. 6. 1994 IV R 71-72/93, BFH/NV 1995, 762). Allerdings kann im Fall einer Betriebsanpachtung von einem Gesellschaftsverhältnis und mithin Mitunternehmerschaft ausgegangen werden, wenn die Ehegatten nach außen als Inhaber des luf. Betriebs auftreten, wobei es dann auf die ggf. fehlende entsprechende Darstellung in der Buchführung nicht ankommt. Wenn in Fällen dieser Art angenommen werden soll, daß ein Ehegatte seine Gesellschaftsbeteiligung aufgegeben hat und fortan für den Betrieb als ArbN tätig ist, muß feststehen, daß und auf welchem Wege das Gesellschaftsverhältnis beendet worden ist (vgl. entsprechend für einen Gewerbebetrieb BFH v. 28. 1. 1988 IV R 198/84, BFH/NV 1988, 734).

Keine Ehegatten-Innengesellschaft durch Einbringung der Arbeitskraft und Miteigentum am Inventar: Hat der BFH zunächst offen gelassen, ob man von einer Innengesellschaft ausgehen kann, wenn ein Ehegatte nur seine Arbeitskraft einbringt bzw. Miteigentümer des lebenden und toten Inventars ist (BFH v. 17. 7. 1975 IV R 119/74, BStBl. II, 770), hat er dies in späteren Entscheidungen bei kleinerem Grundstückseinsatz und Mitarbeit ohne Hinzutreten weiterer Umstände verneint.

BFH v. 7. 10. 1982 IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73; v. 2. 2. 1989 IV R 96/87, BStBl. II, 504 bzw. nur bei Gestellung des Inventars durch einen Ehegatten (BFH v. 26. 11. 1992 IV R 53/92, BStBl. II 1993, 395; aA Nds. FG v. 25. 8. 1992, EFG 1993, 303, aufgeh. durch BFH v. 26. 5. 1994 IV R 134/92, BFH/NV 1995, 114; dem BFH zustimmend SCHMIDT/SEGER XXI. § 13 Rn. 61); vgl. auch BFH v. 26. 5. 1994 IV R 134/92, BFH/NV 1995, 114 bei Erwerb von Maschinen durch eine Ehegatten.

Auch die Überlassung von Kapital führt nicht dazu, daß zwischen den Ehegatten schon allein dadurch ein Gesellschaftsverhältnis und Mitunternehmerschaft anzunehmen ist (BFH v. 7. 10. 1982 IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73; v. 14. 8. 1986 IV R 341/84, BStBl. II 1987, 23 mwN). Ebenso genügt nicht, daß ein Ehegatte als Inhaber von Geschäftskonten auftritt (BFH v. 26. 5. 1994 IV R 134/92, BFH/NV 1995, 114). Zur stillschweigenden Begründung einer Mitunternehmerschaft zwischen Landwirts-Ehegatten genügt es auch nicht, daß dem einen Ehegatten die Hofstelle oder ein Anteil daran übertragen wird, die landwirtschaftlich genutzten Flächen aber im Eigentum des anderen Ehegatten verbleiben (BFH v. 27. 1. 1994 IV R 26/93, BStBl. II, 462). Wegen der Möglichkeit einer typisch stillen Gesellschaft des Ehegatten mit einem luf. Betrieb und dem anderen Ehegatten s. Anm. 161.

Sonderfall der Baumschule: Der BFH hat darüber hinaus Mitunternehmerschaft trotz Miteigentums der Ehegatten am Grund und Boden – im Gegensatz etwa zu einer Gärtnerei (BFH v. 6. 2. 1986 IV R 311/84, BStBl. II, 455) – bei einer Baumschule mit der Begründung verneint, daß die Erzeugnisse einer Baumschule weder wesentliche Bestandteile noch Früchte des zu ihrer Hervorbringung genutzten Grundstücks darstellen, sondern daß es sich bei ihnen zivilrechtlich um bewegliche Sachen handelt, die unabhängig von den Rechten am genutzten Grundstück im Eigentum desjenigen bleiben, der sie zur Aufzucht in das Grundstück eingefügt hat. Der Miteigentümer des Grundstücks ist mithin nicht ohne weiteres luf. Unternehmer (BFH v. 14. 8. 1986 IV R 341/84, BStBl. II 1987, 23 mwN zur Zivilrechtsprechung).

158 6. Kritik an der Rechtsprechung zur Ehegatten-Innengesellschaft in der Land- und Forstwirtschaft

Kritik findet vor allem Anhaltspunkte bei der Rspr. des BFH zur Innengesellschaft zwischen Ehegatten. Ohne die besondere Bedeutung des Grund und Bodens, der Eigentumsverhältnisse hieran und des daraus erwachsenden Fruchtziehungsrechts im Bereich der LuF verkennen zu wollen (s. auch Anm. 23), stellt sich uE dennoch die Frage, ob dieser Umstand tatsächlich zur Verankerung der Rspr. des BFH zur Innengesellschaft bei Ehegatten im Bereich LuF ausreicht bzw. sie notwendig macht.

Die FinVerw. folgt der Rspr. des BFH, vgl. H 126 EStH „Mitunternehmerschaft“. Das Schrifttum ist gespalten. So hält etwa LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 15 Rn. 9 ff./15 die Rspr. für vertretbar; glA etwa auch SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 59 ff.; FELSMANN/GIERE, A 464 ff.; FREUDENBERG, INF 1989, 177 [179]. AA JÜPTNER, StRK-Anm. EStG 1975 § 13 Abs. 5 R. 2; HERZIG, BB 1986, 533; zweifelnd BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 45; KANZLER, in FS für L. Schmidt, 1993, 379 ff.; M. WENDT, FR 1996, 265 [270].

Eine unmittelbare gesetzliche Notwendigkeit für die Rspr. gibt es nicht (glA HERZIG, BB 1986, 533). Problematisch ist, ob sie dem jeweiligen Lebenssachverhalt gerecht wird, wenn Ehegatten auf familienrechtlicher Grundlage wirtschaften und möglicherweise sogar ausdrücklich so wirtschaften wollen, sie aber dadurch estrechtlich gegen ihren Willen und „prima facie“ in das Korsett einer Mitunternehmerschaft gedrängt werden.

Vgl. zur Kritik auch FG Schl.-Holst. v. 23. 8. 1984, EFG 1985, 175. Auf die dort angeführten Gründe hat sich der BFH auch später nicht eingelassen, sondern die Vorentscheidung aus anderen Gründen bestätigt (BFH v. 14. 8. 1986 IV R 341/84, BStBl. II 1987, 23).

Die Rspr. des BFH verlangt nur formal, daß die Zusammenarbeit der Ehegatten deutlich über eine bloß eheliche Zusammenarbeit hinausgeht (BFH v. 6. 6. 1995 IV B 104/94, BFH/NV 1996, 27). Die Grenzlinien der dargestellten Rspr. sind daher zT schwer oder kaum noch vermittelbar. Stellt ein Ehegatte nur seine Mitarbeit, Kapital oder andere WG als Grund und Boden auf familienrechtlicher Grundlage zur Verfügung, zieht die Rspr. des BFH die Folgerung der Mitunternehmerschaft regelmäßig nur bei ausdrücklich abgeschlossenem Gesellschaftsvertrag (BFH v. 24. 10. 1961 I 147/61, HFR 1962, 188; v. 7. 10. 1982 IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73; zur Fragwürdigkeit dieser Grenzziehung SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 61, wenn auch mit dem Verlangen nach Ausweitung der hier kritisierten Rspr.). Kaum noch verständlich ist die Differenzierung bei Baumschulen im Verhältnis zur übrigen LuF. Schwer vermittelbar ist auch, daß die Grundsätze zur Ehegatten-Innengesellschaft schon bei anderen nahen Angehörigen nicht mehr gelten sollen, „weil keine vergleichbare Interessengleichheit besteht“ (so zB FELSMANN/GIERE, Rn. 475 a). Nicht einsehbar ist auch der Widerspruch zur Sachbehandlung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb (WOERNER, BB 1986, 2186, hat in diesem Zusammenhang die Frage gestellt, ob die Verhältnisse in der Landwirtschaft wirklich so besonders gelagert sind). Dies gilt in besonderem Maße dann, wenn (nur) wegen Zukaufs die Annahme eines Gewerbebetriebs gerechtfertigt ist oder wenn bei Tierzucht und Tierhaltung die Flächendeckung gerade nicht mehr für die Annahme einer landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung ausreicht. Es ist auch die Frage zu stellen, wie es bezüglich der Mitunternehmerschaft der Ehegatten bestellt ist, wenn ein Tierzweig als gewerblich einzuordnen ist, die anderen Tierzweige aber nicht. Kein entscheidungserhebliches Kriterium sollte es sein, daß die Rspr. des BFH ggf. die Besteuerung

von stillen Reserven zB aus Grundstücksverkäufen des Ehegatten sichert, dessen Mitunternehmerstellung in Zweifel steht.

7. Verfahrensrechtliche Besonderheiten der Ehegatten-Innengesellschaft 159

Liegt zwischen Ehegatten Mitunternehmerschaft vor, kann von der an sich erforderlichen gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte (§§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO) abgesehen werden, wenn es sich iSv. § 180 Abs. 3 AO um einen Fall von geringer Bedeutung handelt. Dies ist nach der Rspr. des BFH der Fall, wenn die Einkünfte leicht zu ermitteln und nach einfachem Schlüssel auf die Beteiligten zu verteilen sind und wenn vor allem die Gefahr widersprüchlicher Entscheidungen bei den Beteiligten gering oder nahezu ausgeschlossen ist (BFH v. 3. 2. 1976 VIII R 29/71, BStBl. II, 396; v. 26. 7. 1983 VIII R 28/79, BStBl. II 1984, 290; vgl. auch BFH v. 1. 6. 1989 IV R 54/87, BFH/NV 1990, 634 zu Ehegatten-Grundstücksgemeinschaften), nicht also etwa, wenn str. ist, ob überhaupt estpfl. Einkünfte vorliegen, an denen die Ehegatten beteiligt sind, welcher Art sie sind oder ob überhaupt eine Mitunternehmerschaft besteht (BFH v. 12. 11. 1985 IX R 85/82, BStBl. II 1986, 239; v. 17. 5. 1995 X R 64/92, BStBl. II, 640 [643]). Ein Fall geringer Bedeutung kann namentlich bei Ehegatten-Mitunternehmerschaften in Ansehung eines luf. Betriebs gegeben sein, zB im Fall einer Gütergemeinschaft (BFH v. 4. 7. 1985 IV R 136/83, BStBl. II, 576), eines kleineren luf. Betriebs mit Gewinnermittlung nach § 13a oder bei verpachtetem Betrieb. Der an sich notwendige Hinweis auf den Verzicht einer gesonderten und einheitlichen Feststellung ist dann entbehrlich, wenn diese Absicht des FA dem Adressaten bereits bekannt oder auch ohne schriftliche Begründung ohne weiteres erkennbar ist (§ 121 Abs. 2 Nr. 2 AO), etwa weil schon bislang so verfahren wurde (BFH v. 4. 7. 1985 aaO).

III. Zurechnung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft bei sonstigen Angehörigen

1. Einkommensteuerrechtliche Anerkennung von Vereinbarungen unter Angehörigen 160

Den strengen Anforderungen an die Anerkennung von Verträgen unter Ehegatten (zB Anm. 153) unterliegen auch Verträge zwischen nahen sonstigen Angehörigen (zB Kinder oder Eltern; s. auch BFH v. 5. 2. 1988 III R 234/84, BFH/NV 1988, 628 zu Schwiegereltern und Schwiegerkindern).

Vgl. zB BFH v. 6. 7. 1995 IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269; v. 26. 5. 1959 I 32/58 S, BStBl. III, 322; v. 24. 7. 1975 IV R 99/72, BStBl. II, 772 zu einem Pachtvertrag zwischen Vater und Sohn bezüglich eines luf. Betriebs; v. 30. 6. 1983 IV R 221/80, BStBl. II, 638 zu einem Pachtvertrag oder einer Wirtschaftsüberlassung zwischen Sohn und Eltern; v. 29. 5. 1956 I 26/55 U, BStBl. III, 246 sowie H 126 EStH 1996 „Familiengesellschaften“, „Mitunternehmerschaft“; überholt: BFH v. 17. 2. 1955 IV 520/53 U, BStBl. III, 102. Bei anderen, weniger nahen Angehörigen ist ein Interessengegensatz zu unterstellen, der einen Fremdvergleich entbehrlich macht.

Unter diesen Voraussetzungen ist auch eine Innengesellschaft anzuerkennen (zB BFH v. 6. 7. 1995 IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269; zur Unterbeteiligung bzw. atypisch stillen Gesellschaft; v. 29. 9. 1959 I 30/59 U, BStBl. III 1960, 44 zu Ehegatten). Einer Gesellschaft kann die stl. Anerkennung nicht lediglich mit der Begründung versagt werden, daß außerbetriebliche, zB stl. und familienrechtliche Gesichtspunkte den Abschluß des Gesellschaftsvertrags veranlaßt haben

(BFH v. 22. 8. 51 IV 246/50 S, BStBl. III, 181; R 138 a Abs. 1 Allgemeines Satz 2 EStR). Ist einem bestimmten Vertrag die stl. Anerkennung zu versagen, so kann uU ein anderes, minderes Rechtsverhältnis anzuerkennen sein.

So etwa im Verhältnis der KG zur atypisch stillen Gesellschaft (BFH v. 29. 4. 1981 IV R 131/78, BStBl. II, 663), der atypisch stillen zur stillen Gesellschaft (BFH v. 6. 7. 1995 IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269 [272]; zur typisch stillen Gesellschaft unter nahen Angehörigen zusammenfassend H 138 Abs. 4 EStR, zur Gewinnverteilung in diesem Fall H 138 a Abs. 5 EStR); unzulässig ist aber die Umdeutung in ein anderes Rechtsverhältnis, zB in ein partiarisches Darlehen (BFH v. 6. 7. 1995 IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269 [272]; schärfer akzentuiert H 138 a Abs. 2 EStH; uE ist der Unterschied der typisch stillen Gesellschaft zum partiarischen Darlehen so gering, daß auch dieses Rechtsverhältnis noch in Erwägung zu ziehen ist, so auch offenbar die dem bezeichneten Urtr. zugrundeliegende Vorinstanz). Allerdings sind auch hier die Maßgaben für Rechtsverhältnisse unter nahen Angehörigen zu beachten.

161 2. Land- und forstwirtschaftliche Mitunternehmerschaft unter Angehörigen

Die Eingehung einer Mitunternehmerschaft namentlich mit dem Hofnachfolger kann sowohl stl., als auch betriebswirtschaftlich vorteilhaft sein. Denn einmal läßt sich der Gewinn auf mehrere Stpfl. verteilen (zu weiteren Vorteilen bei Ertrag- und ErbSt. HÜBNER-WEINGARTEN, ZEV 1999, 81), zum anderen tragen alle Mitunternehmer die Nettoinvestitionen aus dem Gewinn, was zur Eindämmung des Privatverbrauchs führt (dazu KÖHNE/WESCHE, 408 ff. mit Beispielsrechnungen).

Land- und forstwirtschaftliche Mitunternehmerschaften können als BGB-Gesellschaft, OHG und KG sowie als atypisch stille Gesellschaft errichtet werden. Ein Familienangehöriger kann auch am Anteil an einer Mitunternehmerschaft über eine LuF unterbeteiligt werden (zu den zivilrechtlichen Formen und Möglichkeiten zB HÜBNER-WEINGARTEN aaO), etwa in Form der atypisch stillen Unterbeteiligung (BFH v. 21. 2. 1991 IV R 35/89, BStBl. II 1995, 449; v. 27. 1. 1994 IV R 114/91, BStBl. II, 635: Unterbeteiligung eines minderjährigen Kindes; v. 2. 3. 1995 IV R 135/92, BStBl. II, 531).

Die zivilrechtliche Wirksamkeit wirkt vor allem bei Abschluß eines Gesellschaftsvertrags bzw. bei der Aufnahme minderjähriger Kinder in eine PersGes. Probleme auf.

Vgl. BFH v. 29. 1. 1976 IV R 73/73, BStBl. II, 324; v. 29. 1. 1976 IV R 102/73, BStBl. II, 328: Anerkennung einer Familien-PersGes. mit minderjährigen Kindern; v. 29. 1. 1976 IV R 97/74, BStBl. II, 332: schenkweise Aufnahme minderjähriger Kinder; BFH v. 8. 11. 1972 I R 227/70, BStBl. II 1973, 287: geschäftsunfähige Kinder. Zur Notwendigkeit der Beteiligung eines Ergänzungspflegers bei Begründung der Gesellschaft BFH v. 29. 1. 1976 IV R 102/73, BStBl. II, 328: keine Dauerergänzungspflegschaft; v. 5. 3. 1981 IV R 150/76, BStBl. II, 435; v. 9. 7. 1987 IV R 95/85, BStBl. II 1988, 245. Zur grundsätzlichen Notwendigkeit eines Ergänzungspflegers für Beschlüsse die in den Kernbereich der Gesellschafterrechte eingreifen oder die Gesellschafterstellung zum Nachteil der Kinder verändern, str., zum Streitstand HÜBNER-WEINGARTEN, ZEV 1999, 81 (84 Fn. 35). Zur Notwendigkeit der vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung, die nicht als stillschweigend erteilt angesehen werden kann und die stretchlich nicht zurückwirkt, wenn sie nicht unverzüglich nach Abschluß des Gesellschaftsvertrags beantragt und in angemessener Zeit erteilt wird, BFH v. 4. 7. 1968 IV 136/63, BStBl. II, 671; v. 1. 2. 1973 IV R 49/68, BStBl. II, 307; v. 8. 11. 1972 I R 227/70, BStBl. II 1973, 287; v. 1. 2. 1973 IV R 49/68, BStBl. II, 307; H 138 a Abs. 2 EStH „Vormundschaftsgerichtliche Genehmigung“; vgl. auch für den Abschluß eines Mietverhältnisses BFH v. 23. 4. 1992 IV R 46/91, BStBl. II, 1024. Wird bezüglich eines Geschäftsanteils an einer PersGes. ein Schenkungsversprechen abgegeben, bedarf es dies-

bezüglich einer notariellen Beurkundung (§ 518 Abs. 1 BGB) wobei aber die Heilungsmöglichkeit nach § 518 Abs. 2 BGB besteht, nicht aber bei stiller Beteiligung, BFH v. 19. 9. 1974 IV R 95/73, BStBl. II 1975, 141; v. 8. 8. 1979 I R 82/76, BStBl. II, 768 zu einer Unterbeteiligung; v. 13. 3. 1985 I R 94/81, BFH/NV 1986, 91; Umweg: Schenkung von Bargeld an Kind, womit es sich dann still beteiligt, FG Nürnberg. v. 23. 6. 1988, EFG 1989, 10, rkr.).

Auf das Motiv des Rechtsgeschäfts kommt es nicht an, so daß auch außerbetriebliche Gesichtspunkte die Anerkennung von Rechtsgeschäften mit nahen Angehörigen nicht stören (BFH v. 22. 8. 1951 IV 246/50 S, BStBl. III, 181; glA LEINGÄRTNER, Kap. 15 Rn. 30).

Die tatsächliche Durchführung verlangt, daß alle Folgen aus dem Gesellschaftsverhältnis gezogen werden, etwa bei Gesellschaftsverhältnissen mit Kindern, daß die Kinder die vereinbarten Einlagen auch tatsächlich erbringen, wobei die Schenkung eines Gesellschaftsanteils von den Eltern an die Kinder durch Umbuchung vom Kapitalkonto der Eltern auf das Kapitalkonto des Kindes (BMF v. 8. 12. 1975, BStBl. I, 1130) oder auch eine Leistung Dritter genügt (vgl. zB BFH v. 13. 2. 1962 I 55/61 U, BStBl. III 1963, 84; v. 4. 8. 1971 I R 209/69, BStBl. II 1972, 10; v. 1. 2. 1973 IV R 9/68, BStBl. II, 221; v. 1. 2. 1973 IV R 138/67, BStBl. II, 526). Schädlich ist es, wenn sich die Eltern die Verwaltung des Mitunternehmeranteils vorbehalten (BFH v. 25. 6. 1981 IV R 135/78, BStBl. II, 779). Der Gewinn aus einer Familien-PersGes. ist dem bisher als Alleinhaber tätig gewesenen Gesellschafter zuzurechnen, wenn er tatsächlich nicht auf die Gesellschafter aufgeteilt, sondern dem bisherigen Alleingesellschafter allein belassen worden ist (BFH v. 6. 11. 1964 VI 210/63 U, BStBl. III 1965, 52 und R 138a Abs. 1 EStR „Tatsächliche Gewinnaufteilung“).

Der Fremdvergleich erfordert, daß das Kind wenigstens die einem Kommanditisten vergleichbare Kontroll- und Einsichtsrechte hat und daß es an den stillen Reserven beteiligt ist.

BFH v. 22. 1. 1970 IV R 178/68, BStBl. II, 416: Abgrenzung zu § 12; v. 21. 2. 1974 IV B 28/72, BStBl. II, 404; v. 18. 7. 1974 IV B 34/74, BStBl. II, 740: Abgrenzung zu § 12 Nr. 2; v. 20. 2. 1975 IV R 62/74, BStBl. II, 569; v. 29. 1. 1976 IV R 73/73, BStBl. II, 324: auf die Dauer der Minderjährigkeit befristete Gesellschafterstellung; v. 29. 1. 1976 IV R 102/73, BStBl. II, 328: Verpflichtung zum dauerhaften Stehenlassen erwirtschafteter Gewinnanteile; v. 29. 1. 1976 IV R 97/74, BStBl. II, 332; v. 8. 2. 1979 IV R 163/76, BStBl. II, 405; v. 3. 5. 1979 IV R 153/78, BStBl. II, 515; v. 5. 7. 1979 IV R 27/76, BStBl. II, 670: darlehensweise Mittelüberlassung zum Erwerb von Kommanditeinlagen durch Kinder zu nicht üblichen Konditionen; v. 23. 6. 1976 I R 178/74, BStBl. II, 678: unschädlich bloße Möglichkeit der Gesellschafterstellung des Kindes nach Erreichen der Volljährigkeit; v. 25. 6. 1981 IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59; v. 29. 4. 1981 IV R 131/78, BStBl. II, 663, v. 15. 10. 1981 IV R 52/79, BStBl. II 1982, 342 und v. 5. 6. 1986 IV R 53/82, BStBl. II, 798, dort ua. auch zum Recht des Hinausdrängens aus der Gesellschaft zum Buchwert durch Kündigung, Abfindungsbeschränkung; v. 24. 7. 1986 IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54; v. 16. 5. 1989 VIII R 196/84, BStBl. II, 877: Pflicht zur Rückübertragung von Gesellschaftsanteilen an den Schenker; H 138a Abs. 2 „Verfügungsbeschränkungen“ EStH; LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 15 Rn. 36; HÜBNER-WEINGARTEN, ZEV 1999, 81 (84); zu mit Gesellschaftsvertrag abdingbaren gesetzlichen Regelungen BMF v. 5. 10. 1989, BStBl. I, 378 und H 138a Abs. 2 „Allgemeines“ Satz 3 EStH. Dies gilt entsprechend auch für Unterbeteiligungen, H 138a Abs. 2 „Allgemeines“ Satz 4 EStH.

Im Fremdvergleich reicht es bei LuF aus, daß ein als Gesellschafter aufgenommenes Kind als Beitrag lediglich seine Arbeitsleistung erbringt, wenn es nur an dem zugleich erworbenen Gesellschaftsvermögen und den anwachsenden stillen Reserven beteiligt ist (BFH v. 3. 8. 1973 IV R 21/72, BStBl. II, 844; vgl. auch den der BFH-Entscheidung v. 15. 11. 1952 I 133/52, BStBl. III 1953, 13 zu-

grundlegenden Sachverhalt). Bei der Würdigung des Gesamtbilds in Grenzfällen kann für die Anerkennung als Mitunternehmer sprechen, daß die Vertragsgestaltung den objektiven Umständen nach darauf abgestellt ist, die Kinder oder Enkel an das Unternehmen heranzuführen, um dessen Fortbestand zu sichern (BFH v. 6. 4. 1979 I R 116/77, BStBl. II, 620). Dies ist nicht der Fall, wenn die Kinder wegen ihres Alters nicht die für eine Heranführung an das Unternehmen erforderliche Reife besitzen (BFH v. 5. 7. 1979 IV R 27/76, BStBl. II, 670; auch H 138 a Abs. 2 „Alter des Kindes“ EStH).

Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für eine Unterbeteiligung (BFH v. 6. 7. 1995 IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269; H 238 a Abs. 2 „Unterbeteiligung“ EStH). Der Umstand, daß ein Vater seinem Kind eine Unterbeteiligung an seinem Kommanditanteil schenkt, steht der Anerkennung dieser Unterbeteiligung nicht entgegen. Eine Rückfallklausel, nach der eine vom Vater zuvor geschenkte Unterbeteiligung ersatzlos an diesen zurückfällt, wenn das Kind vor dem Vater stirbt und keine leiblichen ehelichen Abkömmlinge hinterläßt, steht der strechtlichen Anerkennung dieser Unterbeteiligung nicht entgegen (BFH v. 27. 1. 1994 IV R 114/91, BStBl. II, 635, H 138 a Abs. 2 „Rückfallklausel“ EStH).

Die Gewinnverteilung muß angemessen sein (gleichermaßen für die typisch stille Gesellschaft LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 15 Rn. 40). Die Angemessenheitsprüfung der Gewinnverteilung gründet im Fremdvergleich (anders R 138 a Abs. 3 EStR: § 42 AO), führt aber bei Unangemessenheit nicht zur Versagung der strechtlichen Anerkennung der Gesellschaft (BFH v. 31. 3. 1961 I 259/60 U, BStBl. III, 158; R und H 138 a Abs. 3 EStR; LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 15 Rn. 30). Eine unangemessene Gewinnverteilung ist dementsprechend mit der Maßgabe des jeweiligen Kapital- und Arbeitseinsatzes zu korrigieren (BFH v. 26. 5. 1959 I 32/58 S, BStBl. III, 322; v. 31. 1. 1961 I 259/60 U, BStBl. III, 58; v. 15. 10. 1970, IV R 134/70, BStBl. II 1971, 262).

► *Für die Angemessenheit* sind die Höhe des eingebrachten Kapitals, von wem es eingebracht wurde (BFH v. 4. 6. 1973 IV R 26/68, BStBl. II, 866), der Wert der zur Nutzung überlassenen WG, der Umfang und die Art der Mitarbeit (BFH v. 29. 5. 1972 GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5), der Umfang der Haftung für Geschäftsschulden, die Beteiligung an den stillen Reserven (BFH v. 29. 3. 1973 IV R 158/68, BStBl. II, 489), die Rechtsstellung des aufnehmenden Gesellschafters im Verhältnis zu den aufgenommenen Gesellschaftern (BFH v. 13. 3. 1980 IV R 59/76, BStBl. II, 437) usw. von Bedeutung (zusammenfassend BFH v. 29. 5. 1972 GrS 4/71 aaO; LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 15 Rn. 39; H 138 a Abs. 3 EStH).

► *15 vH-Regelung*: Wurde in der Gesellschaft nicht oder nur untergeordnet mitarbeitenden Kindern, die angemessen entlohnt werden (BFH v. 5. 11. 1985 VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327), vom Betriebsinhaber ein Gesellschaftsanteil geschenkt und beschränkt sich die Haftung des Kindes hierauf, ist nach der Rspr. des BFH im allgemeinen nur ein Anspruch auf den Gewinn iHv. nicht mehr als 15 vH des gemeinen Werts des Gesellschaftsanteils angemessen (grundlegend BFH v. 29. 5. 1972 GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5; v. 27. 9. 1973 IV R 33/71, BStBl. II 1974, 51; v. 26. 6. 1974 I R 206/67, BStBl. II, 676; v. 29. 1. 1976 IV R 89/75, BStBl. II, 374; glA zB LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 15 Rn. 39; H 138 a Abs. 3 „Allgemeines“ EStH).

► *Fünf Wj. als Beurteilungszeitraum*: Im Hinblick auf Gewinnschwankungen geht die Rspr. des BFH für die Beurteilung der Angemessenheit einer Gewinnverteilungsabrede von einem Beurteilungszeitraum von regelmäßiger fünf Wj. aus, wo-

bei auch alle im Zeitpunkt der Abrede bekannten Tatsachen sowie wahrscheinliche zukünftige Entwicklungen zu berücksichtigen sind (BFH v. 29. 5. 1972 GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5; v. 27. 9. 1973 IV R 33/71, BStBl. II 1974, 51; v. 26. 6. 1974 I R 206/67, BStBl. II, 676; v. 29. 1. 1976 IV R 89/75, BStBl. II, 374). Die vorstehenden Grundsätze gelten für die Unterbeteiligung von Kindern entsprechend (BFH v. 26. 6. 1974 I R 206/67, BStBl. II, 676; v. 24. 7. 1986 IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54). Kann das Kind vereinbarungsgemäß seinen Gewinnanteil nicht oder nur im von den Eltern gebilligten Umfang verwenden, kann die Mitunternehmenschaft nicht anerkannt werden (BFH v. 22. 1. 1970 IV R 178/68, BStBl. II, 416; 4. 8. 1971 I R 209/69, BStBl. II 1972, 10).

Die Rückwirkung von Gesellschaftsverträgen wird nicht anerkannt (BFH v. 21. 12. 1972 IV R 194/69, BStBl. II 1973, 389), auch nicht die Rückbeziehung der Aufnahme eines Gesellschafters (BFH v. 9. 10. 1986 IV R 259/84, BFH/NV 1987, 567). Dies gilt auch für die Gewinnverteilung (BFH v. 12. 6. 1980 IV R 40/77, BStBl. II, 723; nach Ablauf des Wj; v. 7. 7. 1983 IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53; keine Rückwirkung einer im Lauf des Wj. geänderten Gewinnverteilung auf den Beginn des Wj.; zur Ergebnisverteilung in gewerblich tätigen PersGes. nach der Aufnahme weiterer Gesellschafter während eines Geschäftsjahres SOMMER, BB 1987, 307).

Grundsätze zur Ehegatten-Innengesellschaft nicht auf Angehörige anwendbar: UE sind die von der Rspr. des BFH entwickelten Prinzipien zur Innengesellschaft bei Ehegatten bei Einsatz nicht unwesentlichen Grund und Bodens (s. Anm. 154) auf sonstige nahe Angehörige nicht übertragbar (glA offenbar FELSMANN/GIERE, Rn. 475/475 a; keine Übertragung in vollem Umfang; wohl auch SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 62; M. WENDT, FR 1996, 265 [270]). Dies bedeutet aber nicht, daß Eltern und Kinder keine Innengesellschaft vereinbaren können (glA LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 15, Rn. 32).

Typisch stille Gesellschafter: Im Bereich der LuF sind auch typisch stille Gesellschaften mit nahen Angehörigen möglich, wenn sie den dargelegten erhöhten Anforderungen genügen. Zwar können hier die §§ 230 ff. HGB nicht unmittelbar herangezogen werden; deren Inhalt ist aber im Rahmen eines Geschäftsvertrags nach §§ 705 ff. BGB vereinbar (vgl. i.e. LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 15 Rn. 28 f.).

Dem Fremdvergleich stünde etwa entgegen, wenn sich der Betriebsinhaber einseitige Rücktrittsrechte vorbehält, BFH v. 3. 5. 1979 IV R 153/78, BStBl. II, 515; bezüglich des stillen Gesellschafters Entnahmebeschränkungen vorliegen, BFH v. 25. 9. 1969 IV R 179/68, BStBl. II 1970, 114; v. 3. 5. 1979 IV R 153/78, BStBl. II, 515; Kapitalrückzahlung nach Beendigung der Gesellschaft erst nach längerer Zeit, BFH v. 19. 12. 1979 I R 176/77, BStBl. II 1980, 242; vgl. im übrigen zu den Einzelheiten eingehend OFD München v. 4. 4. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 640.

Unverzichtbar ist die Beteiligung am Gewinn (vgl. § 231 Abs. 2 HGB), da sonst nur ein Darlehens- oder ein Arbeitsverhältnis vorliegen kann. Die Einlage des stillen Gesellschafters besteht dabei zumeist neben einem geringen Kapitalbeitrag in der Einbringung seiner Arbeitskraft (zu letzterem BFH v. 1. 12. 1983 I R 144/79, BStBl. II 1984, 373; v. 7. 2. 1968 I 233/64, BStBl. II, 356; OFD München v. 4. 4. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 640 Nr. 2.2: nicht in einem Verhältnis der Über- und Unterordnung, sondern Partnerschaft; Überwachungs- und Mitspracherechte). Dadurch soll der stille Gesellschafter etwa anstelle von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen, um namentlich den Sparerfreibetrag (§ 20 Abs. 4) zu nutzen. Für eine typisch stille Beteiligung (vgl. zur Abgrenzung gegen eine atypisch stille Beteiligung etwa

BFH v. 28. 1. 82 IV R 197/79, BStBl. II 1982, 389) hat die Rspr. andere Maßgaben der Angemessenheit der „Gewinnverteilung“ als bei der Mitunternehmerschaft zwischen Eltern und Kindern entwickelt (dazu BFH v. 29. 3. 1973 IV R 56/70, BStBl. II, 650 bei vom Betriebsinhaber geschenkter Beteiligung: 12 vH vom Nennwert der Einlage; v. 14. 2. 1973 I R 131/70, BStBl. II, 395 bei nicht geschenkter Beteiligung: 25 vH; BFH v. 16. 12. 1981 I R 167/78, BStBl. II 1982, 387 bis zu 35 vH bei zusätzlicher Verlustbeteiligung); zur Abgrenzung von § 12 Abs. 2 zB BFH v. 12. 2. 1992 X R 121/88, BStBl. II, 468.

162–163 Einstweilen frei.

Anhang 4 zum Einleitungssatz des § 13 Abs. 1: Abgrenzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von den Einkünften aus Gewerbebetrieb

Schrifttum: LEDERLE, Der steuerunschädliche Zukauf im Gartenbau, INF L 1959, 179; HEUSER, Weinzukauf in Weinbaubetrieben und Gewerbesteuerpflicht, INF L 1960, 330; KUTSCHER, Abgrenzung Landwirtschaft/Gewerbe-Einheitsbewertung und steuerliche Behandlung von landwirtschaftlichen Betrieben mit verstärkter Tierzucht und Tierhaltung, DSz A 1964, 225; KNOP, Land- und forstwirtschaftliche Nebenleistungen, insbesondere Milchfuhren, DStR 1969, 148; FELSMANN, Neue Abgrenzung des luf. Nebenbetriebs vom Gewerbebetrieb, INF 1971, 337; SCHWÄR, Zur Abgrenzung Gewerbe – Landwirtschaft, INF 1973, 433; o. V., Zur Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der LuF, FR 1973, 425; o. V., Zukauf fremder Erzeugnisse durch einen luf. Betrieb, FR 1973, 448; o. V., Zum Begriff des luf. Betriebs, FR 1974, 35; FAUT, Gärtnereien, Betriebe der LuF oder Gewerbebetriebe im Hinblick auf die Folgen der unterschiedlichen Bodengewinnbesteuerung, DStR 1974, 18; FELSMANN, Fragen zur Abgrenzung der Landwirtschaft vom Gewerbebetrieb, INF 1975, 361; LEINGÄRTNER, Blumengärtnerei als Landwirtschaft oder Gewerbebetrieb, FR 1975, 240; SCHELLENBERGER, Blumengärtnerei als landwirtschaftlicher Betrieb oder Gewerbebetrieb, DSz 1975, 149; KNOBBE-KEUK, Zum Strukturwandelbeschuß des Großen Senats, StuW 1976, 152; LEINGÄRTNER, Stellungnahme zu wichtigen Fragen des Beginns der Buchführungspflicht für Land- und Forstwirte nach der AO 1977, INF 1977, 373; FELSMANN, Fragen zur Abgrenzung der LuF vom Gewerbebetrieb, INF 1978, 467; JOSTEN, Zur Frage der Abgrenzung zwischen Landwirtschaft und Gewerbe bei Friedhofsgärtnereien INF 1979, 128; OSTERMEIER, Steuerliche Probleme im Zusammenhang mit der Zucht und Haltung von Reitpferden, StBp 1979, 225; MÄRKLE/HILLER, Steuerliche Behandlung von Reitbetrieben, INF 1980, 337; LEINGÄRTNER, Ausgewählte Fragen der Abgrenzung der Einkünfte aus LuF gegenüber anderen Einkünften und ihre steuerliche Auswirkung, INF 1981, 121; GÖRTZ, Nochmals: Steuerschädlicher Zukauf, INF 1983, 569; OSTERMEIER, Zur Problematik des steuerlichen Zukaufs bei Gartenbaubetrieben, INF 1983, 42; H. RICHTER, Strukturwandel beim fortgesetzten Betrieb, DB 1983, 2047; PAUS, Abgrenzung der Einkünfte aus LuF, StBp. 1984, 18; BREIT, Herstellung bzw. Vermarktung von Sekt durch Weinbaubetriebe – Gewerbe oder LuF?, INF 1984, 268; FESKE, Steueroptimale Strukturierung von Gartenbaubetrieben, INF 1988, 224; HILLER, Lohnunternehmer in der LuF, INF 1988, 177; MARRE, Gewerbliche Beurteilung eines Reitbetriebs nach der neuesten Rspr. des BFH, INF 1988, 298; DERS., Pensionspferdehaltung als landwirtschaftlicher Reiterhof, INF 1989, 347; RANFT, Grenzfälle der Betriebsaufspaltung, DSz A 1988, 79; SCHINDLER, Entschädigungen für Pflegemaßnahmen und Nutzungsbeschränkungen im Umwelt- und StRecht, StBp. 1988, 73; MÄRKLE, Probleme der Abgrenzung der landwirtschaftlichen von der gewerblichen Tätigkeit, INF 1989, 512; ENGEL, Die Be- und Verarbeitung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse im Nebenbetrieb, INF 1991, 412; HALBIG, Bodenschätze als ertragstl. Wirtschaftsgüter, INF 1991, 322; KRONTHALER, Landgut, Ertragswert und Bewertung im bürgerlichen Recht, Diss. 1991; WITTICH, Neue Probleme bei der Abgrenzung Landwirtschaft/Gewerbe im Gartenbau, INF 1991, 242; KOEPEL/FISCHER-TOBIES, Windkraftanlagen in der LuF – auch ein steuerliches Problem, INF 1992, 409; ENGEL, Die Neuregelung der stl. Abgrenzung zwischen LuF und Gewerbe, INF 1995, 742; HANDZIK, die

Einlage von Bodenschätzen ins Betriebsvermögen, FR 1995, 494; PAUS, Einlage von Bodenschätzen ins Betriebsvermögen, INF 1995, 200; ENGEL, Abgrenzung zwischen Landwirtschaft und Gewerbe, NWB 1996 F. 3 d, 577; HILLER, Die Abgrenzung der LuF vom Gewerbe, StWa. 1996, 6; M. WENDT, Einkommensteuerliche Aspekte alter und neuer Kooperationsformen landwirtschaftlicher Betriebe, FR 1996, 265; BRACKE, Abgrenzung der LuF vom Gewerbe unter besonderer Berücksichtigung des Gartenbaus, INF 1997, 389; SCHILD, Abgrenzung der LuF vom Gewerbe, DStR 1997, 642; SCHILD, Stl. Folgen der Herstellung und des Vertriebs von Winzersekt durch Weinbaubetriebe, INF 1997, 421; KETTELER, Landwirtschaftliche Direktvermarktung und Öffentliches Recht, Diss. in STÖBER (Hrsg.), Studien zum öffentliche Wirtschaftsrecht, Köln 1998; MÄRKLE, Brennpunkte der Abgrenzung zwischen land- und forstwirtschaftlicher und gewerblicher Tätigkeit, DStR 1998, 1369; v. SCHÖNBERG, Einkommensteuerrechtliche Aspekte der Direktvermarktung, Agrarrecht 2000, 37; BOLIN, Überlegungen zur Einrichtung eines Hofladens im Hinblick auf eine mögliche Gewerblichkeit, INF 2001, 365.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 31. 10. 1995, BStBl. I, 703, zur erstmaligen Anwendung dieser Grundsätze dort Abs. 12: Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 1995 beginnen, auf Antrag in allen noch offenen Veranlagungsfällen; gegenüber diesem BMF mit Änderungen und Ergänzungen R 135 EStR 1996; OFD Köln v. 21. 5. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 649.

I. Überblick zur Abgrenzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von den Einkünften aus Gewerbebetrieb

164

Die Abgrenzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von den Einkünften aus Gewerbebetrieb richtet sich danach,

- ▷ ob die mit einem luf. Betrieb erzielten Einkünfte kraft Gesetzes bzw. Rechtsform zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören (Anm. 165),
- ▷ ob der Stpfl. nur einen Betrieb oder mehrere Betriebe führt (Anm. 167 ff),
- ▷ bei *einem* Betrieb luf. oder gewerbliche Einkünfte zu bejahen sind (Anm. 168) und
- ▷ welcher von *zwei* (oder mehreren) Betrieben zu luf. oder gewerblichen Einkünften führt und ob der an sich gewerbliche Betrieb ein Nebenbetrieb iSv. § 13 Abs. 2 Nr. 1 sein könnte (Erl. s. dort).

Die Frage der gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung ist in § 15 Abs. 4 gesondert geregelt (Erl. s. dort).

II. Einkünfte aus Gewerbebetrieb kraft Gesetzes oder Rechtsform

165

Die Abgrenzung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15) stellt sich dort nicht, wo das Rechtssubjekt schon kraft Gesetzes nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Dies gilt etwa für die nach HGB zur Führung von Büchern verpflichteten Körperschaften (§ 8 Abs. 2 KStG) sowie gewerblich geprägte PersGes. (§ 15 Abs. 3 Nr. 2), wiewohl auch in diesen Fällen ausnahmsweise die Frage von Bedeutung sein kann, ob die Einkünfte ohne die gesetzliche Einordnung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ihrer Art nach luf. Einkünfte wären. Mangels wirtschaftlicher Eingliederung hat der BFH die Annahme einer Organshaft zwischen einer als solche gewerblich tätigen KapGes. als Organträger und einem luf. Einzelunternehmen als Organträger abgelehnt (BFH v. 21. 6. 1972 I R 82/70, BStBl. II, 722; die Frage, ob dies bei einer KapGes. mit einem luf. Betrieb möglich wäre, ist soweit ersichtlich noch nicht entschieden; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 230, „Organshaft“, hält sie wohl auch dann nicht für möglich). Wird im Rahmen einer Betriebsaufspaltung (zu den Voraus-

setzungen s. § 5 Anm. 1228) eine LuF vom Besitzunternehmen an eine Betriebs-KapGes. (GmbH) zur Bewirtschaftung verpachtet, bestimmt der gewerbliche Charakter der Betriebsgesellschaft die Qualifikation der Verpachtungstätigkeit (vgl. entsprechend BFH v. 18. 6. 1980 I R 77/77, BStBl. II 1981, 39; aA RANFT, DStZ A 1988, 79). Bei Mitunternehmerschaften ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 zu beachten, wonach als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, KG oder einer anderen PersGes. gilt, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 ausübt (s. Erl. zu Abs. 7).

III. Grundsätze und Bedeutung der Abgrenzung land- und forstwirtschaftlicher von gewerblichen Einkünften

Negativabgrenzung im Begriff des Gewerbebetriebs: Die estrechtliche Begriffsbestimmung des Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 2 Satz 1 enthält ua. als negatives Merkmal die Wendung: „wenn die Betätigung weder als Ausübung von LuF noch anzusehen ist“. Umgekehrt war noch in § 26 Abs. 1 EStG 1925 (s. Anm. 2) die LuF mit einem nicht abschließenden Katalog bestimmt, dem hinzugefügt war: „es sei denn, daß es sich um einen selbständigen gewerblichen Betrieb handelt“. UE ist davon auszugehen, daß dadurch keine prinzipielle Änderung in der Sache bewirkt werden sollte (vgl. dazu auch die Begründung zu § 13 EStG 1934, RStBl. 1935, 41).

Der Begriff der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ergibt sich, ungeachtet negativer Abgrenzungsmerkmale in anderen Vorschriften, aus § 13 Abs. 1 und 2. Nach dem in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 nach den typischen Fällen genannten Auffangtatbestand gehören hierzu alle Betriebe (zum luf. Betrieb s. Anm. 217), die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen (Urproduktion); ferner gehören zu diesen Einkünften mit bestimmten Maßgaben die Einkünfte aus der Tierzucht und Tierhaltung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 bis 5), die Einkünfte aus sonstiger luf. Nutzung (§ 13 Abs. 1 Nr. 2), die Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht (§ 13 Abs. 1 Nr. 3), die Einkünfte bestimmter Realgemeinden (§ 13 Abs. 1 Nr. 4), sowie die Einkünfte aus einem luf. Nebenbetrieb (§ 13 Abs. 2 Nr. 1), bis zur Aufgabe der Nutzungswertbesteuerung der Nutzungswert der Wohnung (§ 13 Abs. 2 Nr. 2), danach noch Baudenkmäler nach bundesrechtlichen Vorschriften bzw. die Produktionsaufgaberechte nach dem FELEG (§ 13 Abs. 2 Nr. 3).

Die Begriffsbestimmung in den EStR umschreibt im Einklang mit der Rspr. des BFH den engeren, aber bedeutsamsten Teil des Begriffs der LuF als planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens, von Substraten und Wasser zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch selbst gewonnenen Erzeugnisse (R 135 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStR). So können etwa Eintrittsgelder für Besichtigungen, zB bei einem Schloß, – von Liebhaberei abgesehen – nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen, weil sie mit einem derartigen Erzeugungsprozeß nichts zu tun haben (vgl. BFH v. 1. 8. 1957 IV 399/55 U, BStBl. II, 355; v. 7. 8. 1979 VIII R 95/77, BStBl. II 1980, 633; dazu auch OFD München v. 22. 1. 1986, DStR 1986, 226). Andererseits können auch Abschnitte des Erzeugungsprozesses luf. Betätigung darstellen, etwa Bodenmelioration, das (entgeltliche) Einsammeln, Abfahren und Sortieren organischer Abfälle (Küchenabfälle, Klärschlamm, Maische usw.), das mit der Ausbringung auf Flächen oder der Verfütterung an Tierbestände (Verfütterung von Schlempe) des selbstbewirtschafteten luf. Betriebs in unmittelbarem sachlichem Zusammenhang steht (R 135 Abs. 4 Satz 2 EStR; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 165; ENGEL, INF 1995,

742) usw. Je mehr dabei der Land- und Forstwirt aber in Konkurrenz zur gewerblichen Wirtschaft tritt, zB zu gewerblichen Müllentsorgungsunternehmen, desto eher muß von einer gewerblichen Betätigung ausgegangen werden (glA FELSMANN/GIERE, A 336).

Die Frage der Abgrenzung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb kann sich mehr oder minder scharf zu jeder Variante der vorgenannten Betätigungen stellen (vgl. zB bezüglich Tierzucht und Tierhaltung Anm. 240 ff.). Sie kann bereits bei der Auseinandersetzung damit auftreten, ob ein Betrieb eines Stpfl. als LuF oder als Gewerbebetrieb zu beurteilen ist. Probleme können darüber hinaus vor allem dann entstehen, wenn der Land- und Forstwirt Aktivitäten entfaltet, die zwar im Zusammenhang mit seiner LuF stehen, aber nicht mehr als LuF in vorstehendem Sinne bezeichnet werden können, zB bei Zukauf fremder Erzeugnisse (Anm. 172 ff.), bei Weiterbearbeitung der Urproduktion (Anm. 182 ff.), bei Veräußerung von Grundstücken (zum gewerblichen Grundstückshandel Anm. 206 ff.) oder wenn luF. Aktivitäten hinter gewerbliche zurückzutreten beginnen (zB bei Dienst- und Werkleistungen, s. Anm. 183) usw. Damit zusammenhängende Abgrenzungsfragen werden um so mehr hervortreten, als der Druck namentlich auf die bäuerliche Landwirtschaft anhält und etwa der Versuch unternommen wird, diesen Druck zB durch Selbst- bzw. Direktvermarktung aufzufangen (dazu eingehend KETTELER, Landwirtschaftliche Direktvermarktung und öffentliches Recht, Diss. 1998, insbes. s. 61 ff.) oder andere Einnahmequellen zu erschließen. Auch hat der Zwang zur zunehmenden Spezialisierung zur Folge, daß sich die meisten Landwirte nicht mehr nur auf Verbrauch, Verarbeitung und Vertrieb selbst produzierter Güter beschränken können, sondern darauf angewiesen sind, die eigene Produktion durch Zukauf fremder Erzeugnisse oder durch zusätzliche Leistungen anderer Art zu ergänzen.

Verkehrsauffassung und Wettbewerbsneutralität als Abgrenzungskriterien: Gerichte und Verwaltung haben bislang bei der Abgrenzung zum Gewerbebetrieb der Verkehrsauffassung eine maßgebliche Bedeutung eingeräumt. Angesichts der geringen Griffigkeit dieses Kriteriums ist es uE zu begrüßen, wenn wie in der jüngeren Rspr. des BFH daneben als weiterer Gesichtspunkt namentlich der Gedanke der Wettbewerbsneutralität des StR hinzutritt (glA MÄRKLE, DStR 1998, 1370). Der Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität ist jedoch nicht geeignet, eine Konkurrentenklage zu begründen, weil die Einkunftsregelungen keine „dritt-schützenden“ Normen sind (vgl. etwa BFH v. 15. 10. 1997 I R 10/92, BStBl. II 1998, 63).

Die Bedeutung der Unterscheidung luF von gewerblicher Einkunftserzielung beruht auf zahlreichen estl. Vergünstigungen, die Land- und Forstwirten zustehen. Die Zuordnung zu Einkünften aus LuF führt zu den weitgehend wahlrechtsabhängigen Gewinnermittlungsmethoden nach §§ 4 Abs. 1 und Abs. 3 sowie § 13a und geringeren Anforderungen an die Buchführungspflicht (s. Vor §§ 4–7 Anm. 5 u. 30), zum Abzug der Freibeträge und Ermäßigungen nach §§ 13 Abs. 3, 13a Abs. 6 und § 34e (bis VZ 2000), zur Gewerbesteuerfreiheit aber auch zu einer besonderen Grundsteuerbelastung für luF. genutzten Grundbesitz. Zu weiteren stl. Begünstigungen und außersteuerlichen Interessen s. KÖHNE/WESCHE, 60 f. Die estrechtl. Unterscheidung von LuF und Gewerbebetrieb hat grundsätzlich keine Bedeutung für außerrechtl. Rechtsgebiete, etwa für den Begriff des Landguts iSv. § 2049 BGB im Verhältnis zum Gewerbebetrieb (vgl. KRONTHALER, Landgut, 130 f. mwN).

167 IV. Ein einheitlicher Mischbetrieb oder mehrere Betriebe, die land- und forstwirtschaftliche oder gewerbliche Einkünfte erwirtschaften

Ob bei luf. und gewerblichen Aktivitäten ein einheitlicher Betrieb oder mehrere Betriebe vorliegen, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entscheiden (zB BFH v. 26. 2. 1976 VIII R 15/73, BStBl. II, 492 mwN; R 135 Abs. 1 Satz 3 EStR). Eine Gewerbeanmeldung ist jedenfalls kein Argument für die stl. Existenz zweier Betriebe. Demzufolge kann auch eine gewerberechtlich rückwirkende Anmeldung eines gesonderten Gewerbebetriebs die Besteuerung für die Vergangenheit nicht beeinflussen (§ 38 AO, auch BFH v. 15. 11. 1956 IV 430/55 U, BStBl. II 1957, 37).

Getrennte Beurteilung trotz zwischenbetrieblicher Beziehungen: Unterhält ein Stpfl. einen Gewerbebetrieb und einen luf. Betrieb, ist nach der Rspr. des BFH (zB BFH v. 16. 12. 1965 IV 299/61 U, BStBl. III 1966, 193) für die Frage der Art der erzielten Einkünfte grundsätzlich eine getrennte Beurteilung geboten (zB BFH v. 7. 8. 1979 VIII R 95/77, BStBl. II 1980, 633; LuF und gewerblicher Betrieb „Schloßbesichtigung“; v. 12. 1. 1989 V R 129/84, BStBl. II, 432; Baumschule und Landschaftspflege, vgl. aber nachfolgend) und zwar selbst dann, wenn eine zufällige, vorübergehende wirtschaftliche Verbindung zwischen ihnen besteht, die allerdings ohne Nachteil für diese Betriebe gelöst werden kann.

StRspr. des BFH, zB BFH v. 23. 1. 1992 IV R 19/90, BStBl. II, 651; v. 27. 1. 1995 IV B 109/94, BFH/NV 1995, 772; Gasthof und Landwirtschaft; glA R 135 Abs. 1 Satz 4 EStR; bei PersGes., bei der grundsätzlich nur von einem einheitlichen Betrieb auszugehen ist, ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 zu beachten.

Erst recht gilt dies natürlich, wenn eine derartige Verbindung kaum oder gar nicht besteht, zB im Verhältnis zu einem luf. Betrieb der gewerbliche Grundstückshandel des Stpfl., eine gewerbliche Bodenschatzausbeute, der Betrieb eines Campingplatzes usw. In allen diesen Fällen liegen zwei BV vor. Ein in beiden Betrieben genutztes WG gehört zu dem BV, in dem es überwiegend genutzt wird. Die Verwendung im anderen Betrieb führt zu einer gewinnerhöhenden Entnahme in Höhe der Selbstkosten, beim anderen Betrieb zu einer Betriebsausgabe. Bei Abgabe eigener Erzeugnisse des Betriebs der LuF etwa an ein getrennt bestehendes Handelsgeschäft (s. dazu zB BOLIN, INF 2001, 365 [371]) sind diese mit dem Abgabepreis des Erzeugerbetriebs an Wiederverkäufer anzusetzen (R 135 Abs. 6 Satz 5 EStR; zustimmend FELSMANN/GIERE, A 338b). Für jeden Betrieb ist eine Gewinnermittlung nach dem jeweils maßgeblichen Wj. zu erstellen.

Einheitlicher Betrieb bei enger Beziehung verschiedener Tätigkeiten: Liegt dagegen zwischen gewerblichen und luf. Aktivitäten eine über eine zufällige und vorübergehende hinausgehende wirtschaftliche Beziehung im Sinne einer planmäßig im Interesse einer Hauptbetätigung gewollte Verbindung vor, die nicht ohne Nachteile für das Gesamtunternehmen gelöst werden kann, ist von einem einheitlichen Betrieb auszugehen.

StRspr. zB BFH v. 16. 12. 1965 IV 299/61 U, BStBl. III 1966, 193; v. 15. 12. 1971 I R 49/70, BStBl. II 1972, 291 (292); v. 16. 12. 1976 V R 107/73, BStBl. II 1977, 273; v. 26. 2. 1976 VIII R 15/73, BStBl. II, 492; v. 13. 9. 1985 III R 193/81, BFH/NV 1986, 278; v. 16. 7. 1987 V R 22/78, BStBl. II 1988, 83; v. 12. 1. 1989 V R 129/84, BStBl. II, 432; v. 23. 1. 1992 IV R 19/90, BStBl. II, 651; v. 27. 1. 1995 IV B 109/94, BFH/NV 1995, 772; offenbar auch BFH v. 6. 12. 2001 V R 43/00, BStBl. II 2002, 701 (703); im Ansatz auch schon RFH v. 19. 8. 1942 VI 455/41, RStBl., 1110.

Dies ist vor allem dann der Fall, wenn ein einheitlicher Erfolg geschuldet oder angeboten wird, der sowohl von luf. als auch gewerblichen Leistungen bestimmt wird (BFH v. 16. 11. 1978 IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246; dabei ist im Verhältnis von luf. Betrieb und gewerblichem Be- und Verarbeitungsbetrieb in erster Linie auf das Ausmaß abzuheben, in dem luf. Erzeugnisse an den Be- und Verarbeitungsbetrieb geliefert werden, glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 186). Insofern muß die Anweisung der FinVerw. in R 135 Abs. 1 Satz 5 EStR („kann eine einheitliche Beurteilung ... beider Betriebe ... rechtfertigen“) als unscharf bezeichnet werden (vgl. dagegen zB BFH v. 16. 12. 1965 IV 299/61 U, BStBl. III 1966, 193). Nur ein Indiz unter anderen für die Annahme eines einheitlichen Betriebs ist der Umstand, daß etwa sämtliche landwirtschaftliche Erzeugnisse in einem Gewerbebetrieb verwertet werden (BFH v. 27. 1. 1995 IV B 109/94, BFH/NV 1995, 772). Zu den Einzelheiten bei Zukäufen s. Anm. 172 ff.; bei Handelsbetrieben Anm. 176; bei Be- und Verarbeitung, Anm. 182; Dienst- und Werkleistungen, Anm. 183 und bei Strukturwandel, Anm. 184.

Für eine Bagatellisierung schädlicher Gewerbetätigkeit fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage. Aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtssicherheit der Verhältnismäßigkeit nur, soweit sie ein Absehen wegen Geringfügigkeit untermauert, dafür allg. MÄRKLE/HILLER, Rn. 165, 199 a) wäre uE in Fällen dieser Art eine vorsichtig bemessene und mit einem Beurteilungsspielraum versehene gesetzliche Fixierung einer Unschädlichkeitsgrenze wünschenswert (wohl glA KETTELER, Diss. 1998, 67 f.).

Bei an sich gewerblicher Be- und Verarbeitung, die auch nicht mehr als Nebenbetrieb iSv. § 13 Abs. 2 Nr. 1 (s. Erl. zu Abs. 2 Satz 1 Nr. 1) aufgefaßt werden kann, geht die Rspr. des BFH von einem unschädlichen Bagatellbetrieb aus, wenn dieser auch handwerksrechtlich so eingeordnet wird und die Umsatzgrenzen für Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 UStG nicht überschritten werden (BFH v. 12. 12. 1996 IV R 79/95, BStBl. II 1997, 427; zur teilweisen Nichtanwendung durch die FinVerw. BMF v. 3. 6. 1997, BStBl. I, 629). Für § 24 UStG folgt dem der BFH allerdings mit der zweifelhaften Begründung nicht, die Vorschrift sei als Ausnahmeregelung eng auszulegen und rechtfertige daher keine Bagatellisierung (BFH v. 6. 12. 2001 V R 43/00, BStBl. II 2001, 701 [704]). Die FinVerw. hat sich vor allem in R 135 EStR in vielfältiger Weise diesbezüglich auch betragsmäßig festgelegt und dies idR mit Verwaltungsvereinfachung begründet (vgl. zB R 135 Abs. 3 Satz 2 EStR: mit weiteren Maßgaben 10300 € Umsatz).

UE ist Verwaltungsvereinfachung kein die StRAnwendung maßgeblich bestimmender Gesichtspunkt. Zweifelhaft ist auch, ob die Umsatzgrenzen für Kleinunternehmer eine Bagatellisierung glaubwürdig rechtfertigen und angesichts der Gleichmäßigkeit der Besteuerung haltbar sind. Größere Aussagekraft liefert in diesem Zusammenhang schon die anzustrebende Wettbewerbsneutralität des StR und zur Bagatellisierung die Frage der Geringfügigkeit, die sich uE nur mit einer Kombination aus absoluter und relativer (ggf. Umsatz-)Grenze ausdrücken läßt und die auch gegenüber gewerblichen Kleinunternehmern Schutzfunktion im Sinne einer Wettbewerbsneutralität des StR aufweisen muß (s. zur Kritik auch MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 199 a; für Bagatellgrenze FELSMANN/GIERE, A 335).

V. Ein einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher oder gewerblicher Betrieb

Ist bei luf. und gewerblichen Aktivitäten nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (s. Anm. 167) von einem einheitlichen Betrieb auszugehen, so stellt sich die Frage, ob ein luf. oder ein gewerblicher Betrieb vorliegt. Diese Frage ist gesetzlich nicht geregelt und zwar auch nicht für PersGes. in § 15 Abs. 3 Nr. 1, weil diese Regelung nicht gemischte Tätigkeiten betrifft (glA SCHMIDT XXI. § 15 Rn. 190; SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1986, 198 [199]).

Gepräge maßgebend: Die luf. oder gewerbliche Prägung ist nach der Rspr. das maßgebende Kriterium für die Zuordnung zur Einkunftsart. Die Antwort richtet sich hauptsächlich danach, ob sich eine luf. Aktivität einem Gewerbebetrieb bzw. einer gewerblich tätigen PersGes. als untergeordnet darstellt oder umgekehrt, bzw., welcher Unternehmensteil dem Unternehmen insgesamt das Gepräge gibt.

BFH v. 26. 11. 1964 IV 285/62 U, BStBl. III 1965, 90: Obsthof im Verhältnis zum Obstgroßhandelsbetrieb; v. 11. 2. 1965 IV 285/63 HFR 1965, 459: Weingüter von Gesellschaftern einer KG, die eine gewerbliche Sektellerei betreibt, dort allerdings noch unter Zugrundelegung der überholten Bilanzbündeltheorie; v. 16. 12. 1965 UV 299/61 U, BStBl. III 1966, 193; v. 26. 2. 1976 VIII R 15/73, BStBl. II, 492: Friedhofsgärtnerei, die hauptsächlich der Grabpflege dient; v. 12. 1. 1989 V R 129/84, BStBl. II, 432: Baumschule und Landschaftspflege; v. 23. 1. 1992 IV R 19/90, BStBl. II, 651 (652 f.); FG Rhld.-Pf. v. 19. 6. 1975, EFG 1976, 21, rkr.: betr. Verkauf von Heilkräutertees aus selbsterzeugten Heilkräutern.

Maßgebend sind hierbei die Verhältnisse mehrerer Jahre (s. zum Strukturwandel Anm. 184). Allerdings vermitteln die Rechtsanwendung des BFH und die Grundsätze der FinVerw. den Eindruck, daß das Geprägemerkmale nicht ganz gleichwertig angewandt wird, wenn für die Annahme eines einheitlichen Gewerbebetriebs nicht nur gefordert wird, daß das Gewerbe im Vordergrund steht, sondern daß dabei gleichzeitig die luf. Betätigung die Bedeutung einer untergeordneten Hilfstätigkeit hat (BFH v. 27. 1. 1995 IV B 109/94, BFH/NV 1995, 772; R 135 Abs. 1 Satz 6 EStR).

Ob die Landwirtschaft als solche buchführungspflichtig wäre oder nicht, ist unerheblich (BFH v. 16. 12. 1965 IV 299/61 U, BStBl. III 1966, 193; v. 27. 1. 1995 IV B 109/94, BFH/NV 1995, 772).

Entscheidung auf Grund Umsatzvergleichs: Die Rspr. des BFH hat in diesem Zusammenhang zT mit typisierenden Prozentsätzen aus den mit den jeweiligen Leistungen zusammenhängenden Umsätzen auf das Gewicht der jeweiligen Betätigungen geschlossen (vgl. zB nachfolgend zum Zukauf). Dagegen hat die Rspr. aber auch immer wieder betont, daß das Abstellen auf die Umsätze allein für die einheitliche Qualifizierung von nicht trennbaren an sich verschiedenen Einkunftsarten zugehörigen Betätigungen idR nicht genügt, da sich in dem jeweiligen Umsatzanteil der Umfang der einzelnen Tätigkeitsarten nicht einwandfrei widerspiegeln braucht.

BFH v. 7. 3. 1974 IV R 196/72, BStBl. II, 383; v. 16. 11. 1978 IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246 (248); bezüglich Be- und Verarbeitung BFH v. 18. 1. 1962 V 200/58 S, BStBl. II, 298; vgl. auch BFH v. 12. 3. 1992 V R 55/88, BStBl. II, 982, wo auch die Frage als entscheidungserheblich bezeichnet wurde, ob und inwieweit die jeweilige Betätigung nach der Rechtsordnung anderen Unternehmern vorbehalten ist.

Die FinVerw. gibt grundsätzlich dem Umsatzvergleich bzw. dem Einkaufswert/ Umsatzvergleich den Vorzug. Sie stellt bei der Ermittlung der Umsatzgrenzen (s. dazu allgemein R 135 Abs. 1 Satz 8 EStR) auf die BE ohne USt. und nur auf

Umsätze ab, die nach dem UStG stpfl. sind und aus einer aktiven Betätigung des Land- und Forstwirts herrühren (kritisch MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 199 c; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 1661: für BE einschließlich USt.). Die FinVerw. läßt demnach zB Pachteinahmen, die Produktionsaufgaberente nach dem FELEG und Grünbrachezuschüsse unberücksichtigt. Ebenso soll der Verkauf von Anlagegütern, soweit er den jährlich üblichen Umfang überschreitet, außer Betracht bleiben (OFD Köln v. 21. 5. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 649; glA LADEMANN/HILLER aaO).

UE bietet sich das grundsätzliche Abstellen auf die entsprechenden Umsätze an, ohne daß dabei aber die Umstände des Einzelfalls aus dem Auge verloren werden dürfen. Eine weitere Vergrößerung und Vereinfachung käme nur de lege ferenda in Betracht, etwa durch Gesetz oder über eine auf eine entsprechende Verordnungsermächtigung gestützte VO (glA wohl KETTELER, Diss. 1998, 67). Da es im Zusammenhang um Typisierung geht, sollten außergewöhnliche BE ausgeschieden werden, zB grundsätzlich Grundstücksveräußerungserlöse. Als nicht außergewöhnlich können sich zB laufende Subventionen oder Erlöse aus der Veräußerung von WG im Rahmen einer ordnungsgemäßen Bewirtschaftung darstellen (glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 199 c). Es wird auch die Ansicht vertreten, daß je höher der auf den Gewinnaufschlag entfallende Umsatzanteil ist, um so eher von einem Gewerbebetrieb auszugehen ist (KETTELER aaO, 67).

Tierzucht und Tierhaltung: Die Grenzziehung zwischen landwirtschaftlicher und gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung hat der Gesetzgeber in Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–5 mit spezieller Rechtsfolge – bei fehlender Mindestflächendeckung Differenzierung nach Tierzweigen – näher und detaillierter geregelt. Es wird auf die entsprechenden Erl. verwiesen (Anm. 245 ff.).

Einstweilen frei.

169–171

VI. Einzelfälle landwirtschaftsfremder Nebentätigkeiten

1. Zukauf von Fremderzeugnissen als Ersatz für Urproduktion

a) Bedeutung des Zukaufs von Fremderzeugnissen bei der Abgrenzung zum Gewerbebetrieb 172

Der Erwerb von Fremderzeugnissen kann auf zweierlei Weise zur Gewerblichkeit führen. So kann durch Weiterverarbeitung zugekaufter Fremderzeugnisse im luf. Betrieb die landwirtschaftstypische Urproduktion verdrängt oder durch Absatz solcher Erzeugnisse ein Handelsgewerbe begründet werden.

Erzeugung, Erwerb und Verkauf typischer Handelsware durch einen Land- und Forstwirt führt nach der FinVerw. zur Gewerblichkeit, ausgenommen solche Handelswaren, die der Vervollständigung einer für die Art des Erzeugerbetriebs üblichen Produktpalette dienen, zB Töpfe und Erden in einer Gärtnerei, sofern der hieraus erzielte Umsatz von untergeordneter Bedeutung ist (R 135 Abs. 5 Satz 3 EStR). Letztere sind dann wie fremde Erzeugnisse in nachstehendem Sinne zu behandeln (R 135 Abs. 5 Satz 3 EStR: „dazu gehören auch“). Bereits diesen Maßgaben ist zu entnehmen, daß der Begriff des Zukaufs fremder Erzeugnisse mit dem herkömmlichen Sprachgebrauch dieser Begriffe nichts zu tun hat. Da sie als zutreffende Auslegung des Gesetzes gedacht sind, sollte eine

präzisere Formulierung erwogen werden, zB bedingt unschädlicher Zukauf/schädlicher Zukauf.

Nach der ursprünglichen Rspr. des BFH (BFH v. 2. 2. 1951 IV 250/50 U, BStBl. III, 65) gebieten die Gesichtspunkte der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Wettbewerbsneutralität des StR, den Zukauf fremder Erzeugnisse, der nur der Weiterveräußerung dient, prinzipiell als gewerblich zu behandeln. Nur ein solcher Zukauf lasse die Struktur eines luf. Betriebs unberührt, der sich als Aushilfe im Erzeugungsprozeß als notwendig erweise und deshalb regelmäßig nur unbedeutend sein könne. Dieser engere Standpunkt ist später von der FinVerw. und der Rspr. erweitert worden (Abschn. 13 GewStR 1955/1958; BFH v. 12. 7. 1955 I 113/53, BStBl. III, 267; v. 6. 11. 1964 IV 110/62 U, BStBl. III 1965, 147), in seinen grundsätzlichen Fundamenten aber weiter tragfähig.

Geht man verengend auf den Kernbereich der LuF davon aus, daß sie die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch gewonnenen Erzeugnisse ist (R 135 Abs. 1 Satz 1 EStR), kann der im Rahmen eines einheitlichen Betriebs über den Erzeugungsprozeß notwendigen Umfang hinaus erfolgende dauernde und nachhaltige Zukauf fremder Erzeugnisse dazu führen, daß Gewerblichkeit eintritt.

Grundlegend BFH v. 2. 2. 1951 IV 250/50 U, BStBl. III, 65, mit Betonung der Verkehrsanschauung, dort auch zur Frage der GewStPflcht der Forstbaumschule einer OHG mit erheblichem Zukauf fremder Baumschulerzeugnisse; v. 12. 7. 1955 I 113/53 U, BStBl. III, 267; GewStPflcht einer Gärtnerei; v. 15. 11. 1956 IV 430/55 U, BStBl. III 1957, 37, Verhältnis von Uerzeugung und betriebsnotwendigem Zukauf; v. 7. 3. 1957 IV 447/55 U, BStBl. III, 165, Frage des Zukaufs im Verhältnis zur Annahme eines Nebenbetriebs; v. 30. 8. 1960 I 108/59 U, BStBl. III, 460, Landwirtschaft, Gärtnerei und Ladengeschäft mit Zukauf; v. 27. 11. 1980 IV R 31/76, BStBl. II 1981, 518, gemischter einheitlicher Betrieb mit Zukauf.

Nach den von der Rspr. des BFH bzw. der FinVerw. entwickelten Grundsätzen, die sich insoweit jedenfalls in den allgemeinen Aussagen im wesentlichen decken, kommt Gewerblichkeit dann in Betracht, wenn im Rahmen des eigentlichen luf. Betriebs

- über den betriebsnotwendigen Umfang ein Zukauf fremder Erzeugnisse (s. Anm. 173)
- dauernd und nachhaltig erfolgt (s. Anm. 174) und
- gewisse Grenzen überschreitet (s. Anm. 174).

Rechtsfolge bei schädlichem Zukauf: Die Frage, ob die Gewerblichkeit aufgrund des Zukaufs den gesamten luf. Betrieb infiziert, ist mit den allgemeinen Grundsätzen für einen einheitlichen Betrieb zu beurteilen, wonach entweder ein luf. Betrieb oder ein Gewerbebetrieb vorliegt. So geht die Rspr. des BFH bei bloßem Zukauf im Rahmen des Erzeugerbetriebs von einem Betrieb aus und ordnet bei nachhaltigem Zukauf fremder Erzeugnisse über das betriebsnotwendige Maß hinaus prinzipiell den ganzen bislang luf. Betrieb als Gewerbebetrieb ein (grundlegend BFH v. 2. 2. 1951 IV 250/50 U, BStBl. III, 65; Forstbaumschule; zweifelnd Nds. FG v. 4. 5. 2000, EFG 2001, 51, Rev. Az. V R 43/00). Dem folgt das Schrifttum (vgl. zB BOLIN, INF 2001, 365 [370] und wohl auch die FinVerw., obwohl die EStR hierzu keine ausdrückliche Stellung nehmen (vgl. R 135 Abs. 1 und 5 EStR 1996, dagegen noch Abschn. 135 Abs. 4 Satz 3 EStR 1990)).

b) Gewerblichkeit durch nicht betriebsnotwendigen Zukauf und Zukauf betriebsuntypischer Fremderzeugnisse 173

Nur nicht betriebsnotwendiger Zukauf kann bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zur Gewerblichkeit eines luf. Betriebs führen.

Nicht betriebsnotwendig sind fremde Erzeugnisse im allgemeinen dann, wenn sie nicht im eigenen Betrieb des Stpfl. bei der Bewirtschaftung des Bodens oder der landwirtschaftlichen Tierhaltung verwendet werden (BFH v. 11. 10. 1988 VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284). Entsprechende Grundsätze gelten etwa für die Binnenfischerei, die Imkerei usw. (s. die Erl. zu § 13 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 BewG, aber auch im Bereich der luf. Nebenbetriebe (s. die Erl. zu § 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1).

Betriebsnotwendig sind alle zugekauften fremden Erzeugnisse, die im luf. Betrieb für Erzeugungsprozesse eingesetzt werden. Ihr Zukauf ist unschädlich und spricht demnach nicht gegen die Annahme eines luf. Betriebs. So zB der Erwerb von Saatgut, Zwiebeln, Stecklingen, Jungpflanzen, Jungtieren (BFH v. 27. 4. 1955 IV 72/54 U, BStBl. III, 223; R 135 Abs. 5 Satz 1 EStR), wenn damit weitere Erzeugung verknüpft ist, also Einsatz des Saatguts und der Jungpflanzen zur Erzeugung von Pflanzen bzw. Erntegut, der Jungtiere etwa zur Mast, was durch Mindestverweildauer (Vieh drei Monate, Abschn. 1.03 Abs. BewRL) indiziert oder durch Gewichtszuwachs (FG Bremen v. 27. 6. 1986, EFG 1986, 601: Forellenzucht) erkennbar sein kann (LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 171 spricht vom Dienen für den Erzeugungs- und Veredelungsprozess zumindest für eine volle Produktionsstufe; letzteres erscheint aber wiederum nicht ganz einfach bestimmbar). Entsprechendes gilt etwa auch für den Zukauf von Bruteiern, die in der betriebseigenen Brüterei ausgebrütet werden und die Jungtiere sodann der ebenfalls betriebseigenen Mästerei oder einer Legehennenfarm zugeführt werden. Zum nicht schädlichen Zukauf soll die Übernahme luf. Erzeugnisse von anderen Land- und Forstwirten im Rahmen von Erzeugergemeinschaften nach dem Marktstrukturgesetz (v. 26. 9. 1990, BGBl. I, 2135) gehören (KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 105).

Betriebsnotwendigkeit kann aber bei Erzeugnissen, bei denen die Urproduktion abgeschlossen ist, grundsätzlich nicht mehr gegeben sein (FELSMANN/GIERE, A 296 a). Entsprechendes gilt, wenn mit an sich urproduktionsfähigen Erzeugnissen von vornherein keine Inangansetzung eines Erzeugungsprozesses, sondern Weiterverkauf beabsichtigt ist (BFH v. 2. 2. 1951 IV 250/50 U, BStBl. III, 65). Mit diesen Maßgaben dürften etwa von Gärtnereien zugekaufte Erdpflanzen, die diese auf Hydrokultur umstellen, noch zum Erzeugungsprozess zu rechnen sein (glA FELSMANN/GIERE, A 296 d).

Zukauf fremder Erzeugnisse ist uE nicht nur der Erwerb fremder WG. Als „Zukauf“ kann sich auch die Übertragung von WG aus einem Gewerbebetrieb des Stpfl. in seinen luf. Betrieb darstellen (glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 171 q; FELSMANN/GIERE, A 298 a: auch aus einem eigenen Erzeugerbetrieb im Ausland; vgl. zur Bewertung R 135 Abs. 6 Satz 5 EStR). UE kann auch die Übernahme von WG, für die der Land- und Forstwirt sogar noch ein Entgelt erhält, nach den Zukaufsregeln zu behandeln sein.

So zB die Übernahme von Abfällen (Maische, Klärschlamm usw.), die er nicht in seinem Urproduktionskreislauf einsetzt (wegen der diesbezüglichen Abgrenzung zum Nebenbetrieb s. Erl. zu Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, dort auch zum Standpunkt der FinVerw.), sondern sie ggf. nach Be- und Verarbeitung nicht nahezu ausschließlich im eigenen Betrieb der LuF verwendet, sondern sie zum Teil oder ganz an einen eigenen Gewerbebetrieb (zB gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung) oder an andere Betriebe weitergibt (im Er-

gebnis offenbar ebenso die FinVerw., R 135 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStR; glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 165, die bezüglich der Schädlichkeit für die Anwendung der 30 vH-Grenze im Umsatzvergleich eintreten; FELSMANN/GIERE, A 337: die Weitergabe von mehr als 10 vH der gewonnenen Erzeugnisse ist schädlich).

Fremde Erzeugnisse iSd. Rspr. des BFH sind solche, die in einem fremden Betrieb hergestellt werden (BFH v. 11. 10. 1988 VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284 [285]). Deutlicher ist es, in dem vorliegenden Zusammenhang von fremden Erzeugnissen dann zu sprechen, wenn es sich nicht um solche Erzeugnisse handelt, die im eigenen Betrieb im Wege des Erzeugungsprozesses weitergezüchtet bzw. bearbeitet werden, und die nach der Verkehrsauffassung und dem Gedanken der Wettbewerbsneutralität noch als luf. Produkte zu qualifizieren sind (LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 33; BFH v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427). Als fremde Erzeugnisse müssen auch solche gelten, die der Stpfl. von einem seiner Betriebe in den anderen überträgt (s. auch zum Zukauf). Keine fremden Erzeugnisse liegen aber etwa bei Kostpflanzen von Baumschulbetrieben vor, wenn der Kostnehmer eine Rücklieferungsverpflichtung gegenüber dem Kostgeber hat (BFH v. 16. 12. 1976 V R 115/71, BStBl. II 1977, 272; H 135 EStR „Baumschulen“: eigene und keine fremden Erzeugnisse; für die Ausdehnung dieser Grundsätze auf andere Gartenbaubetriebe, wie zB Blumen- und Staudengärtnereien, sowie für den Vermehrungsanbau von Saatzuchten FELSMANN/GIERE, A 296 c). Bei einem Weinbaubetrieb mit nicht unbedeutenden eigenen Flächen, zu dessen Produktionsprozeß traditionell auch die Verarbeitung der Trauben zu Wein (Kelttern, kellermäßige Behandlung) als integrierter Bestandteil gehört (für die Annahme eines Bestandteils des Urproduktionsprozesses LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 5 Rn. 20; offengeblieben in BFH v. 11. 10. 1988 VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284 [286]; aA die Annahme als Bestandteil des eigentlichen Urproduktionsprozesses BFH v. 27. 2. 1987 III R 270/83, BFH/NV 1988, 85; v. 27. 11. 1997 V R 78/93, BStBl. II 1998, 359 [360] beiläufig), stellt die Verarbeitung von Trauben, die der Winzer als Entgelt (statt in Geld) für verpachtete Weinbauflächen erhält (sog. Pachttrauben), keinen für die Annahme von LuF schädlichen Zukauf dar (BFH v. 27. 2. 1987 III R 270/83, BFH/NV 1988, 85; LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 5 Rn. 20). Schädlich kann aber wohl ggf. der Zukauf von Trauben, Mosten und Weinen anderer Winzer zur Weinerzeugung sein (BFH v. 11. 10. 1988 VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284; v. 27. 2. 1987 III R 270/83, BFH/NV 1988, 85, mit einer Absage an die Auffassung, daß die Weinerzeugung als letzter Akt der luf. Urproduktion den Zukauf von Trauben, Mosten und Weinen anderer Winzer einschließt, so aber zB HEUSER, INF L 1960, 330).

Betriebstypischer bzw. -untypischer Zukauf: Nach Auffassung der FinVerw. liegt dann Zukauf fremder Erzeugnisse vor, wenn diese, wiewohl an sich luf., nicht betriebstypisch sind. Der Zukauf und die Vermarktung betriebsuntypischer Erzeugnisse führt zur Gewerblichkeit (Ausnahme bei Sortimentsabrundung mit den Maßgaben der R 135 Abs. 5 Satz 3 EStR). Dabei soll bei gleichzeitiger landwirtschaftlicher Betätigung möglichst in einen gewerblichen Handelsbetrieb und einen landwirtschaftlichen Teil zu trennen sein (OFD Köln v. 21. 5. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 649, Tz. 3.1 bis 3.3 mit Beispielen). Nach Verwaltungsansicht bezieht sich der bis zu einem bestimmten Grad unschädliche Zukauf fremder für die Weiterveräußerung bestimmte Erzeugnisse nur auf betriebstypische Erzeugnisse, die nicht im eigenen Betrieb im Wege des Erzeugungsprozesses bearbeitet werden, und die nach der Verkehrsauffassung noch

als luf. Produkte zu qualifizieren sind (R 135 Abs. 5 Satz 2 EStR; OFD Köln v. 21. 5. 1997, StEK § 13 Nr. 649, Tz. 3).

Für die Frage, was betriebstypische Erzeugnisse sind, kann nach FinVerw. zT und mit Einschränkungen als Anhaltspunkt auf die Definition der Nutzungen und Nutzungsteile nach dem Bewertungsrecht verwiesen werden (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a–d und § 62 Abs. 1 BewG), wobei bei gärtnerischer Nutzung auf eine Differenzierung nach Nutzungsteilen verzichtet wird (R 135 Abs. 5 EStR; dazu auch MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 194; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 171 k; Zukauf und Veräußerung von Rosen eines Nelken erzeugenden Gartenbaubetriebs ist demnach bis zu einer bestimmten Grenze unschädlicher Zukauf fremder Erzeugnisse; kritisch FELSMANN/GIERE, A 299 mit Beispielen).

Stellungnahme: Mit den Begriffen des betriebstypischen bzw. betriebsuntypischen Zukaufs ist uE wenig gewonnen. Sie sind schwer bestimmbar und zeigen keine klare Kontur auf, wie bspw. bei der gärtnerischen Nutzung im Verhältnis zu anderen Betätigungen. Stellt man diesbezüglich auf den konkreten Betrieb ab (so zB FELSMANN/GIERE, A 299, allerdings mit Einschränkungen in A 300), gelangt man zu Einzelfallabgrenzungen, die Kasuistik und – im Vergleich untereinander – Verständnisschwierigkeiten hervorrufen (vgl. die Beisp. bei BOLIN, INF 2001, 365 [368]). Eine Verobjektivierung führt andererseits, falls sie zu grob ausfällt, zu unbefriedigenden Ergebnissen, etwa daß bei einem Nur-Landwirt auch der Zukauf (und Absatz) von Holz als forstwirtschaftliches Produkt betriebstypisch wäre. Da nicht in Abrede zu stellen ist, daß auch die Eigenart des zugekauften Produkts für die Abgrenzung von LuF und Gewerbebetrieb einen Hinweis für die Abgrenzung LuF/Gewerbebetrieb liefern kann, sollte uE eine verobjektivierte gemäßigte Konkretisierung Platz greifen, etwa in dem Sinne, daß grds. alles betriebstypisch ist, was beispielsweise iSv. Abs. 1 Nr. 1 ein Nur-Landwirt, Nur-Forstwirt, Weinbauer usw. (ggf. auch kumulierend) mit dieser Art von Betätigung zu erzeugen vermag.

Damit wäre etwa bei einem reinen Grünlandbetrieb mit Milchviehhaltung der Handel mit zugekauften Mastschweinen noch betriebstypisch (aA FELSMANN/GIERE, III., A 299, Beispiel 2; BOLIN, INF 2001, 365 [369]). Dabei wird nicht verkannt, daß auch nach Auffassung der FinVerw. eine gewisse Sortimentsabrundung als für die Betriebstypik unschädlich anzusehen ist (R 135 Abs. 5 Satz 3 EStR), etwa, wenn ein Obstbaubetrieb in geringem Umfang auch Südfrüchte zukauf und veräußert und damit untergeordnete Umsätze erzielt (glA wohl FELSMANN/GIERE, aaO, Beispiel 4 iVm. A 300; aA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 171 k).

Sodann stellt sich die weitere Frage, inwieweit ein an sich gewerblicher Handel die Landwirtschaft gewerblich infiziert, oder ob es sich dabei um einen selbständigen Gewerbebetrieb handelt. Bei Annahme eines einheitlichen Betriebs hängt uE die Intensität eines Zukaufs als schädlich neben dem Umfang des Zukaufs auch davon ab, wie weit das jeweilige zugekaufte Produkt von dem typischen Erzeugungsprozeß etwa im Sinne der Betätigungen von Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 entfernt ist. Die Frage, ob zwei Betriebe vorliegen, nämlich ein luf. und ein gewerblicher, kann nur nach objektiven Kriterien beurteilt werden (dazu Anm. 167), wobei nicht das Bestreben maßgeblich sein kann, „möglichst“ zu trennen (so aber OFD Köln v. 21. 5. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 649, Tz. 3.1 bis 3.3 mit Beispielen). Es liegen entweder getrennte Betriebe vor oder nicht.

174 c) **Umfang des schädlichen Zukaufs (Umsatzgrenzen und andere Vereinfachungsregelungen)**

Zur Abgrenzung des schädlichen vom unschädlichen Zukauf bedienen sich Rspr. und FinVerw. bestimmter Umsatzgrenzen, die nachhaltig überschritten sein müssen.

Das Erfordernis der Nachhaltigkeit des Zukaufs, der den Strukturwandel zum Gewerbebetrieb bewirkt, vermeidet ebenso wie die Nachhaltigkeit im Gewerbebetriebsbegriff (§ 15 Abs. 2 S. 1) oder bei Überschreiten der Tierbestandsgrenzen (Abs. 1 Nr. 1 S. 4 iVm. § 51 Abs. 2 S. 1 BewG; Anm. 262) eine wiederholte und zufällige Umqualifizierung von Einkünften (BFH v. 30. 8. 1960 I 108/59 U, BStBl. III, 460 [461]).

Umfang des schädlichen Zukaufs: Als unschädlich sieht der BFH nur Zukäufe unter 20 vH und unter besonderen Umständen höchstens 30 vH des Gesamtumsatzes an.

BFH v. 2. 2. 1951 IV 250/50 U, BStBl. III, 65 – dort auch zur Entwicklung der Rspr.; die Rspr. des RFH setzte die Grenze bei 50 vH, zB RFH v. 2. 8. 1939 VI 507/38, RFHE 47, 182; v. 12. 7. 1955 I 113/53 U, BStBl. III, 267; v. 18. 1. 1962 V 200/58 S, BStBl. II, 298; v. 27. 11. 1980 IV R 31/76, BStBl. II 1981, 518; v. 11. 10. 1988 VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284 (286).

Der Vergleich erfolgt für jeden einzelnen Betrieb des Stpfl., nicht aber für Teilbetriebe und Betriebsteile (glA FELSMANN/GIERE, A 302 a). Für die Umsatzgrenze sind die BE ohne USt. maßgebend. Erfasst werden alle Einnahmen, unabhängig von der UStPflicht und ohne Rücksicht auf Steuerbarkeit oder Steuerbefreiung nach EStG; zB die Produktionsaufgaberente (Erl. zu Abs. 2 S. 1 Nr. 3), Grünbrachezuschüsse oder Erlöse aus Anlageverkäufen (BOLIN, INF 2001, 365 [368]).

Die FinVerw. geht allgemein von der Grenze von höchstens 30 vH aus, bis zu der sie aus Vereinfachungsgründen grundsätzlich noch einen Betrieb der LuF anerkennt (R 135 Abs. 5 Satz 4 EStR; FinMin. Nds. v. 10. 11. 1981, FR 1981, 591; bereits BMF v. 9. 8. 1974, BStBl. I, 635; dies steht im Gegensatz zu Abschn. 1.03 Abs. 1 Satz 4 BewRL, die noch den Standpunkt des BFH wiedergeben; die Grenze wird von der FinVerw. auch im Beitrittsgebiet angewandt, zB FinMin. Brandenb. v. 15. 7. 1992, BB 1992, 1543). Allerdings soll diese Vereinfachungsregelung nur Anwendung finden, wenn der Umsatzanteil, der auf die Veräußerung der Fremderzeugnisse entfällt, nicht erkennbar überwiegt (R 135 Abs. 5 Satz 5 EStR). Nach FinVerw. ist Erkennbarkeit nicht gegeben, wenn der Umsatzanteil, der auf die Veräußerung von Fremderzeugnissen entfällt, wegen der vorliegenden tatsächlichen Verhältnisse im Betrieb nur im Wege der Nachkalkulation oder mit einem großen Unsicherheitsfaktor zu ermitteln ist. In Fällen dieser Art wendet die FinVerw. die Vereinfachungsregelung des R 135 Abs. 5 Satz 4 EStR insgesamt nicht an, da der Stpfl. für sämtliche steuermindernden Umstände die objektive Feststellungslast trage (im Ergebnis glA FELSMANN/GIERE, A 302 a; BOLIN, INF 2001, 365 [368 f. mit Beisp.]). Das gelte auch für Schätzungsfälle (OFD Köln v. 21. 5. 1999, StEK § 13 Nr. 649, Tz. 3.4).

Die nunmehr gefestigte Rspr. des BFH mißt die Grenze von 20 vH bzw. 30 vH am Verhältnis der auf dem Zukauf beruhenden Umsätze zum Gesamtumsatz (Umsatzvergleichsverfahren).

StRspr. des IV. Senats des BFH, zB BFH v. 27. 11. 1980 IV R 31/76, BStBl. II 1981, 518; v. 11. 10. 1988 VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284; offen geblieben in BFH v. 5. 11. 1974 VIII R 254/71, BStBl. II 1975, 118; aA noch der I. und V. Senat des BFH,

BFH v. 12. 7. 1955 I 113/53 U, BStBl. III, 267; v. 18. 1. 1962 V 200/58 S BStBl. III, 298 (299): Einkaufswert/Gesamtumsatz.

Dagegen begnügt sich die FinVerw. aus „Vereinfachungsgründen“ (s. dazu auch BMF v. 28. 7. 1981, INF 1981, 468) für ihre starre 30-vH-Grenze mit dem Verhältnis des Einkaufswerts der zugekauften fremden Erzeugnisse zum Gesamtumsatz (Einkaufswert-Umsatzverfahren; zustimmend KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 104, allerdings lediglich mit der Begründung der angeblich leichteren Handhabbarkeit; WITTICH, INF 1991, 242), was bei höheren Aufschlägen zu deutlich unzutreffenden Ergebnissen führen kann (BFH v. 27. 11. 1980 IV R 31/76, BStBl. II 1981, 518 mwN; v. 11. 10. 1988 VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284 [287]: der auf die zugekauften Erzeugnisse entfallende Umsatzanteil wird durch Kostenfaktoren erheblich beeinflußt, was natürlich im Einkaufswert der fremden Erzeugnisse keinen Niederschlag findet; auch die Ausführungen von SCHILD, DStR 1997, 642 [644 ff.], der hierdurch auch die Zukaufsgrenzen zT deutlich heraufgesetzt sieht).

Der Standpunkt der FinVerw. ist mithin schon deshalb abzulehnen, weil sie nicht vergleichbare Größen in Beziehung zueinander setzt (glA FG Köln v. 9. 12. 1999, EFG 2000, 488, rkr.; LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 34; FELSMANN/GIERE, A 306, 307 a f.). Allerdings darf an dieser Stelle nicht verschwiegen werden, daß die FinVerw. diese Vereinfachungsregelung nur zur Anwendung bringt, wenn der Umsatzanteil, der auf die Veräußerung der Fremderzeugnisse entfällt, nicht erkennbar überwiegt (R 135 Abs. 5 Satz 5 EStR; zur Frage, wann Erkennbarkeit vorliegt, SCHILD, DStR 1997, 642 [645], der dafür eintritt, dieses Wort als „deutlich“ zu verstehen). Es ist zu fragen, warum man nicht gleich ganz auf die Linie des BFH eingeschwenkt ist.

10-vH-Grenze für betriebsuntypische Handelswaren: Zusätzlich zur 30-vH-Grenze hält die FinVerw. den Zukauf betriebsuntypischer Handelswaren (dazu oben) zur Vervollständigung der üblichen Produktpalette (zB Töpfe und Erden in einer Gärtnerei, R 135 Abs. 5 Satz 3 EStR) für die Annahme eines luf. Betriebs nur dann für unschädlich, wenn der Einkaufswert dieser Handelswaren 10 vH des Gesamtumsatzes nicht übersteigt (R 135 Abs. 5 Satz 3 EStR). Das Überschreiten dieser Grenze ist offenbar nach dem Standpunkt der FinVerw. auch dann schädlich, wenn zusammen mit den betriebstypischen Zukäufen die 30-vH-Grenze gewahrt ist. Wenn man den Typisierungen überhaupt folgt (zur Kritik entsprechend Anm. 178), ist die verschärfende Ergänzung bezüglich betriebsuntypischer Handelswaren sachgemäß, denn diese Handelswaren sind noch weiter von luf. Produkten entfernt und stehen unmittelbar in Konkurrenz zum Warensortiment reiner Handelsbetriebe.

Werden betriebsuntypische Waren zugekauft, die nicht unter vorstehende Maßgaben fallen, also etwa typische Handelswaren ohne die Funktion einer Sortimentsabrundung, geht die FinVerw. offenbar ohne jegliche Einschränkung von Schädlichkeit aus (glA FELSMANN/GIERE, A 301, der aber bei „vollkommen untergeordneter Bedeutung“ für eine geringfügige Bagatellgrenze eintritt). In Fällen dieser Art stellt sich dann aber auch noch die Frage, ob LuF und Gewerbebetrieb getrennt sind.

Die allgemeinen Grundsätze für die Grenzziehung namentlich bei Zukauf gelten auch für die Fälle des § 13 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 Abs. 1 BewG (vgl. für Binnenfischerei BFH v. 15. 11. 1956 IV 430/55 U, BStBl. III 1957, 37).

Verhältnis der Umsatzgrenzen zu weiteren Vereinfachungsregelungen der FinVerw.: Neben der Abgrenzung für schädlichen Zukauf hat die FinVerw.

in R 135 EStR zahlreiche weitere sog. Vereinfachungsregelungen getroffen, die im einzelnen zu einer zT erheblichen Begünstigung der Stpfl. führen können. Die FinVerw. gewährt die in den einzelnen Absätzen des R 135 EStR enthaltenen „Vereinfachungsregelungen“ grundsätzlich nebeneinander, nur dann aber nicht, wenn innerhalb eines Absatzes der R 135 EStR mehrere Betragsgrenzen für den gleichen Sachverhalt genannt werden, zB bei Verwendung von WG außerhalb des Betriebs in R 135 Abs. 9 EStR 2001 (s. etwa das Beispiel zu OFD Köln v. 21. 5. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 649).

Beispiel: Ein Getreidebaubetrieb erzeugt 100 t Getreide, 40 t davon werden in einem Nebenbetrieb (Kornbrennerei) zusammen mit 35 t zugekauftem Getreide verarbeitet. Neben dem Verkauf der restlichen 60 t selbsterzeugten Getreides verkauft der landwirtschaftliche Betrieb noch weitere 25 t Getreide, die er ebenfalls zugekauft hat.

Sowohl der Hauptbetrieb „Getreideanbau“ als auch der Nebenbetrieb „Kornbrennerei“ sind der LuF zuzuordnen, da in beiden Fällen die in R 135 Abs. 3 und 5 angegebenen Grenzen nicht überschritten werden. Zwar sind insgesamt 60 t Getreide zugekauft worden – bei einer Eigenproduktion von nur 100 t –, im Hauptbetrieb lag jedoch der Umsatz aus zugekauften Erzeugnissen iSv. R 135 Abs. 5 EStR unter 30 vH und im Nebenbetrieb wurden überwiegend eigene Erzeugnisse iSv. R 135 Abs. 3 EStR verarbeitet. Bei der Prüfung der Umsatzgrenze des R 135 Abs. 5 Satz 4 EStR sind in diesen Fällen die in den Nebenbetrieb überführten Erzeugnisse des Hauptbetriebs in den Gesamtumsatz des Hauptbetriebs einzubeziehen.

175 Einstweilen frei.

2. Handelsbetriebe des Land- und Forstwirts

176 a) Ein einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher oder gewerblicher Betrieb bei erhöhtem Absatz von Eigenerzeugnissen

Die Vermarktung der Eigenerzeugnisse eines luf. Betriebs ist nicht gewerblich, unabhängig davon, ob die Produkte direkt vom Hof, in einem eigenen Laden, im Groß- und Einzelhandel oder auf dem Wochenmarkt bzw. im Großmarkt verkauft werden (grundlegend BFH v. 30. 8. 1960 I 108/59 U, BStBl. III, 460; v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427; v. SCHÖNBERG, Agrarrecht 2000, 39). Schädlich ist aber ein zu umfangreicher Zukauf (s. Anm. 172 ff.), wobei uE prinzipiell keine Einschränkungen wegen der Erwartungshaltung der Kundschaft oder wegen Existenzgefährdung zu machen sind (s. aber bei ganz untergeordneter Bedeutung Anm. 167 aE; entsprechend für die Verkaufsstellen von Biobauern FELSMANN/GIERE, A 325). Verkauft der Verpächter Produkte, die er als Naturalpacht erworben hat, so vermarktet er keine Eigenerzeugnisse.

GIA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 170 c, wenn auch mit dem nicht zutreffenden Hinweis auf BFH v. 21. 2. 1980 V R 113/73, BStBl. II, 613; ein anderer Fall kann vorliegen, wenn der Verpächter eines luf. Grundstücks Naturalpacht im Rahmen des eigenen Erzeugungprozesses einsetzt, zB bezüglich Pachttrauben, dazu BFH v. 27. 2. 1987 III R 270/83, BFH/NV 1988, 85, zu Unrecht kritisch LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 170 c.

Vermarktung mit sonstigem Warenumsatz: Bedient sich der Land- und Forstwirt beim Absatz seiner Produkte eines eigenen Ladengeschäfts, eines eigenen Einzelhandels oder Großhandels mit sonstigem Warenumsatz, so können diese Aktivitäten zusammen mit der luf. Betätigung einen einheitlichen Betrieb oder getrennte Betriebe mit luf. oder gewerblichen Einkünften (BFH v. 27. 11. 1980 IV R 31/76, BStBl. II 1981, 518) oder einen luf. Nebenbetrieb iSv. Abs. 2 Nr. 1 bilden (zu letzterem s. Erl. zu Abs. 2 Satz 1 Nr. 1; s. auch Anm. 164).

Einheit von Handelsbetrieb und land- und forstwirtschaftlichem Betrieb:

Nach der weitgehend typisierenden Rspr. des BFH, deren Grundsätze die FinVerw. noch zusätzlich deutlich von der Einzelfallbeurteilung abgesetzt hat (R 135 Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 EStR), bilden Handelsgeschäft und luf. Betrieb dann eine Einheit, wenn im Durchschnitt der Jahre, also nachhaltig (dazu Anm. 174), mehr als etwa 40 vH der luf. Erzeugnisse im Laden umgesetzt werden. Der Laden habe dann für die LuF eine so wesentliche Funktion, daß er nicht mehr als selbständig beurteilt werden könne.

BFH v. 30. 8. 1960 I 108/59 U, BStBl. III, 460: Gärtnerei und LuF mit Ladengeschäft; v. 26. 11. 1964 IV 285/62 U, BStBl. III 1965, 90: Obsthof und Obstgroßhandel; v. 6. 11. 1964 IV 110/62 U, BStBl. III 1965, 147: Friedhofsgärtnerei mit Ladengeschäft und sonstigen Leistungen; v. 11. 2. 1965 IV 285/63, HFR 1965, 459: Weingut als notwendiges BV der gewerblichen Sektellerei; v. 27. 11. 1980 IV R 31/76, BStBl. II 1981, 518: Gärtnerei mit Ladengeschäft, Wochenmarktstand, Verkaufsstelle, allerdings mit der Einschränkung, daß dies nur idR gilt und daß die Eigenerzeugung mit dem Ladengeschäft wirtschaftlich eng verbunden sein muß; kritisch BFH v. 19. 5. 1971 IV R 156-157/67, BStBl. II 1972, 8.

Werden dagegen im Durchschnitt der Jahre 60 vH und mehr der luf. Erzeugnisse nicht über das Ladengeschäft abgesetzt, liegt nach Ansicht des BFH bezüglich des Ladengeschäfts ein Gewerbebetrieb vor (BFH v. 30. 8. 1960 I 108/59 U, BStBl. III, 460). Bei der dann notwendigen Errechnung des Gewinns aus dem Ladengeschäft sind nach der Auffassung des BFH die Erzeugnisse aus der LuF mit den Preisen anzusetzen, die der Stpfl. hätte zahlen müssen, wenn er die Waren im Großhandel erworben hätte (BFH v. 30. 8. 1960 I 108/59 U aaO). Dies hat die FinVerw. und ihr folgend das Schrifttum uE zeitgemäß und ohne entscheidenden Unterschied in der Sache dahingehend modifiziert, daß die eigenen Erzeugnisse mit dem Abgabepreis des Erzeugerbetriebs an Wiederverkäufer anzusetzen sind (R 135 Abs. 6 Satz 5 EStR). Besteht ein luf. Nebenbetrieb, ist nach Auffassungen im Schrifttum das Überschreiten der 40-vH-Grenze für diesen Nebenbetrieb gesondert zu prüfen (vgl. FELSMANN/GIERE, A 320, 321).

Stellungnahme: Wenigstens in dieser Allgemeinheit ist uE die Prämisse des BFH angreifbar, daß ein Handelsgeschäft des Stpfl. bei Absatz von mehr als 40 vH der eigenen luf. Produkte für die LuF eine so wesentliche Funktion habe, daß dann dieses Handelsgeschäft nicht mehr als selbständig beurteilt werden könne. Man sollte uE mit diesem Mittel nicht die Antwort auf die Frage vorstellen, ob mit den allgemeinen Kriterien beurteilt ein oder mehrere Betriebe des Stpfl. vorliegen (dazu Anm. 167 f.).

So tendenziell früher allgemein RFH v. 10. 5. 1927, RFHE 21, 176; v. 2. 11. 1938, RStBl. 1939, 231; v. 2. 8. 1939 VI 507/38, RStBl. 1940, 113; auch die Erwägungen im BFH-Urt. v. 16. 12. 1976 V R 107/73, BStBl. II 1977, 273; für einen Sonderfall R 135 Abs. 6 Satz 4 Nr. 2 EStR 1996, wo die FinVerw. uE mit logischem Bruch zu ihrer sonstigen Ansicht zum Handelsgeschäft mit einem Mal für die Annahme von zwei Betrieben darauf abstellt, daß die Betriebsführung des Erzeugerbetriebs von dem Handelsgeschäft unabhängig ist und beide Betriebe auch nach der Verkehrsauffassung als zwei selbständige Betriebe nach außen auftreten; kritisch offenbar auch FELSMANN/GIERE, A 321). Obwohl bei einer gewerblichen Brennerei anfallende Schlempe Futter für eine landwirtschaftliche Bullenmast bildete, ist etwa das FG Düss. in einer Entscheidung zur Ansicht gelangt, daß zwei selbständige Betriebe vorliegen, wobei die Brennerei nicht als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb der Tierhaltung anzusehen sei (FG Düss. v. 12. 6. 1967, Inf. L 1968, 263). Im Verhältnis von LuF zu einem Verarbeitungsbetrieb hat es der BFH ausdrücklich abgelehnt, allein von den Warenlieferungen zwischen beiden Betrieben auf ein einheitliches gewerbliches Unternehmen zu schließen (BFH v. 19. 5. 1971 IV R 156-157/67, BStBl. II 1972, 8; vgl. auch BFH v. 13. 9. 1985 III R 193/81, BFH/NV 1986, 278).

Zu berücksichtigen ist auch, daß luf. Erzeugnisse auch anderweit abgesetzt werden können und daß die Belieferung eines Handelsgeschäfts mit luf. Erzeugnissen auch aus fremder Hand erfolgen kann und mithin die Belieferung aus selbst erzeugten Produkten keinen entscheidenden Hinweis dazu liefert, ob beide Aktivitäten mit oder ohne Nachteil voneinander zu trennen sind. Folgt man dem hier vertretenen Ansatz und gelangt so ggf. auch bei Absatz von mehr als 40 vH der luf. Erzeugnisse über das Handelsgeschäft zur Annahme zweier Betriebe, kann sich das an sich gewerbliche Handelsgeschäft mit den Maßgaben des Abs. 2 Nr. 1 als Nebenbetrieb zur LuF darstellen (s. Erl. zu Abs. 2 Satz 1 Nr. 1).

Weitere Fälle der Einheit von Handelsbetrieb und land- und forstwirtschaftlichem Betrieb: Über die vorgenannten vom BFH entwickelten Grundsätze hinaus nimmt die FinVerw. auch dann einen einheitlichen Betrieb zwischen LuF und Handelsgeschäft an, wenn die eigenen Erzeugnisse des Betriebs zwar nicht zu mehr als 40 vH über das Handelsgeschäft abgesetzt werden, der Wert des Zukaufs fremder Erzeugnisse aber 30 vH des Umsatzes des Handelsgeschäfts nicht übersteigt (R 135 Abs. 6 Satz 2 Nr. 2 EStR 1996; diese Richtlinie geht auf die Entscheidung der obersten FinBeh. der Länder v. 15. 12. 1971 BStBl. I, 643, dort B I [1] b zum BewG zurück; der FinVerw. folgt etwa FELSMANN/GIERE, A 316).

Diese Auffassung der FinVerw. ist uE abzulehnen. Denn der Wert des Zukaufs fremder Erzeugnisse im Rahmen eines Handelsgeschäfts läßt keine Aussage darüber zu, ob ein einheitlicher Betrieb vorliegt, sondern nur dazu, ob ein Betrieb als gewerblich einzustufen ist oder nicht (so schon RFH v. 19. 8. 1942 VI 455/41, RStBl. 1942, 1110, bestätigt von BFH v. 19. 5. 1971 IV R 156–157/67 aaO; offenbar für die mögliche Annahme eines Nebenbetriebs in diesen Fällen LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 37).

Wie dargelegt ergibt sich aus der Rspr. des BFH, daß ein Handelsgeschäft neben einer LuF selbständiger Gewerbebetrieb sein soll, wenn die eigenen Erzeugnisse des Betriebs der LuF zu nicht mehr als 40 vH über das Handelsgeschäft abgesetzt werden. Die FinVerw. nimmt dies aber nur an, wenn der Wert des Zukaufs fremder Erzeugnisse (dazu Anm. 172 ff.) 30 vH des Umsatzes des Handelsgeschäfts übersteigt (R 135 Abs. 6 Satz 4 Nr. 1 EStR 1996).

Der Standpunkt der FinVerw. ist uE nicht stichhaltig. Der Umfang des Zukaufs fremder Erzeugnisse berührt nicht die Frage, ob ein oder mehrere Betriebe vorliegen (aA offenbar FELSMANN/GIERE, A 320), sondern nur die Frage ob ein einheitlicher Betrieb oder einer von mehreren gewerblich ist oder nicht.

Die FinVerw. geht dann vom Handelsgeschäft als selbständigem Gewerbebetrieb aus, wenn die eigenen Erzeugnisse des Betriebs der LuF zwar zu mehr als 40 vH über das Handelsgeschäft abgesetzt werden, diese jedoch im Verhältnis zur gesamten Absatzmenge des Handelsgeschäfts nur von untergeordneter Bedeutung sind (FELSMANN/GIERE, A 320: nicht mehr als 25 vH der gesamten Absatzmenge des Handelsgeschäfts, bemessen nach dem Umsatz), die Betriebsführung von Erzeugerbetrieb und Handelsgeschäft unabhängig ist und beide Betriebe nach der Verkehrsauffassung als zwei selbständige Betriebe nach außen auftreten (R 135 Abs. 6 Satz 4 Nr. 2 EStR).

Kritik am Mengenvergleich: Nach Rspr. und FinVerw. ist die Frage, ob Handelsgeschäft und luf. Betrieb eine Einheit bilden oder nicht, grundsätzlich davon abhängig, ob der Absatz selbsterzeugter Produkte über das Handelsgeschäft dort 40 vH übersteigt. Maßgebend ist hiernach ein Mengenvergleich. Dagegen wird im Schrifttum (zB FELSMANN/GIERE, A 327 ff., dort auch mit Beispielen) geltend gemacht, daß dieser reine Mengenvergleich im allgemeinen nicht praktikabel sei. Vielmehr sei regelmäßig ein Umsatzvergleich (netto ohne USt.) durchzu-

führen. Dem entsprechenden Umsatz des Erzeugerbetriebs sei der Wert der im Handelsgeschäft umgesetzten Eigenerzeugnisse hinzuzurechnen, wobei diese Erzeugnisse mit dem Wert anzusetzen seien, den der Stpfl. bei einer Lieferung im Großhandel an einen Wiederverkäufer erzielt hätte. Außergewöhnliche Umsätze des luf. Betriebs müßten außer Betracht bleiben.

b) Einkunftsart der Betriebe nach Anwendung der 40-vH-Grenze

177

Liegt wegen Überschreitens der 40-vH-Grenze (s. Anm. 176) ein einheitlicher Betrieb vor, so hängt die Frage, ob dieser Betrieb LuF oder Gewerbe ist, davon ab, ob die Zukaufsgrenzen für Fremderzeugnisse nachhaltig überschritten werden (s. Anm. 172 ff.). Bei Unterschreiten liegt ein einheitlicher Betrieb der LuF vor (BFH v. 27. 11. 1980 IV R 31/76, BStBl. II 1981, 518 geht offenbar bezüglich des Handelsgeschäfts vom Vorliegen eines Nebenbetriebs iSv. Abs. 2 Nr. 1 aus; die Nebenbetriebsfrage stellt sich uE aber nur bei einem selbstständigen Handelsgeschäft, vgl. Erl. zu Abs. 2 Nr. 1). Bei Überschreiten liegt ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor (BFH v. 12. 7. 1955 I 113/53 U, BStBl. III, 267; v. 15. 11. 1956 IV 430/55 U, BStBl. III 1957, 37; v. 27. 11. 1980 IV R 31/76 aaO; auch R 135 Abs. 6 Satz 3 EStR; LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 38 ff. mit Beispielen).

Die Annahme eines einheitlichen Betriebs kann durch Verpachtung oder unentgeltliche Überlassung des Handelsgeschäfts an Angehörige vermieden werden, wobei eine unentgeltliche Überlassung ohne Gewinnrealisierung allerdings voraussetzt, daß es sich bei dem überlassenen Handelsgeschäft um einen Teilbetrieb handelt (§ 6 Abs. 3). Denkbar wäre auch, den luf. Betrieb einzelunternehmerisch, das Handelsgeschäft mitunternehmerisch zu führen. Setzt der LuF (Einzelunternehmen) seine Produkte zu mehr als 40 vH über eine KapGes. (GmbH) ab, deren Anteile er beispielsweise allein hält, läßt sich wegen der rechtlichen Eigenständigkeit der KapGes. keine Einheit von LuF und KapGes. herstellen. Es liegt in Fällen dieser Art auch keine Betriebsaufspaltung vor, sofern keine Beherrschung gegeben ist bzw. keine wesentlichen Betriebsgrundlagen überlassen sind (zur Problematik LEINGÄRTNER, Kap. 14 Rn. 28 unter Bezugnahme auf BFH v. 25. 10. 1988 VIII R 339/82, DStR 1989, 40 bezüglich einer Tierhaltungs-GmbH neben einem landwirtschaftlichen Einzelunternehmen; DERS. aaO auch zur Frage der Organschaft).

Liegen zwei Betriebe vor, weil die 40 vH-Grenze nicht erreicht wird, so ist der Erzeugerbetrieb luf. Betrieb oder Gewerbebetrieb, wenn die Zukaufsgrenzen für Fremderzeugnisse überschritten sind (s. Anm. 172 ff.; vgl. auch R 135 Abs. 6 Satz 3 EStR). Nach aA soll das selbstständig zu beurteilende Handelsgeschäft ein Gewerbebetrieb sein, wenn es die Zukaufsgrenzen überschreitet, dagegen luf. Nebenbetrieb iSv. Abs. 2 Nr. 1, wenn es sie einhält (LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 35, 41). Dem kann dann gefolgt werden, wenn man in Fällen dieser Art die Tatbestandsmerkmale nach Abs. 2 Nr. 1 als erfüllt ansieht (Erl. s. dort). Werden luf. Betrieb und gewerbliches Handelsgeschäft im Rahmen einer PersGes. unterhalten, so ist die gesamte Tätigkeit gewerblich (§ 15 Abs. 3 Nr. 1).

c) Stellungnahme zur Typisierung bei Handelsbetrieben in der Land- und Forstwirtschaft

178

Vgl. zunächst zur typisierenden Betrachtungsweise RUPPE, Einf. ESt. Anm. 675 ff., vor allem Anm. 677.

Die vorstehend dargelegten Typisierungen zum Handelsgeschäft sollten den Blick auf den Einzelfall und dessen Eigenheiten nicht völlig verstellen (die Aus-

fürungen gelten entsprechend für die Typisierung beim Zukauf fremder Erzeugnisse, Anm. 172 ff.). Es ist für die Rechtsanwendung kaum noch nachvollziehbar, wenn in diesem Zusammenhang von der FinVerw. eine angemessene Beurteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse verlangt wird (R 135 Abs. 1 Satz 3 EStR), dieses Verlangen aber anschließend durch sehr schematische Typisierungen deutlich konterkariert wird (Abl. mat. Typisierungen RUPPE aaO; aA wohl v. SCHÖNBERG, Agrarrecht 2000, 37). Es gibt zu denken, wenn beispielsweise bei der Frage, ob Handelsgeschäft und luf. Betrieb einen einheitlichen Betrieb bilden oder nicht, nur auf den Absatzumfang selbstgewonnener luf. Erzeugnisse abgestellt wird und Gesichtspunkte wie eine einheitliche Betriebsführung, eine einheitliche Buchführung, ein einheitlicher Personaleinsatz, die Intensität der Verbindung der verschiedenen Aktivitäten, die Beziehung zur Urproduktion oder nicht usw. damit gleichsam in einer ganz bestimmten Richtung vermutet werden (im Zusammenhang kritisch BFH v. 19. 5. 1971 IV R 156–157/67, BStBl. II 1972, 8; im Ansatz wie hier wohl auch KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 112). Im Zusammenhang ist etwa auch schwer vermittelbar, warum im Verhältnis Handelsgeschäft und luf. Betrieb derart starke Typisierungen eingeführt sind, nicht aber beim nächstverwandten Verhältnis von Be- und Verarbeitung zum luf. Betrieb (Anm. 182). Dies soll nicht in Abrede stellen, daß schon wegen eines noch einsehbaren und überschaubaren Vollzugs gewisse Schematisierungen hingenommen werden müssen (die Typisierungen eher befürwortend LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 36; zur Begründung der Typisierungen BFH v. 27. 11. 1980 IV R 31/76, BStBl. II 1981, 518). Sie sollten nur nicht so strikt genommen werden, wie von der FinVerw. in R 135 Abs. 5 und 6 EStR vorgegeben. Dafür scheinen auch in der höchststrichterlichen Rspr. Anhaltspunkte gegeben zu sein (BFH v. 27. 11. 1980 IV R 31/76 aaO; s. aber BFH v. 29. 11. 2001 IV R 91/99, BStBl. II, 221 [223] in Anlehnung an die Rspr. des LSt.-Senats). Es ist uE gerechtfertigt, die schematisierenden Gesichtspunkte lediglich als Indizien einzusetzen, die aber im Einzelfall die Beurteilung nach allen Umständen des Einzelfalls nicht völlig ausschalten sollten (RUPPE, aaO; glA wohl FELSMANN/GIERE, A 321).

179–181 Einstweilen frei.

182 3. Be- und Verarbeitungsbetriebe des Land- und Forstwirts

Ist die Be- und Verarbeitung noch Teil des Erzeugungsprozesses, wenn auch nicht mehr Teil der Urproduktion, wie etwa beim Weinbaubetrieb die Verarbeitung der selbsterzeugten Trauben zu Wein bis hin zur Abfüllung (Anm. 227), so liegt keine gewerbliche Tätigkeit vor. Die Be- und Verarbeitung eigenerzeugter luf. Produkte zur Verwendung im Betrieb gehört zur luf. Betätigung. Keine Be- und Verarbeitung liegt vor, wenn luf. Produkte nur abgesetzt werden (BFH v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427 [429]), auch wenn damit gewisse Dienstleistungen (zB eine Verpackung) verbunden sind.

Ein oder mehrere Betriebe bei Be- und Verarbeitung: Die Frage, ob bezüglich luf. oder gewerblicher be- und verarbeitender und eigentlicher luf. Betätigungen (zB Metzgerei und an sich landwirtschaftliche Rinderhaltung) eines Stpfl. ein oder mehrere Betriebe vorliegen, ist grundsätzlich nach den allgemeinen Kriterien zu beurteilen (Anm. 167 f.). Typisierungen wie im Verhältnis von Handelsgeschäft und luf. Betrieb (dazu Anm. 176 ff.) hat die Rspr. des BFH nicht entwickelt (BFH v. 19. 5. 1971 IV R 156–157/67, BStBl. II 1972, 8; vgl. auch BFH v. 11. 10. 1988 VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284 [286]; FELSMANN/GIERE, A 338 a). Dies scheidet wohl auch an praktischen Schwierigkeiten. Maß-

gebend sind die Umstände des Einzelfalls. Ein einheitlicher gewerblicher oder luf. Betrieb liegt daher mit den allgemeinen Maßstäben (Anm. 167) vor, wenn die Verbindung des Verarbeitungsbetriebs mit der Landwirtschaft nicht nur zufällig und vorübergehend, sondern planmäßig, im Interesse des Hauptbetriebs gewollt ist.

BFH v. 16. 12. 1965 IV 299/61 U, BStBl. III 1966, 193: Landwirtschaft im Verhältnis zu Metzgerei und Gastwirtschaft; BFH v. 15. 11. 1956 IV 430/55 U, BStBl. III 1957, 37: Binnenfischerei und Fischbackküche). Hierbei können eine einheitliche Buchführung, ein einheitlicher Personaleinsatz, die wechselseitige Verwendung von Abfällen und Erträgen (BFH v. 16. 12. 1965 aaO) usw. eine Rolle spielen. Naturgemäß kann auch das Ausmaß von Bedeutung sein, in dem Erzeugnisse des luf. Betriebs an den Verarbeitungsbetrieb geliefert werden (BFH v. 13. 9. 1985 III R 193/81, BFH/NV 1986, 278: landwirtschaftliche Rinderhaltung im Verhältnis zu einer Metzgerei, die Erlöse für die an die Metzgerei gelieferten Rinder betragen nur 3 vH der Gesamterlöse der Metzgerei, weswegen der BFH getrennt von einer LuF und einem Gewerbebetrieb ausging). Dieser Umstand wird von der Rspr. des BFH aber nicht für allein entscheidend gehalten. Hiernach kann es sogar sein, daß ein luf. Betrieb selbst dann als selbständiger Betrieb zu qualifizieren ist, wenn die gesamten Erzeugnisse im eigenen gewerblichen Verarbeitungsbetrieb des Stpfl. abgesetzt werden (BFH v. 19. 5. 1971 IV R 156–157/67, BStBl. II 1972, 8: „Aus dem Umfang der Warenlieferungen zwischen beiden Betrieben – Schäferei und Hammelschlächtere – allein kann idR nicht auf ein einheitliches gewerbliches Unternehmen geschlossen werden“). Dementsprechend ist der Vorschlag (FELSMANN/GIERE, A 338a), von zwei nicht im Verhältnis von Haupt- und Nebenbetrieb stehenden Betrieben auszugehen, wenn der luf. Erzeugerbetrieb die Eigenerzeugung zu mehr als 40 vH an den gewerblichen Be- oder Verarbeitungsbetrieb liefert, diese Lieferung jedoch im Verhältnis zur gesamten be- oder verarbeiteten Rohstoffmenge nur von untergeordneter Bedeutung ist (Vorschlag: weniger als 25 vH), von der Rspr. nicht bestätigt worden.

Einheitlicher Betrieb ist als gewerblich oder landwirtschaftlich zu beurteilen: Sind luf. und verarbeitende Aktivitäten als ein einheitlicher Betrieb aufzufassen, stellt sich uE die Nebenbetriebsfrage nicht (s. die Erl. zu Abs. 2 Satz 1 Nr. 1; die Rspr. des BFH ist dazu uE nicht einheitlich; die FinVerw. scheint die Frage der Be- und Verarbeitung nur unter dem Gesichtspunkt des Nebenbetriebs aufzufassen, R 135 Abs. 3 EStR). Der gesamte Betrieb ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse danach zu beurteilen, ob er einen luf. Betrieb oder einen Gewerbebetrieb bildet. Dies hängt uE auch davon ab, ob die neben der eigentlichen luf. Aktivität stattfindende Be- und Verarbeitung zu einem Produkt anderer, nämlich gewerblicher Marktgängigkeit wird oder nicht (zur Grenzziehung s. Erl. zu Abs. 2 Satz 1 Nr. 2), schließlich welche Betätigung dem Betrieb das Gepräge gibt. Findet bei einem einheitlichen Betrieb mit LuF und Be- und Verarbeitung ein Übergangsprozeß statt, ist die Frage, ab wann der Übergang von der LuF zum Gewerbebetrieb oder umgekehrt vollzogen ist, nach den Regeln über den Strukturwandel zu entscheiden (s. Anm. 184).

Stellen Be- und Verarbeitung und LuF keine Einheit dar, bildet die LuF, sofern die Zukaufsgrenzen nicht überschritten sind (Anm. 172 ff.), einen luf. Betrieb. Die Be- und Verarbeitung kann selbständiger Gewerbebetrieb oder Nebenbetrieb iSv. Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 sein.

4. Absatz land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse in Verbindung mit Dienst- und Werkleistungen 183

Abgrenzungsfragen zwischen gewerblicher und luf. Betätigung stellen sich auch beim Absatz luf. Erzeugnisse über Dienst- und Werkleistungen (zB Landschafts- und Friedhofsgärtnereien, Besen- und Straußwirtschaften).

Grundsätzlich land- und forstwirtschaftliches Hilfsgeschäft: Dienst- und ggf. auch kleinere Werkleistungen, die im Zusammenhang mit dem Absatz von luf. Produkten anfallen, gehören noch zur LuF (bei Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Absatz eigener luf. Erzeugnisse zum Vertrieb auch RFH v. 10. 10. 1935 VI A 173/35, RStBl. 1936, 186; BFH v. 7. 3. 1957 IV 447/55 U, BStBl. III, 165 [167]). Besteht keine solche enge Bindung zum luf. Betrieb, so sind Dienst- und Werkleistungen grundsätzlich eine gewerbliche Betätigung (glA R 135 Abs. 7 Satz 1 EStR). Dies gilt erst recht, wenn neben entsprechenden Dienst- und Werkleistungen keine luf. Erzeugung stattfindet. Namentlich im Zusammenhang mit Gartenbau und Baumschulen (Anm. 230) greift das Berufsbild der damit befaßten Personen (Gärtner) weit über die Befassung mit luf. Erzeugung und Verwertung hinaus und umfaßt auch an sich gewerbliche (ausnahmsweise selbständige iSv. § 18) Dienst- und vor allem Werkleistungen, wie etwa die Gestaltung, Errichtung und Pflege von Garten- und Friedhofsanlagen bzw. Gräbern.

LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 5 Rn. 22; zur Abgrenzung des freiberuflichen Gartenarchitekten zur gewerblichen Betätigung BFH v. 16. 3. 1962 IV 318/59 U, BStBl. III, 302; vgl. entsprechend auch zur Abgrenzung vom freiberuflichen und gewerblichen Reitunterricht im Zusammenhang mit Pferdehaltung BFH v. 16. 11. 1978 IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246.

Ein einheitlicher Betrieb liegt bei untrennbarer Verflechtung der Dienst- und Werkleistungen mit der Urproduktion vor.

Dies ist etwa der Fall, wenn in einer Gärtnerei bzw. Baumschule erzeugte Pflanzen im Rahmen der Dienst- und Werkleistungen vermarktet werden, zB bei einer Friedhofsgärtnerei, bei der die erzeugten Pflanzen bei Grabpflegearbeiten eingesetzt werden (BFH v. 27. 4. 1955 IV 72/54 U, BStBl. III, 223; v. 26. 2. 1976 VIII R 15/73, BStBl. II, 492), bei einer Baumschule, bei der die erzeugten Gewächse zur Landschaftsgestaltung verwendet werden (BFH v. 12. 1. 1989 V R 129/84, BStBl. II, 432), bei einem Gartenbauunternehmen, bei der Pflanzen bei Gartengestaltungen verwendet werden (BFH v. 27. 9. 1963 VI 304/62 U, BStBl. III, 537). In diesen einheitlichen Betrieb dürfte auch ein vorhandenes Ladengeschäft einzubeziehen sein, wenn es auch der Entgegennahme von Aufträgen für den Gartenbau, die Grabpflege usw. dient (glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 173; aA JOSTEN, INF 1979, 128).

► *Nach der Rspr. des BFH* verändert aber nicht jede Übernahme einer mit dem luf. Betrieb zusammenhängenden gewerblichen Dienst- und Werkleistung die Struktur des einheitlichen Betriebs von LuF hin zum Gewerbebetrieb (zur Friedhofsgärtnerei mit Grabpflege BFH v. 26. 2. 1976 VIII R 15/73, BStBl. II, 492; v. 6. 11. 1964 IV 110/62 U, BStBl. III 1965, 147; v. 18. 7. 1957 IV 319/54, StRK, GewStG § 2 Abs. 1 R. 74; v. 27. 4. 1955 IV 72/54 U, BStBl. III, 223).

Nach BFH v. 6. 11. 1964 IV 110/62 U aaO ist der gesamte einheitliche Betrieb als Gewerbebetrieb einzuordnen, wenn die Umsätze aus der Grabpflege nachhaltig 50 vH der Gesamtumsätze übersteigen und im Umsatz die Vergütung für Leistungen und nicht für Lieferungen selbstgezogener Pflanzen überwiegen. Entsprechende Grundsätze hat der BFH auf Landschaftsgärtnereien angewandt (BFH v. 27. 9. 1963 VI 304/62 U, BStBl. III, 537; v. 6. 10. 1966 I R 24/66, BStBl. III, 678; v. 28. 7. 1987 V B 68/86 BFH/NV 1988, 198). In einer anderen Entscheidung hat der BFH allerdings nicht alleinentscheidend auf Umsatzanteile abgestellt, sondern zusätzlich darauf, welche Betätigung dem Betrieb unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls das Gepräge gibt (BFH v. 26. 2. 1976 VIII R 15/73, BStBl. II, 492; vgl. zur eingeschränkten Bedeutung der Umsätze in diesem Zusammenhang Anm. 166f.; aA wohl LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 5 Rn. 25f.). Im Streitfall lag bei einer Friedhofsgärtnerei der Anteil an Dienst- und Werkleistungen (zu welchen auch die Bindereiarbeiten gerechnet werden, FG Düss. v. 14. 1. 1970, EFG 1970, 406) einschließlich der Lieferung an zugekauften Gegenständen nur bei 40 vH. Dennoch hat der BFH Gewerbebetrieb angenommen,

weil die selbsterzeugten Pflanzen nahezu ausschließlich im Rahmen der Friedhofsgärtnerei eingesetzt wurden und mithin letztere dem Betrieb das Gepräge gebe. Das Urteil wird teilweise so kommentiert, daß es auch mit den dort vertretenen Grundsätzen jedenfalls dann bei der Anwendung der allgemeinen 50 vH-Grenze verbleibt, wenn mindestens 10 vH der selbsterzeugten Pflanzen direkt vom Erzeugerbetrieb bzw. einem luf. Ladengeschäft veräußert werden (FELSMANN/GIERE, A 312c, mit Beispielen in A 312e ff.).

► *Die FinVerw.* rechnet Dienstleistungen (wohl auch Werkleistungen) aus Vereinfachungsgründen der LuF zu, wenn im Zusammenhang mit diesen Dienstleistungen die Umsätze aus selbstgewonnenen luf. Erzeugnissen überwiegen und der Umsatz aus diesen Dienstleistungen 50 vH des Gesamtumsatzes des Betriebs nicht übersteigt (R 135 Abs. 7 Satz 2 EStR; H 135 EStH „Grabpflege, Gartenanlagen“; zweifelhaft dürfte die Sachbehandlung bei Durchführung von Fleurop-Blumenvermittlungsgeschäften sein, die die FinVerw. aber dann nicht als gewerbliche Tätigkeit behandelt, wenn sich die Mengen der Auftragsentgegennahme und -ausführung regelmäßig ausgleichen, FinMin. Ba.-Württ. v. 7. 11. 1969, LandwKartei AI 2; glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 178). Der „Umsatz aus Dienstleistungen“ soll die Summe aus dem Umsatz der Arbeitsleistung und dem Umsatz aus den eingesetzten zugekauften Erzeugnissen sein, wobei die Eigenerzeugnisse außer Betracht bleiben und bei einer einheitlichen Rechnungsstellung ggf. mit dem Selbstkostenpreis herauszurechnen sind, OFD Köln v. 21. 5. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 649 Tz. 4). Liege hiernach aber eine gewerbliche Tätigkeit vor, sei zu prüfen, ob Erzeugerbetrieb und Dienstleistungsbetrieb einen einheitlichen Betrieb oder zwei selbständige Betriebe darstellen (R 135 Abs. 7 Satz 3 EStR). Dabei sei von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen, wenn der Umsatz aus Dienstleistungen mehr als 50 vH des Gesamtumsatzes betrage (R 135 Abs. 7 Satz 4 EStR).

Getrennte Betriebe (LuF und Gewerbebetrieb) hat der BFH (BFH v. 12. 1. 1989 V R 129/84, BStBl. II, 432) bei einem Baumschulbetrieb bejaht, dessen Inhaber für eine Stadt landschaftspflegerische Arbeiten (Rasenmähen, Hekenschneiden etc) übernommen hatte, obwohl die Stadt Hauptabnehmer der im Baumschulbetrieb gezogenen Pflanzen war. Auf der Grundlage, daß die entsprechenden Leistungen auf getrennten Aufträgen beruhten, die keinen engen inneren Zusammenhang aufwiesen, ist dem uE zuzustimmen. In Fällen dieser Art liegen demnach ein luf. Betrieb und ein Gewerbebetrieb vor.

Unter den Voraussetzungen des § 13 Abs. 2 Nr. 1 können die Dienst- und Werkleistungen ggf. als luf. Nebenbetrieb eingeordnet werden (für möglich gehalten von BFH v. 26. 2. 1976 VIII R 15/73, BStBl. II, 492 [493]; uE im Ergebnis zutreffend, allerdings ist die zum Nebenbetrieb in BFH v. 12. 1. 1989 V R 129/84 aaO angelegte Systematik nicht zutreffend; s. Anm. 310 ff.).

Der Absatz selbst erzeugter Getränke iVm. besonderen Leistungen ist gewerblich (R 135 Abs. 8 EStR). So bei Besen- oder Straußwirtschaften, die Speisen und zugekaufte Getränke anbieten oder auch anlässlich von Weinproben (aA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 192a, die bei Weinproben noch Urproduktion annehmen). Nach neuerer Ansicht der FinVerw. liegt zwar grundsätzlich eine gewerbliche Tätigkeit vor, die aber dann aus Vereinfachungsgründen der LuF zuzurechnen sei, wenn der Umsatz aus diesen besonderen zusätzlichen Leistungen nicht 50 vH des Umsatzes der Besen- oder Straußwirtschaft und nicht 51 500 € im Wj. übersteigt (R 135 Abs. 8 Satz 3 EStR in Abkehr von der bisherigen Handhabung, die auf die Notwendigkeit einer gaststättenrechtlichen Konzession abhob dazu LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 175 a ff.; zum gaststättenrecht-

lichen Hintergrund SCHILD, DStR 1997, 642 [647]). Sind diese Grenzen überschritten, sei zu prüfen, ob Erzeugerbetrieb und Leistungen einen einheitlichen Betrieb oder zwei selbständige Betriebe darstellen, wobei von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen sei, wenn der Umsatz aus Dienstleistungen mehr als 50 vH des Gesamtumsatzes beträgt (R 135 Abs. 8 Satz 4 iVm. Abs. 7 Sätze 3 und 4 EStR).

Stellungnahme: Unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität des StR, den der BFH uE zutreffend im Zusammenhang bei be- und verarbeitenden Nebenbetrieben herangezogen hat (BFH v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427; s. Anm. 319), erscheinen die Grenzziehungen des BFH und der EStR als zu großzügig, gar als Subvention (so SCHILD, DStR 1997, 642 [647]). Zutreffend wäre die Einzelfallprüfung oder die Schaffung einer allgemeinen rechtlichen Regelung für die Annahme unschädlicher an sich gewerblicher Dienst- und Werkleistungen.

Dienst- bzw. Werkleistungen mit Zukauf von Fremderzeugnissen: Im übrigen können in vorstehendem Umsatzvergleich nur Dienst- bzw. Werkleistungen stehen, die einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem Absatz selbsterzeugter luf. Produkte aufweisen. Die Relation zu anderweitiger luf. Betätigung scheidet aus (glA FELSMANN/GIERE, A 311). Überschreitet der Zukauf (Anm. 172 ff.) die 30 vH- bzw. 10 vH-Grenze, führt dies bei einem einheitlichen Betrieb unabhängig von der vorgenannten Überwiegensfrage bei Dienst- und Werkleistungen uE zur Annahme eines Gewerbebetriebs (glA FELSMANN/GIERE aaO A 312 a; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 173 a). Unterschreitet der Zukauf die Grenzen von 30 vH bzw. 10 vH, aber zusammen mit den Dienst- und Werkleistungen die Grenze von 50 vH, liegt uE bei einem einheitlichen Betrieb ebenfalls Gewerbebetrieb vor (glA FELSMANN/GIERE aaO A 313 b). Was die Festlegungen der FinVerw. zum Absatz selbsterzeugter Getränke in Verbindung mit besonderen Leistungen betrifft, zB bei Besen- und Straußwirtschaften, finden diese uE im Gesetz keine Stütze (kritisch auch FELSMANN/GIERE, A 311 b; ohne Stellungnahme MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 192 a). Unverständlich ist es uE, wenn die FinVerw. die Frage, ob ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegt, von der Höhe des Umsatzes aus Dienstleistungen abhängig macht. Letzteres prägt ggf. einen einheitlichen Betrieb als gewerblich, begründet aber nicht die Einheitlichkeit (dazu Anm. 167 f.; offenbar glA FELSMANN/GIERE aaO, A 311 c). Überhaupt ist die Frage, ob ein oder mehrere Betriebe vorliegen, aus Gründen der Logik vorrangig zu prüfen.

Zur Vermeidung der Annahme eines einheitlichen Betriebs durch Gestaltung s. Anm. 177.

184 5. Wechselfälle zwischen Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb (Strukturwandel)

Der Wechsel zum Gewerbebetrieb bei Überschreiten der Zukaufsgrenzen, Übergang zum Handelsgeschäft und zu Be- und Verarbeitungsbetrieben (und umgekehrt) hat weitreichende Folgen für die StBelastung und die Art der Gewinnermittlung.

Der Strukturwandel wird oft unbeabsichtigt eintreten, kann aber auch absichtlich erfolgen (so in BFH v. 27. 11. 1980 IV R 31/76, BStBl. II 1981, 518 [522]) und führt nicht zur Betriebsaufgabe oder Entnahme des dem Betrieb dienenden Grund und Bodens (grundlegend BFH v. 7. 10. 1974 GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168).

Zum Strukturwandel allg. schon BFH v. 7. 3. 1957 IV 447/55 U, BStBl. III, 165; v. 4. 2. 1976 IV R 113/74, BStBl. II, 423; einer Gärtnerei vom Gewerbebetrieb mit Gewinnermittlung nach § 5 zum luf. Betrieb mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 idF bis zum Inkrafttreten des Zweiten StÄndG 1971 BFH v. 7. 10. 1974 GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; auch BFH v. 26. 4. 1979 IV R 108/75, BStBl. II, 732 für den Fall der schenkweisen Überlassung eines gewerblichen Teilbetriebs, der vom Beschenkten als luf. Betrieb fortgeführt wird; vgl. allgemein zur Frage der Entnahme bei Strukturänderung R 14 Abs. 2 Satz 2 EStR.

Solange das Wohngebäude noch zum luf. BV gehörte, hätte es bei Strukturwandel zum Gewerbebetrieb aus dem BV ausscheiden müssen (arg. Abs. 2 Nr. 2 aF). Die FinVerw. hatte jedoch zugelassen, daß der Stpfl. sein eigenes Wohnzwecken dienendes Wohngebäude weiterhin als BV behandelte (für eine Fortgeltung dieser Grundsätze auch nach dem 31. 12. 1986 FELSMANN/KÖNIG, A 1303 a). Nach Ablauf der Übergangsregelung in § 52 Abs. 15 gilt dies nur noch für Wohnungen, die Baudenkmäler sind (Abs. 2 Nr. 2).

Die Nachhaltigkeit der Änderung ist nach Rspr. und FinVerw. Voraussetzung für die Annahme eines Strukturwandels (zur Nachhaltigkeit bei Überschreitung der Zukaufsgrenzen s. Anm. 174). Der Begriff der Nachhaltigkeit steht in unmittelbarer Beziehung zum Begriff der nachhaltigen Betätigung iSv. § 15 Abs. 2 Satz 1 (BFH v. 4. 2. 1976 I R 113/74, BStBl. II, 423 zu § 1 Abs. 1 Satz 1 GewStDV). Im Fall der Beurteilung des Strukturwandels ist grundsätzlich auf das luf. Wj. abzustellen. Nachhaltig heißt fortwirkend („dauerhaft“: R 135 Abs. 2 Satz 1 EStR), was nicht bei nur vorübergehendem Überschreiten etwa der Zukaufsgrenze vorliegt, wohl aber bei regelmäßig wiederkehrendem Überschreiten (glA FELSMANN/PAPE, A 56). An sich kommt es für die Nachhaltigkeit auf die Höhe der Überschreitung nicht an, wenn sie nur tatsächlich fortwirkend vorliegt (s. aber nachfolgend zur Einschränkung dieser Aussage).

Den Eintritt der Nachhaltigkeit des Wechsels sieht die Rspr. des BFH differenziert, ausgehend von der unterschiedlichen subjektiven Entscheidungssituation beim Spfl., die nach objektiven Merkmalen beurteilt wird. Der BFH unterscheidet hiernach zwei Fallgruppen:

► *Sofortiger Strukturwandel*, der zB auch während eines Wj. eintreten kann, etwa wenn der Betriebsinhaber aufgrund von (langfristigen) Investitionen und sonstigen Maßnahmen zu erkennen gibt, daß er seinen luf. Betrieb nunmehr als gewerblichen Betrieb fortführt (glA FELSMANN/GIERE, A 294).

Vgl. etwa BFH v. 27. 11. 1980 IV R 31/76, BStBl. II 1981, 518 (522): Kauf eines Grundstücks, Anmeldung eines gewerblichen Handels mit Obst, Gemüse, Südfrüchten und Blumen auf diesem Grundstück, Ausweitung des Zukaufs fremder Erzeugnisse auf über 30 vH; BFH v. 4. 2. 1976 I R 113/74, BStBl. II, 423: Errichtung eines Stallgebäudes zur Hähnchenmast, womit bei Kapazitätsauslastung die Tierbestandsgrenze deutlich überschritten wird; BFH v. 9. 5. 1996 V R 118/92, DStZ 1996, 710 = BFH-R 1996, 386; glA FinMin. Brandenburg v. 15. 7. 1992, StEK EStG § 13 Nr. 570; FinMin. NRW v. 29. 11. 1977 INF 1978, 128.

UE ist grundsätzlich nur auf die Nachhaltigkeit des Überschreitens etwa der Zukaufsgrenze und nicht auf die Erheblichkeit abzustellen (aA offenbar R 135 Abs. 2 Satz 2 EStR; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 141 b). Eine geringfügige Überschreitung kann aber bei der vorliegenden Fallgruppe ggf. die Frage der Nachhaltigkeit insoweit beeinflussen, als damit nicht mehr sicher der einheitliche Entschluß des Stpfl. belegt werden kann, die Grenze nachhaltig zu überschreiten. In Fällen dieser Art kann die FinVerw. vorläufige Veranlagungen durchführen, die einen längeren Beurteilungszeitraum offenhalten. Die Beurteilung erfolgt dann rückwirkend.

Vgl. BFH v. 5. 11. 1974 VIII R 254/71, BStBl. II 1975, 118 mit Anm. SCHELLENBERGER, DStZ 1975, 149 und LEINGÄRTNER, FR 1975, 240; v. 28. 7. 1987 V B 68/86, BFH/NV 1988, 198 (201 f.); aA R 135 Abs. 2 Satz 3 EStR; FELSMANN/GIERE, A 294: bei geringer Erheblichkeit Beurteilung nach den Grundsätzen über den allmählichen Strukturwandel, dann aber offenbar rückwirkend; DERS., A 294a.

► *Allmählicher Strukturwandel* liegt nach der Rspr. des BFH vor, wenn etwa das Überschreiten der Zukaufsgrenze aufgrund eines Bündels von Einzelmaßnahmen allmählich erfolgt, die erst in ihrem Zusammenhang erkennen lassen, ob und von welchem Zeitpunkt an sie zu einer Umqualifizierung der Einkunftsart führen. Die Rspr. hebt hier für die Beurteilung der Nachhaltigkeit – betriebsbezogen – auf die Verhältnisse in einem Zeitraum von drei bis vier Jahren ab.

BFH v. 5. 11. 1974 VIII R 254/71, BStBl. II 1975, 118 (119) mwN: Beurteilungszeitraum kann auch kürzer sein; v. 7. 10. 1974 GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; 4. 2. 1976 I R 113/74, BStBl. II, 423; v. 27. 11. 1980 IV R 31/76, BStBl. II 1981, 518 (522); zur älteren Rspr. zB BFH v. 5. 8. 1954 IV 91/54 U, BStBl. III, 259.

Die FinVerw. folgt der Rspr. nur im Ansatz. Zunächst sieht sie für den Beurteilungszeitraum nur einen Dreijahreszeitraum vor (R 135 Abs. 2 Sätze 3 und 4 EStR; dazu auch FinMin. Sachsen v. 13. 7. 1994, StEK EStG § 13 Nr. 607: Im Beitrittsgebiet bleiben die Wj., die vor dem 1. 1. 1992 begonnen haben, bei der Berechnung des Dreijahreszeitraums außer Betracht). Nach BFH soll die Beobachtung im Beurteilungszeitraum klären, ob von Anfang an (ex tunc) ein luf. Betrieb oder ein Gewerbebetrieb vorliegt (BFH v. 5. 11. 1974 VIII R 254/71, BStBl. II 1975, 118 [119]; die Frage ist nicht entscheidungserheblich gewesen in BFH v. 4. 2. 1976 I R 113/74, BStBl. II, 423; v. 27. 11. 1980 IV R 31/76, BStBl. II 1981, 518). Dagegen nimmt die FinVerw. erst nach Ablauf des Zeitraums von drei Jahren einen Strukturwandel an ex nunc, wobei der Zeitraum objektbezogen ist und beim Wechsel des Betriebsinhabers nicht neu beginnt (R 135 Abs. 2 Sätze 3 und 4 EStR). Da lediglich die Beurteilung der Nachhaltigkeit zunächst unsicher ist, diese Unsicherheit aber durch die Beobachtung eines Beurteilungszeitraums logischerweise von Anfang an beseitigt wird, kann uE der Auffassung der FinVerw. nicht gefolgt werden (glA FELSMANN/GIERE, A 294a; aA zB BOLIN, INF 2001, 365 [370]).

Der Rechtsnachfolger tritt in den Beurteilungszeitraum ein, ungeachtet, ob es sich um eine unentgeltliche (§ 6 Abs. 3) oder entgeltliche Rechtsnachfolge handelt (für letzteres uU aA FELSMANN/GIERE, A 294). Der Beurteilungszeitraum beginnt demnach nicht neu.

Bei Betriebsverpachtung ohne Aufgabeklarung (s. Anm. 84–87) schlägt der Strukturwandel des Pachtbetriebs nicht auf den Verpachtungsbetrieb durch, weil sich die Vermutung, der Betrieb werde nach der Verpachtung vom Eigentümer fortgeführt, auf den luf. Betrieb bezieht (glA FELSMANN/KÖNIG, A 1288). Daraus folgt allerdings die Zwangsbetriebsaufgabe des Verpachtungsbetriebs, wenn der Strukturwandel beim Pächter eine Wiederaufnahme des luf. Betriebs unmöglich macht.

Zum Strukturwandel bei nachhaltigem Überschreiten der Tierbestandsgrenzen bei Tierhaltung und Tierzucht s. Anm. 262.

6. Außerbetriebliche Dienst- und Werkleistungen als Lohnunternehmer

Schrifttum: BOLLER, Das Mitglieds- und Beitragsrecht land- und forstwirtschaftlicher Lohnunternehmen, SozVers 1971, 39; SCHINKE, Kooperation beim Maschineneinsatz in der Landwirtschaft, ZfgG 29 (1979) 119; HILLER, Lohnunternehmer in der LuF, INF 1988, 177.

a) Dienst- und Werkleistungen als Betriebshelfer

Dienst- oder Werkleistungen des Land- und Forstwirts für den eigenen luf. Betrieb sind luf. Betätigung. Solche Leistungen können zB auch darin bestehen, daß der Landwirt zum Absatz seiner Produkte eine Werbe- und Vertriebsorganisation aufgebaut hat.

Vgl. zB RFH v. 10. 10. 1935, RStBl. 1936, 186; BFH v. 7. 3. 1957 IV 447/55 U, BStBl. III, 165 (167): „Jeder Betriebsinhaber will die ihm zur Verfügung stehenden WG ertragbringend verwenden oder verwerten; das Streben nach Gewinn sowie die Ausnutzung einer Konjunktur müssen einem Landwirt ebenso wie einem Gewerbetreibenden zugestanden werden, ohne daß deshalb sein Betrieb steuerlich seinen Charakter ändert“.

Werden solche Leistungen auch Dritten angeboten, so kann die Tätigkeit gewerblich sein.

Nach Auffassung der FinVerw. ist die Betätigung des Land- und Forstwirts außerhalb seines Betriebs entweder eine luf. oder eine gewerbliche Tätigkeit (R 135 Abs. 10 Satz 1 EStR). Aus Vereinfachungsgründen wird die Frage, ob eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, nicht geprüft, wenn typisch luf. Dienstleistungen für andere Betriebe der LuF erbracht werden.

Nach R 135 Abs. 9 Satz 5 EStR „gelten“ als andere Betriebe der LuF auch Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen, sofern sich deren Betätigung auf LuF beschränkt, gemeint wohl auch luf. Betriebe von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 176 d), und die Umsätze daraus nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes und nicht mehr als 51500 € im Wj. betragen (R 135 Abs. 10 Satz 2 Nr. 3 EStR); die mit Wirkung für nach dem 31. 12. 1995 beginnenden Wj. gültige absolute Grenze soll im Hinblick auf die großen luf. Betriebe des Beitrittsgebiets bzw. der neuen Bundesländer eingefügt worden sein (LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 176 c). Die Unterstellung der FinVerw., daß luf. Betätigung vorliege, hat historische Wurzeln. Frühere Weisungen wollten zwar die Frage, ob die Tätigkeit eines Landwirts etwa als Betriebshelfer im Maschinen- und Betriebshilfering einen Gewerbebetrieb darstellt, an sich nach dem Gesamtbild des Einzelfalls beurteilt haben, haben dieses Gesamtbild aber idR i.S. einer selbständigen Hilfs- und Nebentätigkeit des Landwirts unterstellt (FinMin. Bayern v. 3. 3. 1976, StEK EStG § 13 Nr. 252).

Nach Auffassung der FinVerw. liegt auch dann keine gewerbliche Betätigung vor, wenn typische luf. Dienstleistungen für andere landwirtschaftsfremde Betriebe erbracht werden und die Umsätze daraus nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes und insgesamt nicht mehr als 10 300 € im Wj. betragen (R 135 Abs. 10 Satz 3 EStR). Diese Vereinfachungsregelungen können aber nicht in Anspruch genommen werden, soweit die Betragsgrenzen für die Verwendung von WG außerhalb des Betriebs (Anm. 186) bereits ausgeschöpft sind (R 135 Abs. 10 Satz 5). Die FinVerw. wendet die genannten Richtlinien entsprechend auf im Betrieb ohne Arbeitsvertrag beschäftigte Angehörige an, wenn sie als Betriebshelfer bei einem anderen selbständigen Land- und Forstwirt tätig werden (OFD Nürnberg v. 10. 3. 1983 StEK EStG § 13 Nr. 401).

Als typisch land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten werden solche im Rahmen des unmittelbaren luf. Erzeugungsprozesses aufgefaßt, zB Feldbestellung, Erntearbeiten, Tierfütterung und Tierpflege, Betriebshilfe, ggf. auch die Ausführung eines Bewirtschaftungsvertrags, landschaftsbezogene Tätigkeiten wie zB die Pflege von Biotopen, Naturschutzgebieten, Deichen usw., nicht aber handwerkliche Leistungen, zB auch das Schlachten oder sonstige als gewerblich angesehene Leistungen, wie zB Straßen-, Graben- Schneeräumungsarbeiten oder Fäkalientransporte für öffentlichrechtliche Arbeitgeber, Tätigkeiten für Freizeitanlagen (BMF v. 12. 7. 1989, BStBl. I, 257; dazu auch FG Schl.-Holst. v.

22. 11. 1984, EFG 1985, 495, rkr.: Fuhr- und sonstige Dienstleistungen eines Landwirts für Dritte), Bauleistungen usw. Die Tätigkeiten dürfen hiernach nicht auf nichtselbständiger Basis ausgeführt sein (FELSMANN/GIERE, A 355 d; Abschn. 67 LStR).

186 b) Außerbetriebliche Verwendung von Wirtschaftsgütern

Wenn ein Land- und Forstwirt WG, zB Maschinen, ausschließlich zur außerbetrieblichen Verwendung anschafft, liegt insoweit regelmäßig von vornherein ein Gewerbebetrieb vor.

BFH v. 15. 11. 1956 IV 61/55 U, BStBl. III 1957, 26: Transport von Milch anderer Landwirte zur Molkerei; v. 23. 1. 1992 IV R 19/90, BStBl. II, 651: Anschaffung eines Forstspezialschleppers durch einen Nur-Landwirt für die Tätigkeit als Holzrucker in fremden Diensten; R 135 Abs. 9 Satz 1 EStR; glA M. WENDT, FR 1996, 265 (275).

Rechtsprechung: Der BFH hatte, gestützt auf §§ 7 und 9 VOL (v. 2. 6. 1949, WiGBL, 95), nachhaltige entgeltliche Fuhrleistungen eines Landwirts für andere unter Ausnutzung eines ohnehin vorhandenen Fuhrparks dann nicht als Gewerbebetrieb eingeordnet, wenn sie luf. „Nebenleistungen“ von „geringer wirtschaftlicher Bedeutung“ darstellen (BFH v. 15. 11. 1956 IV 61/55 U, BStBl. III 1957, 26). Fuhrleistungen führten nach § 7 VOL wie Sonderkulturen und Nebenbetriebe zu einem Zuschlag, wenn die Einnahmen hieraus jährlich insgesamt 300 DM oder mehr betragen. Die geringe wirtschaftliche Bedeutung bemaß der BFH nach der Höhe der Umsätze und der Einkünfte und deren Verhältnis zu den Umsätzen und Einkünften des landwirtschaftlichen Betriebes (BFH v. 15. 11. 1956 IV 61/55 U aaO; zur Tauglichkeit des Umsatzvergleichs, Anm. 166 f.).

Bis zum StEntlG 1999/2000/2002 war die Grundlage für diese Rspr. des BFH entfallen. § 13 a aF enthielt keine den §§ 7 und 9 VOL entsprechende Regelung für „Fuhrleistungen“, sondern bezog sich nur auf bestimmte Sondernutzungen und Betriebsvorgänge. Gleichwohl wurde die Rspr. des BFH weiter angewandt (FG Schl.-Holst. v. 22. 11. 1984, EFG 1985, 495, rkr. unter Berufung auf das uE überholte BFH-Urteil v. 15. 11. 1956 VI 61/55 U, BStBl. III 1957, 26; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 170). UE ändert hieran auch § 13 a Abs. 6 Nr. 3 EStG idF des StEntlG 1999/2000/2002 nichts. Danach sind Gewinne aus Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten in den Durchschnittssatzgewinn einzu beziehen, denn auch diese müssen, wie das Gesetz selbst klarstellt, dem Bereich der LuF zuzurechnen sein und dürfen nicht für andere Betriebe der LuF erbracht werden (einschränkend möglicherweise BFH v. 23. 1. 1992 IV R 19/90, BStBl. II, 651).

Finanzverwaltung: Nach Auffassung der FinVerw. liegt eine luf. oder eine gewerbliche Tätigkeit vor, wenn ein Land- und Forstwirt WG auch außerhalb seines Betriebs verwendet, indem er sie Dritten entgeltlich überläßt bzw. mit ihnen für Dritte Dienst- und Werkleistungen erbringt (R 135 Abs. 9 Satz 2 EStR; zu bloßen luf. Dienstleistungen ohne Verwendung von WG des luf. Betriebs, s. Anm. 196). Dies soll nur typisch luf. Maschinen und Geräte erfassen, nicht etwa der Pkw, auch nicht von Fall zu Fall angemietete Maschinen und Geräte (FELSMANN/GIERE, A 349).

Die FinVerw. prüft aus Vereinfachungsgründen die Frage, ob eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, nicht, wenn die WG neben der eigenbetrieblichen Nutzung ausschließlich für andere Betriebe der LuF verwendet werden und die Umsätze

daraus nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes und nicht mehr als 51 500 € im Wj. betragen.

R 135 Abs. 9 Satz 5 EStR. Bsp.: Transport von Milch zur Molkerei oder von Zuckerrüben zur Fabrik jeweils gegen Entgelt für andere Landwirte, s. dazu OFD Chemnitz v. 14. 7. 1992, StEK EStG § 13 Nr. 572. Unter andere Betriebe der LuF sollen auch luf. Betriebe bzw. Teilbetriebe von Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen fallen (vgl. Abschn. 28 Satz 3 KStR; dazu OFD Chemnitz aaO), wohl auch luf. Betriebe von öffentlichrechtlichen Körperschaften (LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 176 d). FELSMANN/GIERE, A 352, konstatiert in diesem Punkt eine großzügige Haltung der FinVerw. und rechnet selbst (aaO, A 353) die Tätigkeit der luf. Maschinenringe oder staatliche Forstämter hierher. Die Begrenzung der FinVerw. auf ein Drittel des Gesamtumsatzes wurde von FG Rhld.-Pf. v. 12. 9. 1989, EFG 1990, 233 gehalten; die Entscheidung ist vom BFH aus anderweitigen Gründen aufgehoben worden, weshalb er hierzu nicht Stellung genommen hat, s. BFH v. 23. 1. 1992 IV R 19/90, BStBl. II, 651. Bei der Prüfung dieser Umsatzgrenze sind auch die Umsätze aus Tätigkeiten ohne Maschineneinsatz iSv. R 135 Abs. 10 EStR sowie die Umsätze aus von der FinVerw. bagatellisierten (dazu nachfolgend) an sich schädlichen Tätigkeiten einzubeziehen (s. dazu auch FELSMANN/GIERE, A 352 ff.). Als eigenbetriebliche Nutzung soll dabei eine geringfügige Nutzung (auch weniger als 10 vH) ausreichen (s. etwa FinMin. Bayern v. 11. 1. 1990 mitgeteilt in ESt-Kartei OFD München/Nürnberg, § 13 Karte 1. 3. 1; dort positiv auch zur Anwendung auf Mitunternehmenschaften; ablehnend MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 170; kritisch auch FELSMANN/GIERE, A 349/350: nicht weniger als bzw. mindestens 10 vH der Gesamtnutzung).

► *Eine Vereinfachung* soll außerdem auch bei Maschineneinsätzen ohne oder mit Dienstleistungen gelten, die nicht für andere Betriebe der LuF erbracht werden (zB Abfuhr von Klärschlamm für die Gemeinde, Anfuhr von Zuckerrüben im Dienste der Zuckerrübenfabrik; Straßenreinigungs- und Schneeräumungsarbeiten, Pflege öffentlicher Grünanlagen, Sportplätze, Freizeitparks usw., BMF v. 12. 7. 1989, BStBl. I, 257), allerdings unter der engeren Voraussetzung, daß die Umsätze daraus insgesamt nicht mehr als 10 300 € im Wj. betragen (diesen Betrag hält PELKA, DB 1996, 699 bei großen Betrieben für zu niedrig; dabei sollte uE nicht übersehen werden, daß weder für diesen noch für einen anderen Betrag ein Anhaltspunkt im Gesetz vorliegt und man allenfalls allgemein bei – relativer und absoluter – Geringfügigkeit eine derzeit vertretbare Lösung finden kann; vgl. im übrigen zu einem Anwendungsfall StEL 1992, 20). Im Schrifttum wird außerdem in Fällen dieser Art verlangt, daß die ausgeübte Tätigkeit in einem objektiven Zusammenhang mit der LuF steht, was der Fall sein soll, wenn der Land- und Forstwirt bei seiner Tätigkeit für Nicht-Land- und Forstwirte typische luf. Maschinen und Geräte eines luf. Betriebs verwendet (FELSMANN/GIERE, A 352 a).

Schädlich ist nur ein nachhaltiges Überschreiten der Umsatzgrenzen (FELSMANN/GIERE, A 352 a, 353 d: dort auch zur Entwicklung der Verwaltungsauffassung; zum Strukturwandel Anm. 195). Darüber hinaus wird verlangt, wenn über den Maschineneinsatz Arbeitskraft bzw. auch von ArbN eingesetzt wird, daß diese ArbN in nicht unerheblichem Umfang auch Tätigkeiten im luf. Betrieb des Stpfl. ausüben (FELSMANN/GIERE, A 353 a).

► *Schädliche Nebentätigkeit führt zu getrennten Betrieben*: Setzt ein Land- und Forstwirt Maschinen mit oder ohne Dienstleistungen bei anderen Land- und Forstwirten aber auch außerhalb davon ein und überschreitet er bei letzteren nachhaltig die Umsatzgrenze von 10 300 €, so geht die FinVerw. wohl davon aus, daß nicht zwingend ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegt, sondern trennt, wo es nur geht, in eine luf. und in eine gewerbliche Betätigung (ESt-Kartei OFD München/Nürnberg § 13 Karte 3.1; so auch FELSMANN/GIERE, A 353 c). Die Verein-

fachungsanweisungen von R 135 Abs. 9 Sätze 3 bis 5 EStR sollen bei WG, die Nebenbetrieben zuzurechnen sind, und bei der Beherbergung von Fremden keine Anwendung finden (R 135 Abs. 9 Satz 6 EStR).

187 c) Stellungnahme zur Sachbehandlung der Lohnunternehmer

Die gesetzliche Grundlage der Verwaltungsrichtlinien ist weitgehend fragwürdig (M. WENDT, FR 1996, 265 [277]; LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 21 aE: bedenklich; ohne Auseinandersetzung mit der Frage SCHMIDT/SEGER XXI. § 13 Rn. 88; offenbar für eine großzügige Regelung, wenn auch mit anderen Maßstäben als von der FinVerw. angezogen, KLEEBERG in K/S/M, § 13 B 109). Ein Blick in die Entwicklung zeigt die Brüchigkeit. Die vorangegangene Weisungslage der Verwaltung wollte zwar zB die Frage, ob die Tätigkeit eines Landwirts als Betriebshelfer im Maschinen- und Betriebshilfering einen Gewerbebetrieb darstellt, an sich nach dem Gesamtbild des Einzelfalls beurteilen haben, hat dieses Gesamtbild aber idR im Sinne einer selbständigen Hilfs- und Nebentätigkeit des Landwirts ohne weiteres unterstellt (zB FinMin. Bayern v. 3. 3. 1976, StEK EStG § 13 Nr. 252).

Leistet ein Land- und Forstwirt außerhalb eines Betriebs gegen Entgelt Dienste oder erbringt er gar Werkleistungen, gehört uE die Einnahmen hieraus, von geringer wirtschaftlicher Bedeutung abgesehen (zur Bagatellisierung Anm. 164), grds. zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, ausnahmsweise zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

GIA M. WENDT, FR 1996, 265 [266 f.]; OFD Frankfurt v. 19. 2. 1991, StEK EStG § 13 Nr. 550 Tz. 3 bezüglich Dienstleistungen zur Herrichtung und Pflege einer Golfplatzanlage; BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 156, der allerdings nur den Maßstab von 10 vH Umsatz am Gesamtumsatz hervorhebt; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 179: Gewerblichkeit des „Ernteunternehmers“, MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 170: außerbetriebliche Verwendung von WG; vermittelnd bei außerbetrieblicher Verwendung von WG MARTENS in L/B/P, § 13 Rn. 148 zur vorausgegangen Weisungslage. Dienstleistungen eines Land- und Forstwirts, die er außerhalb seines Betriebs erbringt, können nicht anders behandelt werden, wie die entsprechenden Dienstleistungen eines Nichtlandwirts und Nichtforstwirts, zB die eines „Lohn“dreschers mit seiner Dreschmaschine, BFH v. 13. 9. 1994 X B 157/94, BFH/NV 1995, 385: Gewerbebetrieb; Ernte von Reetwuchs durch einen Dritten, FG Schl.-Holst. v. 22. 11. 1984, EFG 1985, 495, rkr.

Darauf, ob die Dienstleistung für LuF typisch sind, zB wenn der Land- und Forstwirt als Betriebshelfer im Rahmen eines Maschinen- oder Betriebshilferings bei einem anderen Land- und Forstwirt tätig wird, kommt es uE nicht an (aA BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn 156; wohl zB auch LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 176 a ff.).

Natürlich wird bei Hinzutreten gewerblich orientierter Umsätze die Gewerblichkeit in estrechtlichem Sinne besonders deutlich, etwa bei handwerklichen Werkleistungen, bei denen aufgrund der Begriffsbestimmung in § 13 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 die Einordnung als luf. Nebenbetrieb grds. ausscheidet, oder bei Dienst- und Werkleistungen in Verbindung mit der Lieferung zugekaufter Produkte (zB Spritz-, Düngemittel, Saatgut). Allerdings kann der Land- und Forstwirt die Anwendung der Richtlinienregelung der FinVerw. und die Unterordnung unter seine luf. Tätigkeit hinsichtlich des Zukaufs von Produkten leicht dadurch erreichen, daß er den Dienst- und Werkleistungsempfänger dazu veranlaßt, das Benötigte selbst zuzukaufen (W. WENDT, FR 1996, 265 [278], hält auch den Einkauf durch den Land- und Forstwirt im Namen des Leistungsempfängers für ausreichend), ein Umstand, der zeigt, wie fragwürdig die Abgrenzung der FinVerw. ist. Gewerblichkeit ist auch dann anzunehmen, wenn ein verwendetes WG

nur gewerblich einsetzbar ist. In Fällen dieser Art scheint auch die FinVerw. generell von Gewerblichkeit auszugehen (vgl. M. WENDT, FR 1996, 265 [278] oder das WG nur unter Berücksichtigung der außerbetrieblichen Tätigkeit angeschafft wurde (s. BFH v. 23. 1. 1992 IV R 19/90, BStBl. II, 651: Nur-Landwirt mit eigens angeschaffter Maschine als Holzrucker für Dritte; R 135 Abs. 9 Satz 1 EStR; glA LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 14). Etwas schwieriger dürfte die Abgrenzung sein, wenn ein WG über den betriebsnotwendigen Bestand hinaus zur Ausführung von Aktivitäten außerhalb des luf. Betriebs erworben wird, weil dies eine Bestimmung des betriebsnotwendigen Bestands erfordert (BFH v. 23. 1. 1992 aaO: gewerblich; v. 15. 11. 1956 IV 61/55 U, BStBl. III 1957, 26).

Planmäßige und nachhaltige Überlassung von ArbN des Land- und Forstwrts ist uE unabhängig davon, ob diese anderen luf. Betrieben überlassen werden oder nicht, Gewerbebetrieb (glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 175). Wird ein ArbN des Land- und Forstwrts als Betriebsshelfer in einem anderen luf. Betrieb tätig (zur Qualifizierung von ArbNÜberlassung als Gewerbebetrieb s. M. WENDT, FR 1996, 265 [277]), kommt es nach Auffassung der FinVerw. für die Frage, wer den LStAbzug vorzunehmen hat, entscheidend darauf an, ob der abstellende Land- und Forstwirt oder der Einsatzbetrieb die Vergütung hierfür abrechnet (OFD Nürnberg. v. 10. 3. 1983, StEK EStG § 13 Nr. 401; aA M. WENDT, aaO: der Überlassende verliert seine ArbG-Stellung grds. nicht).

Soll ein außerbetrieblich eingesetztes WG noch zur eigenbetrieblichen luf. Bestätigung gehören, wird uE zu Recht im Schrifttum verlangt, daß es grds. zu mehr als der Hälfte eigenbetrieblich genutzt sein muß.

LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 15; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 176a; M. WENDT, FR 1996, 265 [266]; aA – teils resignierend – FELSMANN/GIERE unter Berufung auf R 13 Abs. 1 EStR, wonach die Zugehörigkeit eines WG zum gewillkürten BV eine eigenbetriebliche Nutzung von mindestens 10 vH voraussetzt, wobei aber nicht berücksichtigt ist, daß das WG bei Vorliegen eines Gewerbebetriebs zu dessen BV gehört, s. LADEMANN/HILLER aaO. Bei außerbetrieblichem Einsatz eines WG überwiegt entweder der eigenbetriebliche luf. oder der außerbetriebliche gewerbliche Einsatz.

Werden bewegliche betriebliche Anlagegüter (Maschinen) etwa zur Auslastung außerbetrieblich vermietet, kann dies zur Annahme eines (eigenständigen) Gewerbebetriebs führen (nach Ansicht der FinVerw. nur, wenn die Grenzen des R 135 Abs. 9 EStR überschritten sind). Diese WG werden uE dann notwendiges BV dieses Gewerbebetriebs, wenn sie überwiegend in diesem Gewerbebetrieb genutzt werden (aA M. WENDT, FR 1996, 265 [275]) zwingend nur, wenn sie zu weniger als 10 vH für den eigenen luf. Betrieb genutzt werden; zur Frage der Entnahme in diesem Fall R 14 Abs. 2 Satz 2 EStR.

Wenn die FinVerw. innerhalb der von ihr verfügbaren Umsatzgrenzen aus „Vereinfachungsgründen“ nicht prüft, ob eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, kann nach Grund und Höhe eine gesetzliche Stütze auch angesichts des geltenden Untersuchungsgrundsatzes nicht mehr festgestellt werden. Dies wird auch nicht dadurch verdeckt, daß mit der 51 500 €-Grenze in den EStR erstmals eine Obergrenze eingeführt wurde (FELSMANN/GIERE, A 351, hält dies für eine erhebliche Entschärfung der Situation).

7. Überbetriebliche Zusammenarbeit (Maschinen- und Transportgemeinschaften)

188

Schrifttum: WEGENER, Die ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Behandlung von Zuckerrüben-transportgemeinschaften, HLBS-Report 3 1994, 17; DERS., Steuerklippen beim Rüben-transport, top agrar 6 1994, 38.

Verwaltungsanweisungen: OFD Nürnberg v. 6. 8. 1991, DSStR 1991, 1492; Landwirtschaftliche Maschinengemeinschaften – Abgrenzung zum Gewerbebetrieb; OFD Chemnitz v. 14. 7. 1992 StEK EStG § 13 Nr. 572.

Sind Maschinenringe körperschaftlich organisiert, stellt sich die Frage der Einkommensbesteuerung bei ihnen nicht (vgl. dazu zB KÖHNE/WESCHE, 379). Sie sind mit bestimmten Maßgaben gem. § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG von der KSt. befreit.

Kostengemeinschaft kein Gewerbebetrieb: Erwerben Land- und Forstwirte Maschinen in Bruchteilsgemeinschaft (entsprechend gilt dies uE, von § 15 Abs. 3 Nr. 1 abgesehen, für PersGes.), führt dies dann nicht zur Annahme eines Gewerbebetriebs, wenn die Gemeinschaft die Maschinen nur kostendeckend den Gemeinschaftlern überläßt, wobei diese Gemeinschaftler auch KapGes. – mit LuF – sein können (OFD Chemnitz v. 14. 7. 1992 StEK EStG § 13 Nr. 572; LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 16 f., dort auch zur Bilanzierung; FELSMANN/GIERE, A 355 a, hält die Beteiligung eines Gewerbetreibenden an der Maschinen-gemeinschaft für schädlich). Es handelt sich dann um Hilfstätigkeiten gegenüber den LuF-Betrieben der Gemeinschaftler, bei denen es an Gewinnerzielungsabsicht (dazu Anm. 60 ff.) und Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr fehlt (vgl. BFH v. 14. 4. 1972 IV R 172/69, BStBl. II, 599 [601]; zur USt.: BFH v. 1. 10. 1998 V R 31/98, DB 1999, 265: Mähdrescher).

Nach der FinVerw. liegt eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nur vor, wenn die Maschinengemeinschaft auch Leistungen gegen Entgelt gegenüber nicht-beteiligten Land- und Forstwirten erbringt (OFD Nürnberg v. 6. 8. 1991, DSStR 1991, 1492 = StEK § 13 Nr. 552, dazu kritisch LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 166 f.; s. zu weiteren Sachbehandlung auch FinMin. Sachsen v. 6. 7. 1992, DB 1992, 1654). Dh., daß nach Auffassung der FinVerw. bereits untergeordnete entgeltliche Überlassungen an nichtbeteiligte Land- und Forstwirte zur Annahme eines Gewerbebetriebs führen (vgl. auch M. WENDT, FR 1996, 265 [280]; bei Bruchteilsgemeinschaften aber nicht wegen § 15 Abs. 3 Nr. 1, da diese nicht unter diese Regelung fallen, s. Anm. 511; dagegen FELSMANN/GIERE, A 355 a; LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 19: nicht nur in Ausnahmefällen). Die Drittelgrenze in R 135 Abs. 9 Satz 3 EStR wird von der FinVerw. hier nicht beachtet (vgl. FinMin. Bayern v. 18. 6. 1991, mitgeteilt in ESt-Kartei OFD München/Nürnberg § 13 Karte 1. 3. 4, dort auch zu einer Härtefallregelung der FinVerw.; zur Entwicklung der Weisungslage FELSMANN/GIERE, A 355 a).

Bei Gemeinschaften mit Gewinnerzielungsabsicht kommt es für die Frage der Abgrenzung vom Gewerbebetrieb darauf an, wann eine Teilnahme am allgemeinen (wirtschaftlichen) Verkehr anzunehmen ist. Von diesem Ansatzpunkt geht auch die FinVerw. aus. Nach der Rspr. des BFH (vgl. zB BFH v. 9. 7. 1986 I R 85/83, BStBl. II, 851) ist dies der Fall, wenn „die Tätigkeit des Stpfl. nach außen hin in Erscheinung tritt und sich an eine – wenn auch begrenzte – Allgemeinheit wendet“. Diese Voraussetzungen können uE auch im Verhältnis zwischen einer Gemeinschaft oder Gesellschaft und den Gemeinschaftlern oder Gesellschaftlern erfüllt sein, so daß in Fällen der vorliegenden Art bei Vorliegen von Gewinnerzielungsabsicht gegen das Ergebnis der FinVerw. grundsätzlich Gewerbebetrieb anzunehmen ist.

GIA LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 17; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 166 a; M. WENDT, FR 1996, 265 [280]; allgemein kritisch bei umfangreicher Tätigkeit MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 172; vgl. im übrigen entsprechend für Laborgemeinschaften von Ärzten BFH v. 22. 12. 1993 I R 62/93, BStBl. II 1994, 352; H 136 EStH 1996 Stichwort „Heilberufe“. Ist hiernach an sich von einem Gewerbebetrieb auszugehen, kann uU ein Nebenbetrieb iSv. § 13 Abs. 2 Nr. 1 vorliegen (LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 21; dafür anscheinend allgemein SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 87; aus ustrechtl. Sicht gegen die Annahme eines Nebenbetriebs FG Brandenburg v. 23. 2. 1994, EFG 1994, 726, rkr.,

dazu die Bemerkung aus prozeßökonomischen Gründen in BFH v. 26. 10. 1995 XI R 26/94, BFH/NV 1996, 444), wenn einerseits die Betätigung nicht im Rahmen des luf. Produktionsprozesses des einzelnen beteiligten Land- und Forstwirts, sondern auf einem für den Nebenbetrieb typischen Feld stattfindet (dazu Anm. 357; glA LADE-MANN/HILLER, § 13 Rn. 166 c).

Bilanzierungsfragen der Maschinengemeinschaft: Bei den Gemeinschaftern ist der Miteigentumsanteil an der Maschine oder der Anteil an einem Anschaffungsdarlehen als WG zu behandeln (LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 16; M. WENDT aaO, mwN). Hiervon kann der einzelne Gemeinschaftler Sonderabschreibungen (zB § 7g; § 4 FördG) oder diesbezüglich Gewinnabzüge (§ 5 FördG, bei Gewinnermittlung nach § 13 a) vornehmen (glA FELSMANN/GIERE, A 355). Liegt ein Gewerbebetrieb vor, sind Dienstleistungen von Land- und Forstwirten für den gewerblichen Maschinenring solche für einen Gewerbebetreibenden und entsprechend zu beurteilen (Anm. 186). Verfahrensrechtlich kann für Maschinengemeinschaften grundsätzlich vor allem wegen der Aufteilung der laufenden Betriebskosten gem. § 180 Abs. 2 iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 1 der dazu ergangenen VO (v. 19. 12. 1986, BGBl. I, 2663, BStBl. I 1987, 2) eine gesonderte Feststellung auch dann getroffen werden, wenn man nicht vom Vorliegen eines Gewerbebetriebs auszugehen hat (s. aber BMF v. 5. 12. 1990, BStBl. I, 764 Tz. 1 b; zur unzutrefflichen Seite etwa KÖHNE/WESCHE, 378).

Transportgemeinschaften und sonstige Zusammenschlüsse von Land- und Forstwirten (etwa für die gemeinsame Errichtung einer Gülleanlage, Kompostierungsanlage usw.) unterliegen denselben Grundsätzen. Erbringen Transportgemeinschaften zB von Zuckerrübenanbauern oder von Milchbauern ihre Leistungen nur kostendeckend und ausschließlich gegenüber ihren Gemeinschaftlern, so handelt es sich um Hilfstätigkeit gegenüber den landwirtschaftlichen Betrieben der Gemeinschaftler (OFD Chemnitz v. 14. 7. 1992, StEK EStG § 13 Nr. 572). Wenn allerdings die Zuckerrübenlieferverträge gegenüber der Zuckerfabrik eine Lieferung ab Hof vorsehen, wird die Transportgemeinschaft nicht für die Gemeinschaftler, sondern für die Fabrik tätig. Sie wird dann von der FinVerw. wegen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Gebots gleicher Wettbewerbsbedingungen nicht zur Landwirtschaft gerechnet.

FinMin. Bayern v. 3. 2. 1988, mitgeteilt in ESt.-Kartei OFD München/Nürnberg, § 13 Karte 1. 3. 2. Die Transportgemeinschaft wird nach Auffassung der FinVerw. nicht dadurch gewerblich, daß an ihr auch Gewerbebetriebe kraft Rechtsform beteiligt sind, die im übrigen die Merkmale von luf. Betrieben aufweisen (OFD Chemnitz v. 14. 7. 1992, StEK EStG § 13 Nr. 572; vgl. zur unzutrefflichen Seite der Transportgemeinschaften zB KÖHNE/WESCHE, 381).

Einstweilen frei.

189–199

8. Vermietungstätigkeit des Landwirts

200

Schrifttum: HILLER, Ferien auf dem Bauernhof, INF 1987, 411; BECKER/URBAHNS, Zur Gewerblichkeit der Ferienwohnungsvermietung, DStZ 1998, 863

Verwaltungsanweisungen: H 137 Abs. 2 EStR.

Unter welcher Einkunftsart die Einnahmen eines Land- und Forstwirts aus der Vermietung von Wirtschaftsgebäuden, Zimmern, Wohnungen und Grundstücken zu erfassen sind, hängt unter Berücksichtigung der Subsidiaritätsklausel des § 21 Abs. 3 wesentlich davon ab, ob die entsprechenden WG solche des luf. BV sind oder nicht (s. zB MITTERPLEININGER IN L/B/P, § 13 Rn. 156). Nach der Be-

griffsbestimmung in § 13 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 liegt diesbezüglich jedenfalls kein luf. Nebenbetrieb vor.

Die Vermietung land- und forstwirtschaftlicher Wirtschaftsgebäude und Grundstücke führt grundsätzlich zu Einkünften aus LuF, wenn diese Gebäude luf. BV sind. Bei PV erzielt der Stpfl. Einkünfte aus VuV (vgl. dazu BFH v. 10. 12. 1964 IV 167/64 U, BStBl. III 1965, 377 iVm. BFH v. 19. 1. 1982 VIII B 57/80, BStBl. II, 526). Ausnahmsweise kann die Vermietung aber auch zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen, zB wenn der Stpfl. als gewerblicher Lagerhalter zu beurteilen ist (§ 416 HGB; glA FELSMANN/GIERE, A 365, 365 a).

Vermieten Land- und Forstwirte luf. Grundvermögen kurz- oder längerfristig an Dritte, die darauf beispielsweise einen Campingplatz, einen Parkplatz, einen Golfplatz usw. betreiben, gehören die Einnahmen hieraus zu den Einkünften aus LuF, solange man nicht davon ausgehen kann, daß die entsprechenden Grundstücke aus dem luf. BV entnommen worden sind. Dementsprechend sind auch Aufwendungen hierauf grundsätzlich BA, wenn sie der Erzielung von BE dienen.

OFD Frankfurt v. 19. 2. 1991, StEK EStG § 13 Nr. 550 Tz. 2, dort unter Bezugnahme auf BFH v. 10. 12. 1964 IV 167/64, BStBl. III 1965, 377 auch zu der Frage, ob sich durch die Verpachtung bisher eigenbewirtschafteter Flächen zu Golfplatzzwecken bei Zurechnung der Pachteinnahmen zum Betrieb das Gesamtbild der luf. Tätigkeit im einzelnen Fall wesentlich ändert; OFD Nürnberg v. 3. 12. 1986 StEK § 13 Nr. 482; vgl. auch BFH v. 29. 4. 1999 IV R 49/97, FR 1999, 816, dort auch zur Frage der BA; glA LEINGÄRTNER/ZAISCH, Kap. 13 Rn. 26; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 197 aE; einschränkend MITTERPLEININGER IN L/B/P, § 13 Rn. 156 g, der auch die Dauer der Überlassung gewichtet sehen möchte und, wenn keine geordnete luf. Nutzung mehr möglich ist, grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb annimmt.

Gewährt der Stpfl. einem Dritten aus außerbetrieblichen Gründen ganz oder teilweise die unentgeltliche Nutzung, liegt eine Nutzungsentnahme vor (§ 6 Abs. 1 Nr. 4). Die entsprechende Anwendung von § 21 Abs. 2 Satz 2 lehnt der BFH ab (BFH v. 29. 4. 1999 IV R 49/97, FR 1999, 816 mit Anm. KANZLER, dieser insbes. zur Bewertung und zur zeitlichen Zuordnung der Nutzungsentnahme).

Betreibt der Land- und Forstwirt selbst den Parkplatz, Campingplatz usw., so hat er Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Vgl. BFH v. 6. 10. 1982 I R 7/79, BStBl. II 1983, 80; v. 27. 1. 1983 IV R 215/80, BStBl. II, 426; H 137 (2) EStR bzgl. Campingplätzen; OFD Frankfurt v. 19. 2. 1991, StEK EStG § 13 Nr. 550: Golfplatz, Überführung des Grund und Bodens führt zu keiner Gewinnverwirklichung, vgl. entsprechend BFH v. 17. 8. 1972 IV R 26/69, BStBl. II, 903; LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 27 bzgl. Golfplatz; MITTERPLEININGER IN L/B/P, § 13 Rn. 156 g bzgl. Parkplatz.

Dies ist auch der Fall, wenn der Land- und Forstwirt Standplätze ganz überwiegend an Dauercamper vermietet, die Jahresverträge abschließen und sie häufig erneuern, und ihnen zusätzliche Nebenleistungen anbietet, wie Wasch-, Dusch- und Toilettenräume, Trinkwasserversorgung, Stromversorgung für die Gesamtanlage und die einzelnen Standplätze, Abwasser- und Müllbeseitigung, Platzpflege und Platzüberwachung (BFH v. 27. 1. 1983 IV R 215/80 aaO; glA FELSMANN/GIERE, A 369; LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 27). Die Verpachtung des Betriebs führt zu keiner Auflösung der stillen Reserven, solange nicht von einer Betriebsgabe auszugehen ist (OFD Frankfurt v. 19. 2. 1991 aaO). Allein schon vom Objekt her ist idR ein Gewerbebetrieb bei der Vermietung von Ausstellungsräumen, Messeständen und bei der ständig wechselnden kurzfristigen Vermietung von Sälen, zB für Konzerte, gegeben (s. auch R 137 Abs. 2 EStR).

Die Beherbergung von Gästen und der Betrieb einer Gastwirtschaft führt neben der LuF zu einem selbständigen Gewerbebetrieb (HILLER, INF 1987, 411). Ein luf. Nebenbetrieb iSv. § 13 Abs. 2 Nr. 1 kommt selbst dann nicht in Betracht, wenn mehr als 50 vH des Wareneinsatzes vom luf. Betrieb in eine Gastwirtschaft überführt werden (LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 29). Da eine Gastwirtschaft keinen Handelsbetrieb darstellt, kommen die hierfür bestehenden Verwaltungsgrundsätze (R 135 Abs. 6 EStR) jedenfalls nicht unmittelbar in Betracht. Allerdings wird im Schrifttum die Meinung vertreten, daß entsprechend diesen Grundsätzen eine Einheit zwischen LuF und Gastwirtschaft bestehe, wenn mehr als 40 vH der Erzeugnisse des landwirtschaftlichen Betriebes über die Gastwirtschaft umgesetzt werden und außerdem 30 vH der gesamten Absatzmenge der Gastwirtschaft übersteigen (so etwa LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 29). UE ist dies problematisch, da die Leistungen einer Gastwirtschaft, die wesentlich auch Dienstleistungen umfassen, schwerlich mit dem genannten Prozentvergleich abgeglichen werden können. Anders kann die Sache bei einer Landwirtschaft mit Metzgerei liegen (BFH v. 13. 9. 1985 III R 193/81, BFH/NV 1986, 278; glA LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 30). Vermietet der Land- und Forstwirt in seinem luf. Anwesen langfristig eine Wohnung aus dem zum Privatvermögen gehörenden Wohngebäude (vgl. § 52 Abs. 15 aF bzw. § 13 Abs. 2 Nr. 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002), erzielt er Einkünfte aus VuV (vgl. entsprechend zB BFH v. 25. 6. 1976 III R 167/73, BStBl. II, 728; v. 28. 6. 1984 IV R 150/82, BStBl. II 1985, 211; v. 11. 7. 1984 I R 182/79, BStBl. II, 722; glA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 156). Vermietet der Land- und Forstwirt in kurzfristigem Wechsel Zimmer oder Wohnungen an Feriengäste, liegt unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls (BFH v. 25. 11. 1988 III R 37/86, BFH/NV 1990, 36) prinzipiell Gewerbebetrieb vor, wenn die Räume bzw. Wohnungen hotelmäßig bereitgehalten werden, wenn Zusatzleistungen erbracht werden, die auch bei Fremdenpensionen üblich sind.

BFH v. 13. 11. 1996 XI R 31/95, BStBl. II 1997, 247; v. 19. 1. 1990 III R 31/87, BStBl. II, 383; v. 11. 7. 1984 I R 182/79, BStBl. II, 722; v. 28. 6. 1984 IV R 150/82, BStBl. II 1985, 211; v. 21. 12. 1976 VIII R 27/72, BStBl. II 1977, 244; v. 25. 6. 1976 III R 167/73, BStBl. II, 728; zB Gewährung von Mahlzeiten, Bereithalten von Getränken, laufende Raumpflege, Gästebetreuung usw.; auch H 137 EStR Stichworte „Ferienwohnung“, „Fremdenpension“; nicht die Vermittlung von touristischen Freizeitangeboten, BFH BFH/NV 1990, 36; tendenziell eher gegen die Annahme von Gewerblichkeit BECKER/URBAHNS, DSStZ 1998, 863.

Die Gewährung nur von Frühstück wird um so weniger prägend angesehen, je geringer die Zahl der vermieteten Unterkünfte ist (MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 197; FELSMANN/GIERE, A 367, geht davon aus, daß nach Ansicht der FinVerw. bereits die Gewährung eines Frühstücks schädlich ist). Ein anzunehmender Gewerbebetrieb ist getrennt von seinem luf. Betrieb vorhanden, wenn sich nicht ausnahmsweise der ganze luf. Betrieb zum Gastbetrieb wandelt (glA MÄRKLE/HILLER aaO). Auch die Vermietung nur einer Ferienwohnung vermag einen Gewerbebetrieb zu begründen, wenn etwa die Wohnung in einem Feriengebiet im Verband mit einer Vielzahl gleichartig genutzter Wohnungen einer einheitlichen Wohnanlage liegt sowie die Werbung für kurzfristige Vermietung an laufend wechselnde Mieter und die Verwaltung einer Feriendienstorganisation übertragen sind (BFH v. 19. 1. 1990 III R 31/87, BStBl. II, 383 mwN; glA LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 25).

► *Die FinVerw.* nimmt aus Vereinfachungsgründen keine gewerbliche, sondern luf. Tätigkeit an, wenn weniger als vier Zimmer oder weniger als sechs Betten zur Beherbergung von Fremden bereitgehalten werden und keine Hauptmahl-

zeit gewährt wird (R 135 Abs. 12 Satz 2 EStR; Abschn. 1.07 Abs. 7 BewRL; prononcierter und mit weiteren Maßgaben zu § 24 UStG: Abschn. 264 Abs. 3 UStR).

Die bei Verwendung von WG außerhalb des luf. Betriebs zur Abgrenzung vom Gewerbebetrieb bestimmten Umsatzgrenzen (R 135 Abs. 9 Sätze 3 bis 5 EStR), finden bei der Beherbergung von Fremden keine Anwendung (R 135 Abs. 9 Satz 6 EStR). Dadurch soll erreicht werden (s. dazu MITTERPLEININGER IN L/B/P, § 13 Rn. 156 d), daß Landwirte in touristisch attraktiven Gebieten ohne Abhängigkeit von einer Umsatzgrenze die gleiche Anzahl von Fremdenzimmern noch luf. nutzen können wie Landwirte in touristisch weniger attraktiven Gebieten.

UE ist der Standpunkt der FinVerw. ungenau und widerspricht der geltenden Rechtslage (kritisch schon HILLER, INF 1987, 411). Er könnte im Ansatz nur zutreffen, wenn der Land- und Forstwirt aus seinem zum BV gehörenden Wohngebäude (längstens nur bis Vz 1998, § 52 Abs. 15 aF, jetzt auch § 13 Abs. 2 Nr. 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002) oder aus einem betrieblichen Gebäude Zimmer oder Betten bereithält. Insoweit sah der BFH schon vor Inkrafttreten des § 4 Abs. 1 Satz 4 von einem Ausscheiden aus dem BV ab, obwohl die Vermietung mit dem Betrieb einer LuF nichts zu tun hat.

„Geduldetes BV“: BFH v. 9. 1. 1964 IV 274/63 U, BStBl. III, 97; v. 4. 10. 1968 IV 221/65, BStBl. II 1969, 35; v. 4. 11. 1982 IV R 159/79, BStBl. II 1983, 448; vgl. entsprechend für die Bestellung von Erbbaurechten an zum luf. BV gehörendem Bauland durch einen bilanzierenden Land- und Forstwirt an Dritte BFH v. 20. 11. 1980 IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398, vgl. dazu mwN auch BFH v. 22. 4. 1998 XI R 28/97, BStBl. II, 665; glA HILLER, INF 1987, 411; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 197; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 177 a.

201 Einstweilen frei.

9. Verwertung von Bodenschätzen

Schrifttum: FELSMANN, Einkommensteuerliche Fragen beim Abschluß von Kiesausbeuterverträgen, INF 1973, 553; BURHOFF, Rspr. zur Einkommens-Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, INF 1975, 241; STRECK/STAHL, Steuerfreie Kiesverkäufe, INF 1976, 457; KASSÜHLKE, Der Pächter eines Mineralgewinnungsrechts als wirtschaftlicher Eigentümer, INF 1980, 239; PAPE, Krumenverzehr durch Substanzausbeute als Werbungskosten, INF 1982, 317; REINBERG, Verwertung von Bodenschätzen, Stbg. 1984, 312; TESS, Die Besteuerung der Bodenschätze; SCHULZE-BUSCHHOFF, Bodenschätze und Einkommensteuer, INF 1984, 241; KNOBBE-KEUK, Die Einkommensbesteuerung der entgeltlichen Überlassung von Bodensubstanz, DB 1985, 144; MEYER, Estl. Behandlung von Substanzausbeuterverträgen, DStR 1986, 422; BORGGREVE, Einkommensbesteuerung des Entgelts für Bodenschätze, DB 1985, 1661; SCHUHMAN, Zur estrechtl. Behandlung der Bodenschätze, StBp. 1987, 1; WOLLNY, Einkünfte aus VuV bei einer Kiesausbeute; Anmerkung zum BFH-Urteil vom 29. 10. 1985 IX R 60/82, BB 1986, 992; HILLER, Ausbeute von Bodenschätzen, INF 1988, 60; PFLUG, Stl. Gestaltungsmöglichkeiten bei entdeckten Bodenschätzen, INF 1989, 2; GLANEGGER, Grund und Boden in der Bilanz des Landwirts, DStZ 1989, 132; HILLER, Die Veräußerung von Bodenschätzen, INF 1990, 337; HALBIG, Bodenschätze als ertragstl. Wirtschaftsgüter, INF 1991, 322; GSCHWENDNER, Zur Absetzung für Substanzverringerung bei im Privatvermögen entdeckten und in das Betriebsvermögen eingelegten Bodenschätzen – zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 19. 7. 1994 VIII R 75/91 –, DStZ 1994, 713; PAUS, Einlage von Bodenschätzen ins Betriebsvermögen, INF 1995, 200; HANDZIK, Die Einlage von Bodenschätzen ins Betriebsvermögen, FR 1995, 494; BEISER, Nutzungseinlagen sind Aufwendungseinlagen – Kritik an der Bodenschatz-Rspr. des BFH, DStR 1995, 635; PAUS, Einlage von Bodenschätzen ins Betriebsvermögen, INF 1995, 200; SYDOW, Die Entstehung des „Bodenschatzes“ als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut, DB 1998, 2237.

Verwaltungsanweisungen: H 164 a EStR; BMF v. 7. 10. 1998, BStBl. I, 1221.

Vgl. im übrigen auch die Erl. zu § 21 Anm. 66 ff.

a) **Rechtsentwicklung und Grundbegriffe der Verwertung von Bodenschätzen in der Land- und Forstwirtschaft**

Rechtsentwicklung: Nach § 26 Abs. 1 Nr. 5 EStG 1925 gehörten Einkünfte aus Torfstich und der Gewinnung von Steinen und Erden zu den luf. Einkünften. Das EStG 1934 brachte insoweit eine grundlegende, heute noch beachtliche Änderung: Die Regelung des § 26 Abs. 1 Nr. 5 EStG 1925 wurde aufgehoben und die Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung, zB aus Bergbauunternehmen und aus Betrieben zur Gewinnung von Torf, Steinen und Erden, soweit sie nicht luf. Nebenbetriebe sind, den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG 1934). Zur Rechtsentwicklung eingehend: BFH v. 9. 5. 1957 IV 186/56 U, BStBl. III, 246; auch die Begründung zu § 13 EStG 1934 RStBl. 1935, 41).

Der Begriff des Bodenschatzes ist weit auszulegen. Es gehört alles dazu, was aus der dem Menschen zugänglichen Erdkruste gewonnen werden kann, also zB Erze und andere Mineralien, Gesteine, Ziegellehm, Kies, Sand, Torf, Mergel usw. (BFH v. 9. 5. 1957 IV 186/56 U, BStBl. III, 246 [249]). Für die gegenwärtige Rechtssituation ist zunächst die bergrechtliche Ausgangslage zu beachten. Da bergfreie Bodenschätze nicht im Verfügungsrecht des Grundstückseigentümers stehen, können sie nicht in der Hand eines Stpfl., auch nicht eines Land- und Forstwirts, WG sein. Bei Grundeigentümermineralien liegt das durch bundesgesetzliches Bergrecht nicht eingeschränkte Verfügungsrecht hierüber beim Eigentümer des Grund- und Bodens.

§ 3 Abs. 2 BBergG v. 18. 8. 1980, BGBl. I, 1310 mit Änderungen, in Kraft getreten 1. 1. 1981; zu den ursprünglichen Maßgaben des Inkrafttretens in den Ländern des Beitrittsgebiets, Anlage I Kap. V Sachgeb. D Abschn. III Nr. 1 Buchst. a des Einigungsvertrags v. 31. 8. 1990, BGBl. II, 885, 1004; aufgrund des Gesetzes zur Vereinheitlichung der Rechtsverhältnisse bei Bodenschätzen v. 15. 4. 1996, BGBl. I, 602, sind die genannten Maßgaben des Einigungsvertrags unter Berücksichtigung der Bestimmungen in § 2 des Gesetzes v. 15. 4. 1996 nicht mehr anzuwenden, zur Bestandsschutzregelung dort und BMF v. 7. 10. 1998, BStBl. I, 1221: bergfrei im Beitrittsgebiet hiernach zB auch hochwertige Kiese und Sande. Art. 67 EGBGB ist durch das BBergG überholt, Art. 68 EGBGB weitgehend, s. auch § 3, § 176, §§ 114 ff. und §§ 39 ff. BBergG.

Bodenschatz als Wirtschaftsgut: Als vom Grund und Boden zu unterscheidendes WG tritt der Bodenschatz regelmäßig erst in Erscheinung, wenn der Eigentümer (oder bei Überlassung ein Dritter) mit der Verwertung beginnt, das ist regelmäßig mit Beginn der Aufschließung oder wenn mit ihr zu rechnen ist (BFH v. 6. 12. 1990 IV R 3/89, BStBl. II 1991, 346 mwN).

Vgl. auch BFH v. 14. 2. 1978 VIII R 176/73, BStBl. II, 343; v. 28. 5. 1979 I R 66/76, BStBl. II, 624; v. 14. 10. 1982 IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203; v. 1. 7. 1987 I R 197/83, BStBl. II, 865; v. 13. 9. 1988 VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37; v. 7. 12. 1989 IV R 1/88, BStBl. II 1990, 317; v. 26. 11. 1993 III R 58/89, BStBl. II 1994, 293 mwN; v. 19. 7. 1994 VIII R 75/91, BStBl. II, 846 v. 4. 9. 1997 IV R 88/96, BStBl. II 1998, 657; BMF v. 7. 10. 1998, BStBl. I, 1221.

► *Nach der FinVerw.* entsteht der Bodenschatz als selbständig bewertbares WG spätestens in dem Zeitpunkt, in dem alle zum Abbau notwendigen öffentlich-rechtlichen Erlaubnisse, Genehmigungen, Bewilligungen oder sonstigen behördlichen Maßnahmen erteilt worden sind. Die Entdeckung des Bodenschatzes oder allein die Tatsache des Bekanntseins reicht für die Annahme eines WG noch nicht aus. Ein Grundstückskaufvertrag macht den Bodenschatz noch nicht zum WG, wenn feststeht, daß ein Abbau rechtlich nicht möglich und vom Erwerber auch nicht beabsichtigt ist (zur Bedeutung der Absicht des Erwerbers BFH v. 6. 12. 1990 IV R 3/89, BStBl. II 1991, 346) und zwar selbst dann, wenn

mit Rücksicht auf den Bodenschatz ein höherer qm-Preis bezahlt wird (BFH v. 29. 10. 1993 III R 36/93, BFH/NV 1994, 473). Der BFH hat sich aber nun – zum Teil aA bisherige Rspr. – dahin entschieden, daß ein Bodenschatz im Regelfall auch ohne bereits erteilte Abbaugenehmigung als WG greifbar wird, wenn das Grundstück unter gesonderter Berechnung eines Kaufpreises für den Bodenschatz an einen Abbauunternehmer zur alsbaldigen Ausbeutung veräußert wird (s. auch BFH v. 23. 6. 1977 IV R 17/73, BStBl. II 1977, 825; v. 18. 3. 1980 VIII R 148/78, BStBl. II 1981, 794), es sei denn, daß nicht in absehbarer Zeit mit einem Beginn der Aufschließung gerechnet werden kann, etwa weil dies der Erwerber nicht beabsichtigt (s. auch BFH v. 29. 10. 1993 III R 36/93, BFH/NV 1994, 473) oder auch in der Vorstellung des Erwerbers dem Abbau rechtliche Hindernisse entgegenstehen.

BFH v. 4. 9. 1997 IV R 88/96, BStBl. II 1998, 657 in Abgrenzung zu BFH v. 7. 12. 1989 IV R 1/88, BStBl. II 1990, 317 bzw. auch BFH v. 17. 1. 1991 IV R 12/89, BStBl. II, 566, mwN zur bisherigen Rspr.; jetzt auch die FinVerw., BMF v. 7. 10. 1998, BStBl. I, 1221 Tz. 2b mit Übergangsregelung in Tz. 4 gegenüber der bisher gegenteiligen Auffassung in BMF v. 9. 8. 1993, BStBl. I, 678; nur auf nach dem 6. 11. 1998 getroffene Vereinbarungen.

Wiewohl eine Wasserquelle in dem Sinne kein Bodenschatz ist, richtet sich die stl. Behandlung ihrer entgeltlichen Überlassung an einen Dritten nach den für die entgeltliche Überlassung von Bodenschätzen vergleichbaren Grundsätzen (BFH v. 30. 10. 1967 VI 331/64, BStBl. II 1968, 30; Einkünfte aus VuV).

Materielles oder immaterielles Wirtschaftsgut: Der VIII. Senat des BFH hat in seiner Entscheidung v. 19. 7. 1994 VIII R 75/91 (BStBl. II, 846) die Auffassung vertreten, daß estrechtlich der Bodenschatz nicht als materielles WG in Gestalt von Bodenbestandteilen greifbar wird, sondern daß maßgeblich die Nutzungsberechtigung ist und es sich mithin grundsätzlich um ein immaterielles WG handelt, was negative Folgerungen hinsichtlich eines Einlagewerts nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 nach sich zieht. Diese Rspr. soll nicht im Gegensatz zu bisheriger Rspr. des BFH stehen (vgl. etwa BFH v. 26. 11. 1993 III R 58/89, BStBl. II 1994, 293) weil es sich anders als etwa im Fall des III. Senats im Fall des VIII. Senats um die isolierte Einlage eines Bodenschatzes gehandelt hat (BFH v. 19. 7. 1994 VIII R 75/91, BStBl. II, 846 [849]; dazu mit Recht kritisch FELSMANN/KÖNIG, A 1173b). UE trifft die Auffassung des VIII. Senats allgemein zu (glA FELSMANN/KÖNIG aaO, A 1174).

Aufwendungen auf den Bodenschatz: Aufschließungskosten sind grundsätzlich AK oder HK des Bodenschatzes. Sind sie vergeblich und beziehen sie sich auf PV, soll grundsätzlich kein Abzug als vergebliche WK möglich sein, wenn nicht feststeht, ob ein Abbau durch Veräußerung oder durch Nutzungsüberlassung erfolgt. Dagegen sollen bei geplantem Selbstabbau im Rahmen eines Gewerbebetriebs oder eines luf. Nebenbetriebs diese vergeblichen Aufwendungen in jedem Fall BA darstellen (FELSMANN/KÖNIG, A 1174a).

Wegen der Absetzungen für Substanzverringerung nach § 7 Abs. 6. Nach § 11 d Abs. 2 EStDV sind bei Bodenschätzen, die der Stpfl. auf einem ihm gehörenden Grundstück im PV entdeckt hat, AfS nicht zulässig.

Zur Behandlung der Wertminderung des Grund und Bodens, Anm. 204 und zur Bemessung der Höhe von WK in Fällen dieser Art s. RFH v. 28. 3. 1928 VI A 310/27, RStBl., 279; BFH v. 21. 10. 1960 VI 169/59 S, BStBl. III 1961, 45; v. 10. 7. 1963 IV 365/59, BStBl. III 1964, 116.

b) Die Selbstaubeute von Bodenschätzen durch den Land- und Forstwirt

Beutet der Land- und Forstwirt den Bodenschatz überwiegend für Zwecke seines luf. Betriebs selbst aus, kommt die Annahme eines luf. Nebenbetriebs iSv. § 13 Abs. 2 Nr. 1 in Betracht. Das WG „Bodenschatz“ ist notwendiges BV des luf. Betriebs.

Vgl. BFH v. 23. 6. 1977 IV R 17/73, BStBl. II, 825 betr. Abbaununternehmen; glA BMF v. 9. 8. 1993, StEK EStR § 4 BetrVerm. Nr. 65; dagegen BFH v. 19. 1. 1982 VIII B 57/80, BStBl. II 1982, 526: gewillkürtes BV; keine AfS in Fällen dieser Art, sofern man davon ausgeht, daß das WG „Bodenschatz“ im BV entstanden ist, BFH v. 19. 7. 1994 VIII R 75/91, BStBl. II, 846; v. 13. 9. 1988 VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37; v. 28. 5. 1979 I R 66/76, BStBl. II, 624, aber auch sofern man davon ausgeht, daß das WG im PV entstanden ist und eingelegt wird, BFH v. 19. 7. 1994 VIII R 75/91, BStBl. II, 846: Bodenschatz ist immaterielles Nutzungsrecht, das nicht mit dem Teilwert eines materiellen WG in ein BV des Nutzungsberechtigten eingelegt werden kann; grundsätzlich aA KNOBBE/KEUK, DB 1985, 148; KÖRNER/WEIKEN, BB 1988, 1006; GSCHWENDNER, DSZ 1994, 713; HANDZIK, FR 1995, 496.

Selbstaubeute im land- und forstwirtschaftlichen Neben- oder im Gewerbebetrieb: Auch der darüber befindliche Grund und Boden ist notwendiges BV des luf. Betriebs (glA LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 62), der auch dann als solcher existiert, wenn die Ackerkrume beiseite geschoben wurde, um den Abbau des Bodenschatzes zu ermöglichen. Die Eigenschaft als Nebenbetrieb endet, wenn der Land- und Forstwirt das Mineral noch selbst ausbeutet, die gewonnenen Substanzen aber zu 50 vH und mehr an Dritte veräußert (R 135 Abs. 3 Satz 3 EStR). Es liegt dann Gewerbebetrieb vor. Kann bei Selbstaubeute nicht von vornherein von einem luf. Nebenbetrieb ausgegangen werden, etwa weil die Veräußerung der gewonnenen Bodenschätze an Dritte beabsichtigt ist, liegt Gewerbebetrieb vor. Der Bodenschatz hat sich dann ggf. im (notwendigen) BV dieses Gewerbebetriebs konkretisiert. In der Rspr. des BFH wird es für möglich gehalten, daß sich der Bodenschatz als WG zuvor im PV gebildet hat und dieses WG sodann in das gewerbliche BV eingelegt wurde mit der Folge, daß dann vom Einlagewert AfS vorgenommen werden können.

BFH v. 26. 11. 1993 III R 58/89, BStBl. II 1994, 293; glA FG München v. 21. 11. 1997, EFG 1998, 635 mit Hinweis auf das seines Erachtens divergierende BFH-Urteil v. 19. 7. 1994 VIII R 75/91, BStBl. II, 846; mit anderem Ansatz BMF v. 9. 8. 1993, BStBl. I, 678, wonach es darauf ankommen soll, ob das Grundstück, in dem der Bodenschatz ruht, bei Entstehen des WG „Bodenschatz“ zum BV oder PV gehört, dagegen mit Recht FELSMANN/KÖNIG, A 1190.

Grund und Boden im gewerblichen Ausbeutebetrieb: Wird der Bodenschatz im Tagebau abgebaut, ist auch das WG Grund und Boden (ohne Gewinnrealisierung) notwendiges BV dieses Gewerbebetriebs, da ohne dessen Einsatz im Gewerbebetrieb der Abbau nicht möglich wäre (glA LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 62, der dies allerdings damit begründet, daß Bodenschatz und Grund und Boden zivilrechtlich eine Einheit bilden; aA hier bis Lfg. 116 Mai 1976 § 13 Anm. 23). Als gewillkürtes BV eines luf. Betriebs kommen Bodenschätze regelmäßig nicht in Betracht, weil diese grundsätzlich nicht objektiv geeignet sind, dem luf. Betrieb zu dienen und diesen zu fördern.

BFH v. 14. 10. 1982 IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203 mwN: Salzgerechtigkeit, noch als Grundeigentümermineral; v. 28. 10. 1982 IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106 mwN: Sand und Kies; v. 16. 12. 1982 IV R 200/79, BStBl. II 1983, 373: Erdöl, noch als Grundeigentümermineral; v. 14. 10. 1982 IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203: Salzabbaugerechtigkeit, noch als Grundeigentümermineral; SCHMIDT/SEGER XXI. § 13 Rn. 109 hält diese Auffassung des BFH für eine „Analogieerwägung“.

Erfolgt der Abbau unter Tage (und handelt es sich ausnahmsweise um ein Grundeigentümermineral) und wird der Grund und Boden weiterhin luf. genutzt, bleibt der Grund und Boden auch luf. BV.

204 c) Verwertung der Bodenschätze durch Dritte

Der Land- und Forstwirt kann Bodenschätze durch Veräußerung oder durch Nutzungsüberlassung des Grund und Bodens an Dritte verwerten.

Veräußert der Land- und Forstwirt ein luf. Grundstück und entgelt der Kaufpreis den darunter befindlichen Bodenschatz mit ab, so führt der auf den Bodenschatz entfallende Kaufpreis nicht zu Einnahmen aus LuF. Liegt kein privates Veräußerungsgeschäft iSv. § 23 Abs. 1 vor (s. dazu OFD Koblenz v. 2. 5. 2000, StEK § 13 Nr. 674; BMF v. 16. 1. 2001, StEK § 23 Nr. 51), so handelt es sich um eine private Vermögensumschichtung.

BFH v. 19. 7. 1994 VIII R 75/91, BStBl. II, 846 und Anm. 206; LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 70; demgegenüber die mit StÄndG v. 18. 7. 1958, BGBl. I, 473, BStBl. I, 412 mit Wirkung ab dem VZ 1958 gestrichene Vorschrift § des 17a EStG 1955 bis 1957, wonach zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Bodenschätzen gehörte, die nicht zu einem BV gehörten.

Gilt der Kaufpreis den Bodenschatz mit ab, wird man regelmäßig auch dann davon ausgehen können, daß das WG Bodenschatz schon in Erscheinung getreten ist, wenn die Abbaugenehmigung noch aussteht (BFH v. 4. 9. 1997 IV R 88/96, BStBl. II 1998, 657 in Abgrenzung zu BFH v. 7. 12. 1989 IV R 1/88, BStBl. II 1990, 317). Die FinVerw. nimmt im Anschluß an Rspr. des BFH (BFH v. 19. 7. 1994 VIII R 75/91, BStBl. II, 846 [848] mwN) einen Kaufvertrag über die im Boden befindlichen Mineralien oder sonstigen Bestandteile grundsätzlich nur an, wenn der Grund und Boden mitveräußert wird oder die einmalige Lieferung einer fest begrenzten Menge von Bodenbestandteilen Gegenstand des Vertrags ist (H 164a EStH). Ausnahmsweise kann auch die entgeltliche Überlassung einer bestimmten Menge von Bodenschätzen ohne Übereignung des Grundstücks als Verkauf und mithin als nicht stbarer Vorgang in der privaten Vermögenssphäre zu behandeln sein (zur Abgrenzung zB BFH v. 12. 12. 1969 VI R 197/67, BStBl. II 1970, 210; v. 12. 1. 1972 I R 220/69, BStBl. II, 433).

Ackerkrume oder Grasnarbe als selbständiges Wirtschaftsgut: UE ist es denkbar, daß das Entgelt auch etwas anderes als das Grundstück und den Bodenschatz betreffen kann, etwa die Ackerkrume oder die Grasnarbe, die dann ausnahmsweise als WG in Erscheinung treten.

Für den Regelfall verneint die Rspr. des BFH die WG-Eigenschaft von Ackerkrume und Grasnarbe neben dem WG Grund und Boden: BFH v. 9. 5. 1957 IV 186/56 U, BStBl. III, 246 (249); v. 24. 3. 1982 IV R 96/78, BStBl. II, 643 im Verhältnis zu einer Dienstbarkeit für eine unter dem Boden verlegte Ferngasleitung; v. 16. 2. 1984 IV R 229/81, BStBl. II, 424 bezüglich Grasnarbe für einen Veräußerungsvorgang; BFH v. 20. 5. 1965 IV 43/65 U, BStBl. III, 446 zum Bodenzustand „Geil und Gare“ als Eigenschaft des Grund und Bodens; generell unter Berufung auf diese Rspr. des BFH gegen die WG-Eigenschaft MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 208; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 206; SCHMIDT/SEEGER XXI, § 13 Rn. 145 für die Gleichsetzung von Ackerkrume und Grund und Boden als WG, sobald der Bodenschatz in Verkehr gebracht ist; LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 62, 69.

So ist uE etwa die Entschädigung für eine durch Bohrrückstände vollständig verdorbene Ackerkrume luf. Hilfsgeschäft (insoweit unklar LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 69) und führt demnach zu Einnahmen aus LuF (zu einer diesbezüglichen Billigkeitsregelung der FinVerw. bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und 3 BMF v. 29. 2. 1972, BStBl. I, 102). Die ältere Rspr. des BFH (BFH v.

21. 10. 1960 VI 169/59 S, BStBl. III 1961, 45; v. 10. 7. 1963 IV 365/59 U, BStBl. III 1964, 116), die diesen Vorgang zu den Einkünften aus VuV rechnet, kann nach Beginn der Bodengewinnbesteuerung ab 1. 7. 1970 nicht aufrechterhalten werden (glA LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 69; vgl. entsprechend für einen Fall der entgeltlichen Ausbeuteüberlassung mit Oberflächenentschädigung BFH v. 15. 3. 1994 IX R 45/91, BStBl. II, 840 [842]; Entschädigungen eines Abbaunternehmens, die dieses neben dem Pachtzins für den Ertragsausfall bezahlt, als lauf. Einnahmen, BFH v. 14. 10. 1982 IV R 19/79, BStBl. II, 203).

Entgeltliche Ausbeuteüberlassung: Der Grundstückseigentümer (oder sonst ggf. auch obligatorisch Berechtigte, BFH v. 26. 10. 1971 VIII R 137/70, BStBl. II 1972, 215; v. 4. 2. 1975 VIII R 71/70, BStBl. II, 529) kann das Aufsuchungs- und Gewinnungsrecht entgeltlich an einen Dritten überlassen. Zivilrechtlich handelt es sich dabei grundsätzlich um einen Pachtvertrag (BGH v. 17. 3. 1982 VIII ZR 281/81, NJW 1982, 2062). EStrechtlich rechnet die Gegenleistung idR gem. § 21 Abs. Nr. 1 zu den Einkünften aus VuV.

BFH v. 16. 10. 1997 IV R 5/97, BStBl. II 1998, 185; v. 12. 7. 1963 VI 324/61 U, BStBl. III, 435; auch dann, wenn eine Kiesgrube sich auf dem Gebiet einer LuF befindet, die als Liebhaberei zu werten ist; v. 12. 1. 1972 I R 220/69, BStBl. II, 433; v. 8. 9. 1971 I R 175/68, BStBl. II 1972, 22; aus der Sicht des BewG; v. 12. 12. 1969 VI R 197/67, BStBl. II 1970, 210; v. 12. 1. 1972 I R 220/69, BStBl. II, 433; v. 5. 6. 1973 VIII R 118/70, BStBl. II, 702; BVerfG v. 24. 2. 1978 1 BvR 114/75, HFR 1978, 251; v. 10. 2. 1987 1 BvR 482/86, INF 1987, 213; verfassungsrechtlich unbedenklich; § 11 d Abs. 2 EStDV: keine AfS, dazu auch LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 74; aA KNOBBE-KEUK, DB 1985, 144; zur Abgrenzung gegenüber Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen aus der Bewirtschaftung der Flächen BFH v. 15. 3. 1994 IX R 45/91, BStBl. II, 840.

In Abgrenzung zum Kaufvertrag gilt dies auch dann, wenn das Ausbeuterecht zeitlich kurz begrenzt ist, der Berechtigte im Ausbeutevertrag aber Verpflichtungen übernimmt, die für einen Kaufvertrag atypisch sind (BFH v. 12. 12. 1969 VI R 197/67, BStBl. II 1970, 210 mwN: trotz Bezeichnung als Kaufvertrag; vgl. auch BFH v. 2. 3. 1966 VI 161/65, BStBl. III, 364; vgl. bezüglich der sog. Einheits-Ausbeuteverträge für bimsführende Grundstücke in Rhld-Pf. auch FELSMANN/KÖNIG, A 1200; DERS. zu Kaufverträgen peu à peu, aaO, A 1228). Mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise behandelt die Rspr. des BFH die entgeltliche Überlassung eines Grundstücks zur Hebung der in ihm ruhenden Bodenschätze beim Überlassenden auch dann als Verpachtung, wenn das Grundstück zwar bürgerlichrechtlich übereignet wird, die Vertragsteile aber die Rückübereignung nach Beendigung der Ausbeute an den Überlassenden (BFH v. 5. 10. 1973 VIII R 78/70, BStBl. II 1974, 130; verfassungsgemäß, BVerfG v. 3. 6. 1992 1 BvR 583/86, HFR 1993, 36; zum Wiederauf iSv. § 497 BGB glA FELSMANN/KÖNIG, A 1227) oder mit Willen des Überlassenden an einen Dritten vereinbaren (BFH v. 25. 6. 1985 IX R 60/82, BFH/NV 1986, 74; FELSMANN/KÖNIG, A 1227 b). Bei einer Rückübereignungsvereinbarung mit einer Steuerklausel soll letztere unbeachtlich sein, wenn sie dem FA nicht offenbart wird (BFH v. 24. 11. 1992 IX R 30/88, BStBl. II 1993, 296; aA die Vorentscheidung FG Düss. v. 22. 10. 1987, EFG 1988, 307; H 164a EStR; zustimmend FELSMANN/KÖNIG, A 1227 c).

UE ist diese Begründung zweifelhaft; entscheidend dürfte sein, zu welchem Zeitpunkt eine Steuerklausel, wenn überhaupt, zu wirken beginnt, dazu auch § 38 AO). Die Vereinbarung eines Vorkaufsrechts zugunsten des Überlassenden spricht für sich allein nicht gegen die Annahme eines Kaufvertrags (LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 65; vgl. im übrigen zur Annahme von Kaufverträgen in diesem

Zusammenhang BFH v. 13. 11. 1964 VI 208/63, HFR 1965, 209; v. 26. 3. 1957 V 286/56, HFR 1963, 273; v. 2. 3. 1966 VI 161/65, BStBl. III, 364). Es kann aber bei Hinzutreten weiterer Umstände auch in Fällen dieser Art ggf. auf eine bloße Grundstücksüberlassung zur Substanzausbeute geschlossen werden (BFH v. 21. 7. 1993 IX R 9/89, BStBl. II 1994, 231; H 164a EStR; glA FELSMANN/KÖNIG, A 1227 a).

Einnahmen aus Nutzungsüberlassung führen zu Einkünften aus VuV:

Da der Bodenschatz im Fall der Überlassung des Ausbeuterechts an Dritte nicht zum BV des luf. Betriebs gehört, kommen daraus erwachsende Erlöse nicht als BE des luf. Betriebs in Betracht (anders etwa bei Oberflächenentschädigungen, die der Landwirt daneben erhält, dazu BFH v. 15. 3. 1994 IX R 45/91, BStBl. II, 840; H 164a EStR; zu Entschädigungen als luf. BE auch Anm. 44ff.). Der Bodenschatz kann wegen der aus § 13 Abs. 1 erkennbaren Beschränkungen des Umfangs des luf. BV auch nicht als gewillkürtes BV – bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 schon von vornherein nicht möglich – behandelt werden (BFH v. 19. 1. 1982 VIII B 57/80, BStBl. II, 527; v. 28. 10. 1982 IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106; v. 16. 12. 1982 IV R 200/79, BStBl. II 1983, 373; FG Schl.-Holst. v. 3. 11. 1982 EFG 1983, 233, rkr.; ablehnend KNOBBE/KEUK, DB 1985, 144), was mangels Anschaffungskosten im PV (BFH v. 28. 10. 1982 IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106 [108]) und mangels Ansatzes eines Einlagewerts (BFH v. 28. 10. 1982 IV R 73/81 aaO) vor allem negative Auswirkungen in Bezug auf die AfS nach § 7 Abs. 6 hat.

LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 66; AfS kann auch nicht dadurch erreicht werden, daß der Stpfl. Grund und Boden und Bodenschatz unentgeltlich auf eine GmbH & Co KG überträgt, DERS. aaO Rn. 74, dort auch zu weiteren nicht anzuerkennenden Gestaltungen; die Entdeckung eines Bodenschatzes ist auch keine Anschaffung oder Herstellung iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a; vgl. entsprechend BFH v. 1. 7. 1987 I R 197/83, BStBl. II, 865 bezüglich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts; zur Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 BFH vom 19. 7. 1994 VIII R 75/91, BStBl. II, 846, wonach kein materielles, sondern ein immaterielles WG vorliegt.

Entschädigungen führen zu Einkünften aus VuV: Ebenso stellen die Vergütung und die Pauschalentschädigung, die ein Landwirt von einem Erdölunternehmen dafür erhält, daß er ihm die Aussolung der unter seinem Grundbesitz liegenden Salzstöcke und die dadurch entstehenden unterirdischen Hohlräume als behälterlose Tiefspeicher zur Lagerung von Erdöl überläßt, in ihrer Gesamtheit Einkünfte aus VuV dar (BFH v. 14. 10. 1982 IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203). Nach allgemeiner Meinung liegt in der entgeltlichen Überlassung eines Ausbeuterechts keine Vermögensumschichtung (zB LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 64; aA KNOBBE-KEUK, DB 1985, 144). Erfolgt wegen des Zuflußprinzips (§ 11) eine Zusammenballung der Einnahmen, weil etwa der Pachtzins vorausbezahlt wird, erlaubt die FinVerw. zur Vermeidung von Härten entweder die gleichmäßige Verteilung auf die voraussichtliche Dauer der Ausbeute oder entsprechend der tatsächlichen Jahresfördermenge (vgl. FinMin. Nds. v. 10. 6. 1963, INF 1963, 236). Verpachtet der Land- und Forstwirt nur das Ausbeuterecht, ohne den Grund und Boden mitzuveräußern, so bleibt der Grund und Boden luf. BV, wenn seine luf. Nutzung wieder in Betracht kommen kann.

Offen geblieben in BFH v. 12. 12. 1969 VI R 197/67, BStBl. II 1970, 210 (212) und der Land- und Forstwirt den Grund und Boden nicht entnimmt (keine „Zwangsentnahme“ BFH v. 7. 12. 1989 IV R 1/88, BStBl. II 1990, 317; v. 30. 11. 1989 IV R 49/88, BFH/NV 1991, 363; v. 15. 3. 1994 IX R 45/91, BStBl. II, 840 [842; glA LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 69; FELSMANN/KÖNIG, A 1219).

Bei einer Entnahme, die grundsätzlich möglich ist, ist bezüglich eines auf den 1. 7. 1970 mit dem doppelten Ausgangsbetrag nach § 55 Abs. 1 bewerteten Grund und Bodens im Fall eines Buchverlusts die Verlustausschlußklausel des § 55 Abs. 6 Satz 1 zu beachten (s. auch FELSMANN/KÖNIG, A 1222). Ist der Grund und Boden BV geblieben, gehören Entschädigungen für die Oberfläche, auch für die Überlassung von landwirtschaftlichen Grundstücken zur Ablagerung etwa von Bohrrückständen, die Dritte im Rahmen des Abbaus von Bodenschätzen an den Land- und Forstwirt zahlen, zu den Einkünften iSv. § 13. Sie stellen nicht etwa die Gegenleistung für die Überlassung und Nutzung von Grundstücken dar, die mit der Überlassung aus dem luf. BV ausgeschieden sind.

Die frühere Rspr. des BFH (Einkünfte aus VuV: BFH v. 21. 10. 1960 VI 169/59, BStBl. 1961, 45 für Erdölausbeute; dort auch zur Abgrenzung gegenüber nicht stpfl. Entschädigung; v. 10. 7. 1963 IV 365/59 U, BStBl. III 1964, 116), die noch § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG aF berücksichtigte, wonach der Wert des Grund und Bodens, der zum Anlagevermögen gehörte, außer Ansatz blieb, ist mit dem Wegfall dieser Vorschrift seit 1. 7. 1970 überholt (für eine Oberflächenentschädigung BFH v. 15. 3. 1994 IX R 45/91, BStBl. II, 840 [842]; glA FELSMANN/KÖNIG, A 748, 1204; LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 69; aA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 110 mwN zur Rspr. des RFH).

Entschädigungen für ausbeutebedingte Wertminderungen: Entsprechendes gilt, wenn der Land- und Forstwirt für die Minderung oder Vernichtung der Ackerkrume im Zuge der Ausbeutung eine Entschädigung erhält (glA FELSMANN/KÖNIG, A 1224b). In Höhe der Teilwertabschreibung auf den Grund und Boden oder, wenn man davon ausgehen kann, daß die Ackerkrume mit der Entschädigung als selbständiges WG in Erscheinung tritt, auf die Ackerkrume, liegt dann eine BA vor (s. auch FELSMANN/KÖNIG, A 1220, A 1221, der unter Berufung auf BFH v. 24. 5. 1989 I R 213/85, BStBl. II 1990, 8 dafür eintritt, den Vorgang bezüglich des Grund und Bodens als Nutzungsentnahme einzuordnen und die entsprechenden Selbstkosten als WK bei den Einkünften aus VuV zu berücksichtigen, bzw. eine Entschädigung nur in Höhe abzüglich dieser Selbstkosten als BE zu erfassen, vgl. aaO, A 1224b).

Ist der Grund und Boden nach der Ausbeute nicht mehr luf. nutzbar, billigt die Rspr. des BFH dem Land- und Forstwirt diesbezüglich eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 zu (zur Anwendung der Verlustausschlußklausel nach § 55 Abs. 6 LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 69), der aber deshalb eine gewinnerhöhende Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 1 und 2 gegenüberzustellen sei, weil die Vermögensminderung nicht durch den Betrieb der LuF veranlaßt ist, sondern durch den Ausbeutevertrag und mithin grundsätzlich zu Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV führt (BFH v. 16. 10. 1997 IV R 5/97, BStBl. II 1998, 185: für vor dem 1. 7. 1970 erworbenen Grund und Boden ist dann auch bei den WK bezüglich der Einkünfte aus VuV die Verlustausschlußklausel des § 55 Abs. 6 Satz 2 zu beachten).

Einstweilen frei.

205

10. Gewerblicher Grundstückshandel von Land- und Forstwirten

Schrifttum: LEINGÄRTNER, Die Gewerbsmäßigkeit der Grundstücksverkäufe von Landwirten nach der Rspr. des BFH, FR 1970, 310; DERS. FR 1970, 441; DERS., INF 1981, 121, 125; KRÖGER, Zur Abgrenzung von privater Vermögensverwaltung und gewerbliche Betriebsstätigkeit bei An- und Verkauf von Grundstücken, BB 1974, 1342; P. FISCHER, Gewerbliche Betätigung am Grundstücksmarkt, FR 1995, 803; G. SÖFFING, Gewerblicher Grundstückshandel, DStZ 1996, 353; SCHMIDT-LIEBIG, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte mit Erbbaurechten, FR 1998, 177; DERS., Neue Verwaltungsanweisungen zum gewerblichen „Grundstückshandel“, INF 1998, 257.

Verwaltungsanweisungen: H 32, 134a, 137 Abs. 1 EStR 1996; BMF v. 20. 12. 1990, BStBl. I, 884 (Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem

Grundstückshandel); BMF v. 16. 12. 1998, FR 1999, 222 (Frage der Übergangsregelung zum BFH-Urteil vom 14. 1. 1998 X R 1/96).

206 a) Abgrenzung zur Vermögensverwaltung

Bei einem Land- und Forstwirt stellt sich die Frage des Grundstückshandels namentlich in seiner Abgrenzung zum Gewerbebetrieb im allgemeinen aus der Sicht eines luf. Betriebsvermögens (vgl. BFH v. 31. 5. 2001 IV R 73/00, BStBl. II, 673). Hierfür kann die Abgrenzung von privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel allenfalls begrenzte Hinweise liefern. Diese Abgrenzung hat mit der Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 10. 12. 2001 GrS 1/98 (BStBl. II 2002, 291) einen gewissen Abschluß gefunden.

Vgl. zu dieser Entscheidung zB WG, DStR 2002, 492; TIEDTKE, DB 2002, 652; KEMPERMANN, FR 2002, 455; DERS., DStR 2002, 785; SCHLEHE, IBR 2002, 294; G. SÖFFING, DB 2002, 964; BLOEHS, BB 2002, 1068.

Im Verhältnis zur privaten Vermögensverwaltung aber auch zum Merkmal der Nachhaltigkeit (vgl. § 15 Abs. 2; die nachfolgend dargestellte Drei-Objektgrenze stellt keine Mindestgrenze in Bezug auf dieses Merkmal dar) wird für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels nicht danach unterschieden, ob es um seinen bloßen Handel mit Grundstücken oder um eine grundstücksbezogene Wertschöpfung durch Bebauung geht. Für beide Fälle hat der Große Senat des BFH seine eigene Rspr. (BFH v. 3. 7. 1995 GrS 1/93, BStBl. II, 617) im Ansatz dahingehend bestätigt, daß die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb dann überschritten ist, wenn nach dem Gesamtbild der Bestätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz i.S. einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten zB durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den Vordergrund trifft. In gewisser Typisierung nimmt er die Wahrung dieser Grenze im Anschluß an seine bisherige Rspr. (BFH v. 9. 12. 1986 VIII R 317/82, BStBl. II 1988, 244) dann im allgemeinen noch an, wenn weniger als vier Objekte der bezeichneten Art veräußert werden. Werden dagegen innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs – idR fünf Jahre – zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf mindestens vier Objekte veräußert, kann von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden. Zahl der Objekte und zeitlicher Zusammenhang haben allerdings nur indizielle, wenn auch gewichtige Bedeutung für Annahme oder Ablehnung eines Gewerbebetriebs. So kann auch aus anderen ganz besonderen Gründen auf eine von Anfang an bestehende oder fehlende Veräußerungsabsicht und von da her auf einen gewerblichen Grundstückshandel oder dessen Fehlen zu schließen sein. Die Objektgrenze wirkt nach dieser Rspr. im übrigen nicht als Freigrenze. Es ist denkbar, daß bei einer Veräußerung von weniger als vier Objekten besondere Umstände auf eine gewerbliche Betätigung schließen lassen (vgl. zB BFH v. 9. 12. 2002 VIII R 40/01, FR 2003, 454; v. 18. 9. 2002 X R 5/00, FR 2003, 296).

Die genannten Grundsätze gelten für einen Land- und Forstwirt jedenfalls dann, wenn sich der Grundstückshandel neben seiner LuF durch den Erwerb und die Veräußerung von nicht luf. genutzten Grundstücken aus dem Privatvermögen und nicht aus dem luf. BV heraus entwickelt; zur Unterscheidung BFH v. 17. 12. 1970 IV R 286/66, BStBl. II 1971, 456 [458]. Zu Recht wird darauf hingewiesen, daß die Frage des gewerblichen Grundstückshandels aus dem Privatvermögen heraus durch § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 idF des StEntlG 1999/2000/2002 zum Teil – nicht zB bezüglich der GewSt. – entschärft ist, s. zB KEMPERMANN, FR 2002, 455 [456], der darauf hinweist,

daß bei Verlusten wegen § 23 Abs. 3 Satz 6 sogar ein Interesse an der Einordnung als Gewerbebetrieb besteht. Gegenstand des Gewerbebetriebs kann ggf. auch der Erwerb und die Veräußerung ganzer luf. Betriebe sein, vgl. BFH v. 28. 6. 1984 IV R 156/81, BStBl. II, 798 [800].

b) Veräußerung land- und forstwirtschaftlicher Flächen als Hilfsgeschäft 207

Veräußert ein Land- und Forstwirt ihm gehörende luf. genutzte Grundstücke, entfällt aus der Sicht des luf. Betriebs grundsätzlich die Frage nach der Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung, wenn es sich diesbezüglich um luf. BV handelt (BFH v. 5. 10. 1989 IV R 35/88, BFH/NV 1991, 317; aA FELSMANN/GIERE, 373).

Diese Frage wird durch die Frage nach der Grenze zwischen noch dem luf. Betrieb oder solchen einem selbständigen Gewerbebetrieb zuzurechnenden Grundstücksgeschäften ersetzt, wofür uE allerdings durchaus die Trennlinien zwischen Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb in einer Parallelwertung herangezogen werden können; s. zur Abgrenzung im einzelnen BFH v. 28. 9. 1987 VIII R 306/84, BFH/NV 1988, 301.

Veräußert ein Land- und Forstwirt namentlich seit langem (zum Zeitpunkt entsprechend zB BFH v. 6. 4. 1990 III R 28/87, BStBl. II, 1057) von ihm luf. genutzte Grundstücke aus seinem luf. BV, handelt es sich um Anlagevermögen betreffende (BFH v. 31. 5. 2001 IV R 73/00, BStBl. II, 672; H 32 EStR) Hilfsgeschäfte seines luf. Betriebs. Die Eigenschaft als Anlagevermögen des luf. Betriebs wird etwa nicht durch den Übergang zur Brachlage der Grundstücke oder einer Verkaufsabsicht berührt (BFH v. 31. 5. 2001, aaO). Der Umstand, daß der Land- und Forstwirt zu seinem luf. BV gehörenden Grundbesitz parzelliert und die Parzellen mit hohem Gewinn veräußert, ändert am Charakter eines luf. Hilfsgeschäfts nichts (vgl. BFH v. 7. 2. 1973 I R 210/71, BStBl. II, 642; v. 28. 6. 1984 IV R 156/81, BStBl. II, 798; v. 5. 10. 1989 IV R 35/88, BFH/NV 1991, 317; v. 31. 5. 2001 IV R 73/00, BStBl. II, 673; BMF v. 29. 10. 1979, BStBl. I, 639). Auch wenn der Land- und Forstwirt neben seinem luf. Betrieb einen gewerblichen Grundstückshandel unterhält, sind Grundstücksveräußerungen aus seinem luf. BV grundsätzlich als luf. Hilfsgeschäfte zu beurteilen (vgl. BFH v. 22. 5. 1987 III R 212/83, BFH/NV 1987, 717).

Handelt es sich um luf. Hilfsgeschäfte, sind deren Ergebnisse seit 1. 7. 1970 – Fortfall der ursprünglichen Bewertungsfreiheit des im Anlagevermögen befindlichen Grund und Bodens – im Rahmen der Einkünfte aus LuF zu erfassen, BFH v. 28. 6. 1984 BStBl. II, 798 (799), dort auch zu § 4 Abs. 1 Satz 5 aF. Wenn der Grund und Boden vor dem 1. 7. 1970 angeschafft wurde, sind die Maßgaben des § 55 zu berücksichtigen, s. dort. Auf das Urte. des BFH v. 28. 6. 1984, aaO, bezieht sich für die Abgrenzung zum gewerblichen Grundstückshandel auch H 135 EStH „Grundstücksverkäufe“. Vgl. auch BFH v. 26. 3. 1987 IV R 20/84, BStBl. II 561 bezüglich des Hoferben nach der HöfeO neben einem Nutzungsberechtigten nach § 14 Abs. 1 Satz 1 HöfeO.

c) Grundstückshandel außerhalb land- und forstwirtschaftlicher Hilfsgeschäfte 208

Nach Auffassung der Rspr. des BFH liegen keine Hilfsgeschäfte vor, wenn der Land- und Forstwirt wiederholt innerhalb eines überschaubaren Zeitraums luf. Grundstücke oder Betriebe in Gewinnabsicht veräußert, die er bereits in der Absicht einer Weiterveräußerung erworben hat (BFH v. 28. 6. 1984 IV R 156/81,

BStBl. II, 798). In Fällen dieser Art gehören uE die Grundstücke von vornherein zum BV eines gewerblichen Grundstückshandels.

Ein gewerblicher Grundstückshandel kann sich aber auch aus der LuF heraus entwickeln, nämlich dann, wenn der Land- und Forstwirt nach Maßgabe aller einschlägigen Umstände in ihrer Zusammenschau (BFH v. 29. 8. 1973 I R 214/71, BStBl. II 1974, 6; v. 10. 12. 1998 III 61/97, BStBl. II 1999, 390 [393 f.]) eine über die Parzellierung und Veräußerung hinausgehende Aktivität entfaltet oder über einen beauftragten Dritten entfalten läßt (BFH v. 13. 3. 1969 IV R 132/68, BStBl. II, 483; v. 14. 11. 1972 VIII R 71/72, BStBl. II 1973, 239, je die Erschließung betreffend; v. 29. 3. 1973 I R 90–91/71, BStBl. II, 682; den Verkauf betreffend), insbesondere die Aufstellung eines Bebauungsplans betreibt und/oder sich aktiv an der Erschließung des bisher luf. genutzten Areals als Baugelände beteiligt. Dann sind die daraufhin erfolgenden Grundstücksveräußerungen keine luf. Hilfsgeschäfte mehr, sondern Gegenstand eines selbständigen Grundstückshandels.

Allg.: BFH v. 26. 1. 1961 IV 138/58, HFR 1961, 219; v. 28. 9. 1961 IV 5/59 U, BStBl. III 1962, 32; v. 5. 12. 1968 IV R 164/68, BStBl. II 1969, 236 und v. 13. 3. 1969 IV R 132/68, BStBl. II, 483; v. 7. 2. 1973 I R 210/71, BStBl. II, 642; v. 29. 8. 1973 I R 214/71, BStBl. II 1974, 6; v. 28. 6. 1984 IV R 156/81, BStBl. II, 798 mwN. Aktivität zur Aufstellung eines Bebauungsplans: vgl. entsprechend BFH v. 22. 10. 1969 I R 61/68, BStBl. II 1970, 61; v. 7. 2. 1973 I R 210/71, BStBl. II, 642. Betreiben der Aufstellung eines Bebauungsplans und/oder aktive Beteiligung an der Erschließung zum „oder“ besonders deutlich BFH v. 5. 10. 1989 IV R 35/88, BFH/NV 1991, 317; BFH v. 28. 9. 1987 VII R 306/84, BFH/NV 1988, 310, allerdings mit zweifelhaftem Ergebnis; s. auch BFH v. 29. 8. 1973, aaO; v. 28. 9. 1987 VIII R 306/84, BFH/NV 1988, 301; maßgebliche Mitwirkung bei der Vorbereitung der künftigen Erschließung. Auch Verpflichtung des Stpfl. zur Tragung von Erschließungskosten gegenüber der Gemeinde über das gesetzlich Notwendige hinaus.

Eine solche zusätzliche Tätigkeit kann auch darin bestehen, daß der Landwirt die Parzellenkäufer vertraglich verpflichtet, die Erschließungskosten über ihre gesetzlichen Beitragskosten hinaus zu tragen oder die Architektenaufträge ausschließlich den Personen zu erteilen, die auch in seinem Interesse den Parzellierungs- und Bebauungsplan angefertigt haben (BFH v. 5. 12. 1968 BStBl. II 1969, 236; vgl. auch BFH v. 14. 11. 1972 VIII R 71/72, BStBl. II 1973, 239) oder wenn die Käufer von Miteigentumsanteilen an einem Grundstück zur Errichtung eines Gebäudes mit ETWen nach den Plänen des Veräußerers verpflichtet werden (zB BFH v. 5. 10. 1989 IV R 35/88, BFH/NV 1991, 317; v. 16. 4. 1991 VIII R 74/87, BStBl. II, 844). Die dem Land- und Forstwirtschaft zuzurechnende Aktivität kann auch von einer Grundstückerschließungsgesellschaft erbracht werden, in die Landwirte zur Durchführung des Umlegungsverfahrens Grundstücke ihres Betriebsvermögens einbringen und dafür baureife Grundstücke zurückerhalten (BFH v. 6. 2. 1986 IV R 133/85, BStBl. II, 666, dort auch zur rechtlichen Identität der eingebrachten und der zurückerhaltenen Grundstücke). Der Umstand, daß der Land- und Forstwirt die Verkaufserlöse im luf. Betrieb anlegt, steht der Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels nicht entgegen (BFH v. 5. 12. 1968 IV R 164/68, BStBl. II 1969, 236).

Zwar hat der BFH mit Urt. v. 17. 12. 1970 IV R 268/66 (BStBl. II 1971, 456) entschieden, daß nach dem Gesamtbild der Tätigkeit das Vorliegen eines gewerblichen Unternehmens zu verneinen sein kann, wenn ein Landwirt bei der Veräußerung von Grundstücken über die Parzellierung hinaus noch eine Tätigkeit entwickelt. Der BFH hat diese Entscheidung später aber als Sonderfall bezeichnet, die keiner Verallgemeinerung zugänglich sei (BFH v. 5. 10. 1989 IV 35/88, BFH/NV 1991, 317). Nach weiterer Rspr. des BFH soll der Abschluß eines Vertrags mit der Gemeinde zur Ablösung des

Erschließungsbeitrags für sich genommen nicht ausreichend sein, um eine aktive Beteiligung an der Erschließung annehmen zu können. Entscheidend sei vielmehr, auf wessen Initiative das Vertragswerk zustande gekommen ist. Auch ein mit dem Grundstücksnachbarn vorgenommener Grundstückstausch zur Bereitstellung der als Straßenzufahrt benötigten Fläche an die Gemeinde reicht nur dann aus, wenn er einer Bauplanungs- oder Erschließungsinitiative des Stpfl. entspringt (BFH v. 28. 9. 1987 VIII R 306/84, BFH/NV 1988, 301).

Eine über das luf. Hilfsgeschäft hinausgehende und im Hinblick auf einen Gewerbebetrieb grundlegende Aktivität ist auch darin zu erblicken, wen der Land- und Forstwirt nach Erschließung von Gelände Bauparzellen ganz oder teilweise selbst mit Reihenhäusern, Eigentumswohnungen usw. bebaut und sie in zeitlichem Zusammenhang – bis zu etwa fünf Jahren – damit veräußert.

BFH v. 29. 3. 1973 I R 90–91/71, BStBl. II, 682; v. 8. 8. 1979 I R 186/78, BStBl. II, 106; vgl. auch BFH v. 8. 7. 1982 IV R 20/78, BStBl. II, 700; BMF v. 20. 12. 1990, BStBl. I, 884 Tz. 18 mwN. Die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels ist dabei nicht deshalb ausgeschlossen, weil zum Verkauf bestimmte Wohngebäude vom Verkäufer mit seiner Familie vorübergehend bewohnt werden (BFH v. 11. 4. 1989 VIII R 266/84, BStBl. II, 621). In einer Parallelwertung zur privaten Vermögensverwaltung kann uE bei Parzellierung und Bebauung von luf. Grundstücken die sog. Drei-Objekt-Grenze (dazu zusammenfassend BFH v. 3. 7. 1995 GrS 1/93, BStBl. II, 617 (619); v. 10. 12. 2001 GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291) insoweit von Bedeutung sein, ob die daraus erzielten Ergebnisse bei den Einkünften aus LuF oder bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu erfassen sind.

Allein die Bestellung von Erbbaurechten an bislang luf. Grundbesitz führt nicht zur Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels (BFH v. 10. 12. 1992 IV R 115/91, BStBl. II 1993, 342; isoliert betrachtet würde es sich um VuV handeln, s. auch SCHMIDT-LIEBIG, FR 1998, 177 [178]), und zwar auch dann grds. nicht, wenn der Land- und Forstwirt vorbeschriebene Aktivitäten entfaltet hat (glA OFD Berlin v. 25. 3. 1986, StEK EStG § 21 Nr. 199), es sei denn, daß er mit der Erbbaurechtsbestellung eine umfangreiche Nebentätigkeit übernommen hat oder alsbald nach der Erbbaurechtsbestellung die parzellierten Grundstücke an die Erbbauberechtigten oder an Dritte veräußert oder mit der Erbbaurechtsbestellung auch das wirtschaftliche Eigentum an dem Grundstück auf den Berechtigten übergeht.

BFH v. 30. 7. 1965 VI 288/63, BStBl. III, 613 v. 10. 12. 1998 III R 61/97, BStBl. II 1999, 390 (396); BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 135; SCHMIDT-LIEBIG, FR 1998, 177 (179 f.). Liegt umgekehrt bereits ein gewerblicher Grundstückshandel vor, führt allein die Bestellung von Erbbaurechten auch an allen zugehörigen Grundstücken nicht zur Aufgabe dieses Gewerbebetriebs, BFH v. 22. 4. 1998 XI R 28/97, BStBl. II, 665; vgl. auch BFH v. 10. 4. 1990 VIII R 133/86, BStBl. II, 961. Bietet der Land- und Forstwirt nach Aktivitäten zur Baureifmachung (s. o.) Grundstücksparzellen wahlweise zum Verkauf oder eine Erbbaurechtsbestellung an, liegt einheitlich Gewerbebetrieb vor, vgl. entsprechend auch BFH v. 28. 1. 1988 IV R 2/85, BFH/NV 1989, 580.

Auf die Gründe, die den Verkauf der Objekte veranlaßt haben, kommt es ebensowenig an wie auf die Motive, die zur Aufnahme des gewerblichen Grundstückshandels geführt haben.

Zu der Frage der Gründe BFH v. 5. 12. 1968 IV R 164/68, BStBl. II 1969, 236; v. 13. 3. 1969 IV R 132/68, BStBl. II, 483; v. 17. 12. 1970 IV R 286/66, BStBl. II 1971, 456; v. 15. 12. 1971 I R 179/68, BStBl. II 1972, 279; v. 8. 8. 1979 I R 186/78, BStBl. II 1980, 106. Zu den Motiven BFH v. 29. 3. 1973 I R 90–91/71, BStBl. II, 682 (684); v. 8. 8. 1979 I R 186/78, BStBl. II 1980, 106; v. 12. 9. 1995 IX R 140/92, BStBl. II, 839 (40); v. 23. 2. 1998 XB 136/97, BFH/NV 1998, 1084; v. 29. 10. 1998 XI R 58/97, DStR-E 1999, 176; Krankheit als Anlaß der Veräußerung; der andeutungsweise aA von BFH v. 17. 12. 1970 IV R 286/66, BStBl. II 1971, 456 kann uE nicht zugestimmt werden; wie hier auch FELSMANN/GIERE, Rn. 378 aE.

Der Beginn der gewerblichen Tätigkeit wird mit objektiven Umständen markiert, vor allem mit der Fertigstellung der Baupläne, wobei es auf das Vorliegen rechtlicher Hindernisse zu deren Verwirklichung nicht ankommt, wenn eine gewisse Wahrscheinlichkeit für deren Wegfall besteht.

Zu den objektiven Umständen BFH v. 30. 11. 1977 I R 115/74, BStBl. II 1978, 193; dort auch zu bestehenden rechtlichen Hindernissen des Vorhabens; Fertigstellung der Baupläne BFH v. 9. 2. 1983 I R 29/79, BStBl. II, 451; v. 13. 3. 1952 IV 39/51, BStBl. III, 120: die auf die Eröffnung eines Gewerbebetriebs gerichtete vorbereitende Tätigkeit ist bereits Gewerbebetrieb; zum Ende des gewerblichen Grundstückshandels und den entsprechenden Rechtsfolgen zB BFH v. 28. 1. 1988 IV R 2/85, BFH/NV 1989, 580.

Liegt nach den vorstehenden Ausführungen Gewerbebetrieb vor, werden die betreffenden Grundstücke BV des Gewerbebetriebs, und zwar in Gestalt von Umlaufvermögen (dazu BFH v. 16. 1. 1969 IV R 34/67, BStBl. II, 375; v. 23. 1. 1991 X R 105–107/88, BStBl. II, 519; v. 18. 4. 1991 IV R 6/90, BStBl. II, 584 (585) mwN; H 32 EStR; diese Einordnung führt ua. zum Ausschluß der Begünstigungen nach §§ 6b, 6c, BFH/NV 1989, 580). Der Vorgang erfolgt gegebenenfalls auch schrittweise (BFH v. 25. 6. 1985 VIII R 14/84, BFH/NV 1985, 73; im Zusammenhang ist zur Abgrenzung vom Anlagevermögen auf R 32 Abs. 1 Satz 8 EStR hinzuweisen). Der betroffene Grund und Boden wird damit vom luf. BV zu gewerblichem BV, und zwar auch dann, wenn der Land- und Forstwirt die Grundstücke noch weiterhin luf. nutzen sollte (vgl. MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 155 d. Mit der Überführung der Grundstücke in gewerbliches BV ist allerdings mit den Maßgaben des § 6 Abs. 5 idF des StEntlG 1999/2000/2002 grundsätzlich keine Aufdeckung stiller Reserven verbunden.

OFD Kiel v. 23. 10. 2001, StEK EStG § 13. Nr. 687, dort auch zu § 23 Abs. 1. Nach Auffassung von SCHMIDT/GLANEGGER XVIII. § 6 Rn. 513 sei an dem Wahlrecht nach R 14 Abs. 2 EStR für Vorgänge vor dem 1. 1. 1999, die stillen Reserven vorher in der LuF aufdecken zu können, aus Billigkeitsgründen festzuhalten (dagegen BMF v. 22. 7. 1999, FR 1999, 1013). UE kann sich ein solcher Billigkeitsgrund aber allenfalls nach den Umständen des Einzelfalls darstellen. Die Aufdeckung noch in der LuF würde im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels zu höheren Buchwerten führen (vgl. aber MITTERPLEININGER aaO, der unter Bezugnahme auf § 4 Abs. 1 Nr. 1 und 2 WertV v. 6. 12. 1988, BGBl. I, 2209, meint, daß bei noch luf. Nutzung die Teilwerte nur geringfügig höher liegen können) und mithin einem geringeren gewerblichen Gewinn; andererseits entfiele aber die Begünstigung nach §§ 6b, 6c.

Die Veräußerung der Objekte des Umlaufvermögens ist weder nach §§ 16, 34 begünstigt noch rechtlich von der Gewerbeertragssteuer freigestellt (BFH v. 25. 1. 1995 X R 76–77/92, BStBl. II, 388; v. 9. 9. 1993 IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105, dort auch für den Fall, daß im Zusammenhang mit der Aufgabe eines Grundstückshandels die bisher nicht verkauften ETWen im ganzen an einen gewerblichen Abnehmer veräußert werden; s. auch BFH v. 29. 9. 1976 IV R 81/73, BStBl. II, 721).

Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ist erforderlich, wenn das Ausmaß der geplanten Baumaßnahmen und der Umfang der Vermarktung einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordern (FG Münster v. 24. 4. 1995, EFG 1996, 423, rkr.). Nach Ansicht des BFH konnte der Stpfl. den Gewinn dann im Wege der Einnahme-Überschuß-Rechnung ermitteln, wenn der gewerbliche Grundstückshandel mit dem seinerzeit gültigen Rechtsmaßstab minderkaufmännisch ausgeübt wurde (Aufhebung der Regelung über den Minderkaufmann in § 4 HGB mit Wirkung zum 1. 7. 1998 durch das HandelsrechtsreformG v. 22. 6. 1998, BGBl. I, 1474). Die Frage der Buchführungspflicht bestimmt sich nach § 1 Abs. 2 HGB und § 141 AO. Besteht hiernach keine Pflicht,

muß die diesbezügliche Wahl zu Beginn des jeweiligen Gewinnermittlungszeitraums ausgeübt sein, die Mitteilung hierüber kann noch im finanzgerichtlichen Verfahren erfolgen (BFH v. 1. 10. 1996 VIII R 40/94, BFH/NV 1997, 403 unter Aufhebung von FG Berlin v. 20. 4. 1993, EFG 1994, 148).

Einstweilen frei.

209–215

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1: Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, ua.

A. Kernbereich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1)

Schrifttum: BREIT, Herstellung bzw. Vermarktung von Sekt durch Weinbaubetriebe – Gewerbe oder LuF?, INF 1984, 268; HERDER, Steuerfragen im Gartenbau, INF 1985, 488; FEKSE, Steueroptimale Strukturierung von Gartenbaubetrieben, INF 1988, 224; WITTICH, Neue Probleme bei der Abgrenzung Landwirtschaft/Gewerbe im Gartenbau, INF 1991, 242; HERDER, Aktuelles Steuerrecht im Gartenbau, INF 1991, 481; SCHMITT, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven, Diss. Passau, 1992; SCHINDLER, Neuanlage von Fischteichen in rechtlicher und steuerrechtlicher Hinsicht, StBp. 1993, 155; BRACKE, Abgrenzung der LuF vom Gewerbe unter besonderer Berücksichtigung des Gartenbaus, INF 1997, 389; SCHILD, Steuerliche Folgen der Herstellung und des Vertriebs von Winzersekt durch Weinbaubetriebe, INF 1997, 421; BRACKE, Bewertung mehrjähriger Baumschulkulturen nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG, INF 1997, 490; SCHILD, Pacht- und Bewirtschaftungsverträge im Weinbau., INF 1997, 549; GLANEGGER, Einkommensteuerrechtliche Funktionen der Betriebsaufgabe, DStR 1998, 1329; LÜSCHEN/WILLENBORG, Pferdezucht und -haltung zwecks Ausbildung zu Reit- und Leistungssportzwecken – Landwirtschaft oder Gewerbebetrieb, INF 1999, 577; WOLTMANN, Zur Notwendigkeit der Wiedereinführung der Waldwertminderung nach R 212 Abs. 1 EStR 1963–1998, INF 2001, 553; BUOB, Nochmals: Zur Notwendigkeit der Wiedereinführung der Waldwertminderung nach R 212 Abs. 1 EStR 1963–1998, INF 2001, 681; HILLER, Nochmals: Die Waldwertminderung nach R 212 Abs. 1 EStR 1996, INF 2002, 9.

I. Übersicht zu Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Bedeutung der Aufzählung

216

Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 bestimmt einen wesentlichen Teilbereich der Einkünfte aus LuF. Hierzu gehören die Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft (Anm. 218), Forstwirtschaft (Anm. 222 ff.), Weinbau (Anm. 227), Gartenbau (Anm. 230) und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen (Anm. 231). Dem Gesetzeswortlaut ist zu entnehmen, daß es sich bei Letzterem um einen Auffangtatbestand handelt, dem in der vorangegangenen Aufzählung typische Beispiele vorangestellt sind.

Als teilweise Bestimmung der Einkünfte aus LuF dient die Vorschrift u. a. auch der Abgrenzung gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb (dazu Anm. 164 ff.).

Sind die Merkmale des Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 erfüllt, so liegen Einkünfte aus LuF iSv. § 2 Abs. 1 Nr. 1 vor. Diese Rechtsfolge ist Abs. 1 Nr. 1 vorangestellt.

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1 Satz 1

217 1. Einkünfte aus dem „Betrieb von“ Landwirtschaft

Die gesetzliche Wendung „aus dem Betrieb von Landwirtschaft“ usw. kann vom Sprachgebrauch her darauf hindeuten, daß der Begriff „Betrieb“ als substantivierte Ableitung der Tätigkeit „betreiben“ verwendet wird; anders etwa der Sprachgebrauch in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, wo von „allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen“, die Rede ist, oder auch § 24 Abs. 2 Satz 1 UStG: „Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gelten“. Dies bedeutet aber zugleich, daß das Betreiben von Landwirtschaft iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 grundsätzlich als *Betrieb* einer Landwirtschaft aufzufassen ist. Entsprechend der Begriffsbestimmung des Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 2 Satz 1 („Betätigung“) ist auch hier der Betriebsbegriff vorwiegend tätigkeitsbezogen bestimmt (Vor §§ 4–7 Anm. 86 mwN). Ohne luf. Tätigkeit kann kein luf. betriebliches Vermögen entstehen (vgl. SCHMITT, Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven, 94 ff. mwN).

Den tätigkeitsbezogenen Betriebsbegriff stellt auch der BFH heraus, wonach ein luf. Betrieb vorliegt, wenn eine selbständige nachhaltige Betätigung (auf dem Gebiete der Urproduktion) mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird (BFH v. 3. 3. 1988 IV R 90/85, BFH/NV 1989, 90; vgl. für den funktionellen Unternehmensbegriff beim Gewerbebetrieb BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751 [762 f.]; zur notwendigen Unternehmerinitiative und zum Unternehmerrisiko Anm. 22). Muß der Betrieb daher nicht als alleinige Existenzgrundlage dienen (mißverständlich im Zusammenhang KLEEBERG, in K/S/M, § 13 Rn. B 4) so kann die Größe des Betriebs hinsichtlich der bewirtschafteten Flächen nur ausnahmsweise von Bedeutung sein (zB beim Forstbetrieb Anm. 223). Allerdings setzt die Erzeugung von Pflanzen und Pflanzenteilen ein Substrat voraus, auf dem dies geschehen kann. Grundsätzlich geschieht Urproduktion auf Grund und Boden, dem deshalb in der LuF besondere Bedeutung zukommt (Anm. 23; s. aber R 135 Abs. 1 Satz 2 EStR: „Als Boden gelten auch Substrate und Wasser“). Für den Betriebsbegriff ergibt sich hieraus, daß neben der Nutzung als Tätigkeit gerade auch im Bereich der LuF Wirtschaftsgüter (vor allem Grund und Boden) vorhanden sein müssen, die entsprechend genutzt werden können.

Vgl. auch Begründung zum EStG 1924, RTDrucks III 1924/25 Nr. 795, 40: „... die Erwerbs- und Berufstätigkeit (ist) ein ohne dieser Tätigkeit gewidmetes Vermögen regelmäßig nicht möglich. Bei Landwirtschaft und Gewerbebetrieb bedarf dies keiner näheren Erläuterung. Allerdings ist ein voller Besatz mit Betriebsmitteln für die Annahme eines luf. Betriebs nicht notwendig (zB BFH v. 21. 12. 1965 III 291/62 U, BStBl. III 1966, 138; v. 9. 12. 1986 VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342).

Bestimmt die Tätigkeit zwar wesentlich, ob ein luf. Betrieb vorhanden ist oder nicht, so führt umgekehrt die Beendigung einer aktiven luf. Betätigung nicht ohne weiteres zu einer Zwangsbetriebsaufgabe, zB beim Verpächter eines luf. Betriebs (Anm. 83 ff.). Dazu bedarf es einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe.

Gewinnermittlungsbezogener Betriebsbegriff: Neben dem tätigkeitsbezogenen Betriebsbegriff kann es auch auf mehr statische Elemente ankommen (zB BFH v. 24. 4. 1969 IV R 202/68, BStBl. II, 397; BFH v. 17. 12. 1997 I R 95/96, BStBl. II 1988, 260/261 mwN zur Rspr. des IV. Senats des BFH zu § 16 Abs. 1 Nr. 1), wenn es zB darum geht, ob in der Hand des Stpfl. ein oder mehrere luf. Betriebe vorliegen. Dazu im einzelnen Vor §§ 4–7 Anm. 88 ff.

Danach kommt es auf alle Umstände des Einzelfalls an, ob von einer sächlichen, organisatorischen und personellen Verflechtung auszugehen ist.

Vgl. BFH v. 12. 1. 1983 IV R 177/80, BStBl. II, 425; v. 14. 9. 1965 I 64/63 U, BStBl. III, 656 zum Gewerbebetrieb; BFH v. 26. 10. 1989 IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373 zum Teilbetrieb; maßgebend ist die räumliche Zusammengehörigkeit der bewirtschafteten Flächen (BFH v. 27. 10. 1983 IV R 217/81, BStBl. II 1984, 364; 10 km; Schl.-Holst. FG v. 18. 9. 1986, EFG 1987, 117, rkr.: 90 km; FG Ba.-Württ. v. 16. 12. 1994 9, EFG 1995, 644, rkr.: 80 bzw. 110 km; BFH v. 10. 4. 1997 IV R 48/96, BFH/NV 1997, 749; 82 km.

Typisierungen zB in Anlehnung an § 51 a Abs. 1 Nr. 3 BewG: 40 km bei Tierzucht- und Tierhaltungskooperationen – sind mit BFH v. 10. 4. 1997 IV R 48/96, BFH/NV 1997, 749 abzulehnen, da sie zu sehr die betriebliche Originalität und die notwendige Gesamtbetrachtung vernachlässigen; aA FELSMANN/PAPE, A 23 und A 25, zum forstwirtschaftliche Streubesitz aber ausnahmsweise 100 km, der einheitliche Maschineneinsatz, die zentrale Funktion der Wirtschaftsgebäude, die Frage, ob die Bewirtschaftung auch in betriebswirtschaftlicher Hinsicht aus einer Hand erfolgt (zur Maßgeblichkeit eines Betriebswerks oder Betriebsgutachtens bei einem forstwirtschaftlichen Betrieb RFH v. 28. 9. 1939 III 198–200/39, RStBl. 1939, 1157; FELSMANN/PAPE aaO, A 26) bzw. erfolgen kann (RFH v. 15. 3. 1934 IV A 70/34, RStBl., 696; v. 28. 9. 1939 aaO), ob Gülle aus Tierzucht und Tierhaltung auf ggf. weiter entfernte Flächen ausgebracht wird, usw. (vgl. zB BFH v. 27. 10. 1983 IV R 217/81, BStBl. II. 1984, 364, dort auch zur Frage eines einheitlichen Betriebs mit zwei Teilbetrieben). Dabei ist zu berücksichtigen, daß den einzelnen Merkmalen unterschiedliches Gewicht zukommen kann (BFH v. 26. 10. 1989 IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373). Der Betriebsbegriff nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ist nicht mit dem Begriff der Betriebsstätte nach § 12 AO identisch (dazu etwa BFH v. 5. 6. 1986 IV R 338/84, BStBl. II, 661).

Betrieb und Teilbetrieb: Der luf. Betrieb kann aus mehreren Teilbetrieben bestehen, wenn ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs vorliegt, der für sich allein lebensfähig ist, dh., wenn von ihm seiner Struktur nach eine eigenständige betriebliche Tätigkeit ausgeübt werden kann. Dies setzt eine Untereinheit im Sinne eines selbständigen Zweigbetriebs im Rahmen eines Gesamtunternehmens voraus, die auch als eigenes Unternehmen bestehen könnte (BFH v. 9. 11. 1995 IV R 96/93, BFH/NV 1996, 316; v. 29. 4. 1993 IV R 88/92, BFH/NV 1994, 694; v. 26. 10. 1989 IV R 25/88, BStBl. II 1990, 373). Dagegen werden von der Rspr. des BFH an das Vorhandensein eines forstwirtschaftlichen Teilbetriebs erheblich geringere Anforderungen gestellt, weil hier das Forstareal mit seinem Baumbestand den Betrieb verkörpert.

BFH v. 5. 11. 1981 IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158; v. 17. 1. 1991 IV R 12/89, BStBl. II, 566; v. 9. 11. 1995 IV R 96/93, BFH/NV 1996, 316; s. auch Anm. 222. Diese Unterschiede können namentlich im Hinblick auf § 6 Abs. 3 von Bedeutung sein (BFH v. 9. 11. 1995 IV R 96/93 aaO).

Die Formulierung „aus dem Betrieb von ...“ in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 korreliert mit dem nachfolgenden Katalog „Landwirtschaft“ usw. Sind in dem Betrieb mehrere dieser Fälle erfüllt und ist der Betrieb einheitlich, wenn auch mit mehreren Teilbetrieben zu sehen, so ist diese Mischform als solche auszudrücken, etwa als Betrieb der LuF, der Landwirtschaft mit Weinbau usw.

Teilweise aA MITTERPLEININGER IN L/B/P, § 13 Rn. 7; FELSMANN/PAPE, A 10: Es wird idR nur ein luf. Betrieb vorliegen, der jedoch stl. danach zu beurteilen ist, welcher Betriebszweig dem Gesamtbetrieb das Gepräge gibt; in diese Richtung ging auch etwa

das BFH-Urteil v. 19. 9. 1952 III 224/51 U, BStBl. III, 284: Gemüsebau mit Obstbau, das die Sache allerdings aus der bewertungsrechtlichen Sicht beurteilt hat.

Ob „reine“ Forstwirtschaft oder „reiner“ Weinbau vorliegt, ist zB im Rahmen des § 8c Abs. 1 Nr. 2 und 3 sowie Abs. 2 Sätze 1 und 3 EStDV von Bedeutung. Die Frage, ob Teilbetriebe oder gar selbständige Betriebe in der Hand eines Stpfl. vorliegen, kann etwa für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht wesentlich werden (vgl. BFH v. 13. 12. 1990 IV R 1/89, BStBl. II 1991, 452 für – unrentable – Landwirtschaft, Obstbau und – rentable – Forstwirtschaft). Sie ist uE danach zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein einheitlicher Betrieb vorliegt (s. Anm. 167). So stellt etwa eine zu einer Landwirtschaft zugehörige kleinere Bauernwaldung regelmäßig einen unselbständigen Betriebs- teil einer vorhandenen Betrieb LuF dar, weshalb sich die Frage der Gewinnerzielungsabsicht diesbezüglich regelmäßig erübrigt (glA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 9a; aber Anm. in HFR 1991, 477). Bei Tierzucht und Tierhaltung ist die Frage des einheitlichen Betriebs, von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 abgesehen, schon im Gesetz entschieden. Denn Tierzucht und Tierhaltung iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 bis 4 sind zur Landwirtschaft akzessorisch (vgl. BFH v. 19. 7. 1955 I 203/53 U, BStBl. III, 281). Auch die Jagd iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 3 stellt keinen eigenen LuF-Betrieb dar, sondern muß einen Zusammenhang zu einem Betrieb der Landwirtschaft oder Forstwirtschaft aufweisen.

Bezogen auf die Gewinnerzielungsabsicht hat die Rspr. des BFH eine in der Hand eines Stpfl. liegende LuF getrennt beurteilt, obwohl offenbar Verklammerungen nach vorstehenden Ausführungen vorlagen, und dies mit der völlig unterschiedlichen betriebswirtschaftlichen Sicht begründet (BFH v. 13. 12. 1990 IV R 1/89, BStBl. II 1991, 452; uE ist die Frage der Gewinnerzielungsabsicht nur bedingt von einer betriebswirtschaftlichen Sicht abhängig, s. Anm. 60 ff.).

Zum Begriff der LuF s. allg. Anm. 40; zur Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Anm. 164 ff., zur Zurechnung der Einkünfte aus LuF Anm. 20 f.

218 2. Der Betrieb von Landwirtschaft

Der Begriff der Landwirtschaft iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ist in engstem Sinne aufzufassen (Anm. 20 ff., dort auch zur gebräuchlichen zusammenfassenden Bestimmung des weiteren Begriffs „Land- und Forstwirtschaft“). Nicht dazu gehören die im Gesetz nachfolgenden aufgezählten typischen Fälle, deren Betrieb zu Einkünften aus LuF führt, also Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau. Ebenso sind die in Abs. 1 Nr. 2 bis 4 angeführten Betätigungen nicht Landwirtschaft in dem hier vorliegenden engen Sinn. Abs. 2 erklärt sogar ausdrücklich die dort erwähnten Einkünfte nur „auch“ zu Einkünften iSv. Abs. 1. Tierzucht und Tierhaltung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 bis 5 sind zwar eng mit der Landwirtschaft verbunden. Denn Tierzucht und Tierhaltung sind iS dieser Vorschriften ohne Landwirtschaft iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 nicht denkbar (s. zur Anbindung der Tierzucht und Tierhaltung an die regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Fläche Anm. 254 ff.; vgl. auch BFH v. 16. 11. 1978 IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246 [247]). Dennoch ist Tierzucht und Tierhaltung nicht eigentlich Landwirtschaft (aA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 165 a). Mit diesen negativen Voraussetzungen kann man Landwirtschaft iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 in der engsten Form dahingehend auffassen, daß mit Hilfe der natürlichen Kräfte des Bodens der Grund und Boden mit Gewinnerzielungsabsicht selbständig, nachhaltig und unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr Pflanzen und Pflanzenteile gewonnen und verwertet werden (vgl. etwa BFH v. 5. 11. 1981 IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158 [159] in Abgrenzung zur Forstwirtschaft; vgl.

auch Anm. 40). Dabei ist die Abgrenzung zum Auffangtatbestand des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 fließend und uE von einer herkömmlichen traditionellen Sichtweise bestimmt. Häufig wird nicht zwischen Landwirtschaft in engstem Sinne und sonstiger Urproduktion iSd. Auffangtatbestands unterschieden (zB MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001 Rn. 165; LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 5 Rn. 5 bezüglich Sämlingsaufzucht). Die Unterscheidung kann aber bei der Mindestflächendeckung iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 praktische Bedeutung haben, wo es auf den Umfang regelmäßig landwirtschaftlich genutzter Flächen ankommt. Es dürfte etwa die Erzeugung von Pflanzen und Pflanzenteilen mit Hilfe der Naturkräfte auf anderer Grundlage als Grund und Boden, nämlich sonstigen Substraten, Wasser (R 135 Abs. 1 Satz 2 EStR), unter den Auffangtatbestand des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 fallen und nicht Landwirtschaft in engstem Sinne darstellen (aA wohl FELSMANN/PAPE, A3: bodenlose Anzucht von Keim sprossen).

Entsprechendes könnte für nicht den Kernbereich von Landwirtschaft betreffenden Betätigungen gelten, wie etwa die Vermehrung von Saatgut in Vermehrungsbetrieben (RFH v. 3. 12. 1928 I A 248/28, RStBl. 1929, 186: Saat zucht; s. dazu OFD Magdeburg v. 3.4.2000, StEK § 13 Nr. 673: sonstige landw. Nutzung iSv. Abs. 1 Nr. 2, nicht R 135 EStR; v. 23. 11. 1933 III A 227/33, RStBl. 1934, 148: Samenzucht), das Züchten von Pflanzen zur Gewinnung neuer Pflanzensorten, Herstellung von Getreidekeimlingen, die Aufzucht von Sämlingen einer Baumschule durch einen Kostnehmer, auch wenn nicht er das Aufzucht- und Vermarktungsrisiko trägt, sondern der Kostgeber, die Pilzzucht in Kellern, Kästen, Stroh, Dung oder auf Baumstämmen. Samenzucht ist ohnehin über § 13 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 Abs. 1 BewG gesetzlich gesondert erfaßt. Keine Form von Landwirtschaft bzw. ihr verwandten Betätigungen sind chemische Produktionsverfahren, dh., wenn Pflanzen ausschließlich oder überwiegend mit Hilfe nichtorganischer Stoffe erzeugt werden (glA LADEMANN/HILLER, § 13 Anm. 165).

Bedeutung der Flächengröße: Nach der Rspr. des BFH setzt die Annahme eines landwirtschaftlichen Betriebs grundsätzlich weder eine Mindestgröße der bewirtschafteten Flächen noch einen vollen landwirtschaftlichen Besatz (Betriebsgebäude, Inventar usw.) voraus. Nicht zum landw. BV gehört idR die Wohnung des Landwirts bzw. der dazugehörige Grund und Boden (s. die Erl. zu Abs. 2 Nr. 2 sowie OFD Koblenz v. 23. 2. 2000, StEK § 13 EStG Nr. 672: ua. bei Gärten Aufgriffsgrenze 1 000 qm).

Vgl. BFH v. 24. 11. 1994 IV R 53/94, BFH/NV 1995, 592; v. 12. 11. 1992 IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; v. 17. 1. 1980 IV R 33/76, BStBl. II, 323/325; v. 21. 12. 1965 III 291/62 U, BStBl. III 1966, 138; v. 31. 3. 1955 IV 134/54 U, BStBl. III, 150: Bewirtschaftung von Stückländereien.

► *Der BFH* hat allerdings die Aufnahme eines luf. Betriebs etwa in Abgrenzung zu einer nur privaten Gartennutzung idR von einer selbstbewirtschafteten Fläche von mindestens 3 000 qm abhängig gemacht (BFH v. 9. 12. 1986 VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342; v. 29. 10. 1992 IV R 117/91, BFH/NV 1994, 533; v. 24. 11. 1994 IV R 53/94, BFH/NV 1995, 592, dort auch zur Frage der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr).

► *Die FinVerm.* bejaht typisierend einen landwirtschaftlichen Betrieb bei einer selbstbewirtschafteten Fläche von mindestens 3 000 qm (vgl. BMF v. 18. 4. 1972, StEK EStG § 13 Nr. 198; auch ESt-Kartei OFD München/Nürnberg § 13 Karte 17.1). Allerdings übersieht auch die FinVerm. nicht, daß für die Annahme von Einkünften aus LuF und damit für die Annahme eines luf. Betriebs der Umfang der Flächen iVm. mit der Intensität der Nutzung mit dem Merkmal

der Gewinnerzielungsabsicht verbunden ist (dazu Anm. 60 ff.). So beansprucht wirtschaftlich sinnvolle Landwirtschaft, die zB extensiv auch auf Geringstland iSv. § 44 BewG erfolgen kann (BFH v. 11. 12. 1997 IV R 4/95, BFH/NV 1998, 947 [949], mit einschränkendem Hinweis auf die Gewinnerzielungsabsicht; v. 8. 11. 1979 IV R 42/78, BStBl. II 1980, 147: Kultivierung des Grund und Bodens für intensivere Nutzung), mehr Grund und Boden als Weinbau oder eine ähnlich intensive Nutzungsart (BFH v. 1. 2. 1990 IV R 8/89, BStBl. II, 428; vgl. auch BFH v. 9. 12. 1986 VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342). Anders mag es sich verhalten, wenn bei einem schon länger vorhandenen luf. Betrieb nachträglich die Gewinnerzielungsabsicht entfällt.

BFH v. 12. 11. 1992 IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430; v. 29. 10. 1981 IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381: Ablehnung der Annahme einer Betriebsaufgabe wegen nachträglichen Fortfalls der Gewinnerzielungsabsicht; zur Notwendigkeit der gesonderten und ggf. einheitlichen Feststellung des Unterschiedsbetrags zwischen dem gemeinen Wert und dem nach § 4 Abs. 1 anzusetzenden Wert für jedes WG des Anlagevermögens § 8 der VO zu § 180 Abs. 2 AO.

Reichen bei einer Betriebsverkleinerung die noch vorhandene Flächen für die ertragreiche Bewirtschaftung nicht mehr aus, so kann nach der Rspr. des BFH nicht von einer Betriebsaufgabe ausgegangen werden; dies auch dann, wenn weniger als 3000 qm selbstbewirtschafteter Flächen vorliegen.

BFH v. 24. 11. 1994 IV R 53/94, BFH/NV 1995, 592 mwN; zur Betriebsaufgabe, die Erläuterungen zu § 14; aA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 164: Betriebsaufgabe, wenn die bewirtschaftete Fläche durch Veräußerung oder Entnahme auf unter 30 Ar verkleinert wird.

Landwirtschaftliches Wirtschaftsjahr und Buchführungspflicht: Das Wj. bestimmt sich nach § 4a Abs. 1 Nr. 1. Nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 EStDV können Betriebe mit einem Futterbauanteil von 80 vH und mehr der Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung den Zeitraum vom 1. 5. bis 30. 4. bestimmen (s. Erl. zu § 4a). Zur Buchführungspflicht s. BMF v. 15. 12. 1981, BStBl. I, 878 und Anm. 28. Zur Behandlung der Milchreferenzmenge als immaterielles WG mwN OFD Koblenz v. 2. 5. 2000, StEK § 13 Nr. 674, dort auch zum Zurückerrübenlieferrecht.

219–221 Einstweilen frei.

3. Einkünfte aus dem Betrieb von Forstwirtschaft

Schrifttum bis 1979: ADOMAT, Zur Frage der Aktivierung der Erstaufforstungskosten, INF L 1959, 131; BUSCHHOFF, Die Besteuerung forstwirtschaftlicher Einkünfte bei buchführenden und nichtbuchführenden Forstwirten (1959); BÜHRING, Behandlung der Aufforstungskosten, DStZ A 1960, 66; BÄCKER, Zur Frage der Gewinnermittlung in der Forstwirtschaft, INF L 1960, 218; KROTH, Die Systeme der Waldbesteuerung und die steuerliche Belastung privater Forstbetriebe in einigen europäischen Ländern, 1962; PLÜCKEBAUM, Lineare und degressive AfA von den Herstellungskosten für Waldwege, INF L 1962, 280; L/B/P, Aktivierung von Erst- und Waldanschaffungskosten, INF L 1963, 225; BUOB, Die Abschreibung auf das stehende Holz, INF L 1964, 193; FELSMANN, Die Abschreibung des stehenden Holzes, INF L 1964, 273; HELD, Nochmals: Die Abschreibung auf das stehende Holz, StBp. 1964, 301; BUOB, Die estl. Behandlung der Bestockung, StBp. 1965, 37; SCHINDLER, Die Bewertung der Rund- und Schnittholzvorräte in der Steuerbilanz des Land- und Forstwirts, BB 1966, 1020; ADOMAT, Die steuerliche Bewertung der unverkauften Restbestände an eingeschlagenem Holz in der Bilanz des buchführenden Forstwirts, INF L 1967, 97; VANGEROW, Zur Bewertung des geschlagenen Holzes beim Land- und Forstwirt, StuW 1967 Sp. 273; W. WENDT, Die Aktivierung von Kalamitätsholz, INF L 1967, 309; DERS., Nochmals: Die Aktivierung von Kalamitätsholz, StBp. 1967, 254; BUOB, Waldwertabschreibung nach Abschn. 212 Abs. 1 EStR, StuW 1967, 674, Stbg 1982,

177, Stbg. 1983, 25; FELSMANN, Das Gesetz zum Ausgleich von Schäden infolge besonderer Naturereignisse in der Forstwirtschaft – Forstschäden-Ausgleichsgesetz –, INF L 1969, 289; BMF-Schriftenreihe, Heft 15, Ertragslage und StBelastung der Forstbetriebe (1970); SCHWENKE, StBelastung und Leistungsfähigkeit der Forstbetriebe, DStZ A 1971, 36; FELSMANN, Die Betriebsausgaben-Pauschsätze nach § 4 Forstschäden-Ausgleichsgesetz, INF 1973, 457; ADOMAT, Zur Anwendung der Betriebsausgaben-Pauschsätze des Forstschädenausgleichsgesetzes, INF 1974, 217.

Schrifttum ab 1980: SCHINDLER, Waldkauf in Frankreich unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts und der Gewinnermittlung nach deutschem Steuerrecht, RIW/AWD 1980, 559; BRANDMÜLLER, Zeitpunkt der Bildung einer Rücklage nach § 3 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes, BB 1981, 826; MÄRKLE/HILLER, EStl. Privilegien der Forstwirtschaft, INF 1983, 1; SCHINDLER, Bildung einer Rückstellung für Wiederaufforstungskosten, BB 1985, 239; ROLAND, EStrechtliche Änderungen durch das Gesetz zur Änderung des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes, DStZ 1985, 552; GAST, Zur Anwendung des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes für das Forst-Wj. 1985, INF 1986, 39; BUOB, Wald als Liebhaberei?, INF 1987, 386; SCHINDLER, Begriff des Waldes, der Forstwirtschaft, des forstwirtschaftl. Betriebs und Teilbetriebs aus der Sicht der Waldgesetze und des EStRechts, StBp. 1986, 224; DERS., Zulässigkeit und Bewertung einer Rückstellung für Wiederaufforstungsverpflichtung nach neuester Auffassung der FinVerw., StBp. 1988, 205; DERS., Die Beschränkung des ordentlichen Holzeinschlags nach dem Forstschäden-Ausgleichsgesetz, StBp. 1989, 59; DERS., Einschlagsbeschränkung 1990 nach dem Forstschäden-Ausgleichsgesetz, StBp. 1990, 79; DERS., Keine Bewertung des Überbestandes von Kalamitätsholz infolge Orkansschäden 1990, StBp. 1991, 8; DERS., Kalamitätsfolgehiebe i.S.d. § 5 Abs. 2 Forstschäden-Ausgleichsgesetz, StBp. 1991, 83; HILLER, Hintergrund zum Forstschäden-Ausgleichsgesetz, INF 1989, 169; DERS., Die Sturmschäden 1990 in der Forstwirtschaft, INF 1990, 265; SCHINDLER, Kalamitätsfolgehiebe iSd. § 5 Abs. 2 Forstschäden-Ausgleichsgesetz, StBp. 1991, 83; KOEPEL/TOBIES, Kollision der Gewinnermittlungsgrundsätze mit der Vereinfachungsregelung zur Waldwertminderung, INF 1995, 422; Voss, Forstschädenausgleichsgesetz und Betriebsausgaben-Pauschsatz, StBp. 1998, 74; KLEEBERG, Der Bilanzposten „stehendes Holz“ in der Forstwirtschaft bei fehlendem Bestandsvergleich, FR 1998, 189; HILLER, Nochmals: Der Bilanzposten „stehendes Holz“ in der Forstwirtschaft, Replik auf KLEEBERG, FR 1998, 189; BOLIN/BUTKE, Abgrenzung der Einkünfte aus LuF zur Liebhaberei, INF 2000, 70.

Verwaltungsanweisungen: R 212 EStR; H 212 EStR; OFD Kiel v. 3. 5. 1990, StEK EStG § 13 Nr. 538: EStrechtliche Behandlung von Entschädigungen in der Forstwirtschaft.

a) Begriff der Forstwirtschaft

222

Grundsätzlich liegt ein Betrieb der Forstwirtschaft iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 vor, wenn die natürlichen Kräfte des Grund und Bodens mit der Absicht der Gewinnerzielung selbständig und nachhaltig und im allgemeinen unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dazu genutzt werden, Waldserzeugnisse, insbes. Nutzhölzer zu gewinnen und zu verwerten.

BFH v. 18. 3. 1976 IV R 52/, BStBl. II, 482; v. 26. 6. 1985 IV R 149/83, BStBl. II, 549; nicht Weihachtsbaumkultur, aber Anm. 231; v. 15. 10. 1987 IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257; v. 13. 4. 1989 IV R 30/87, BStBl. II, 718; FELSMANN/PAPE, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A 11.

Eigenständiger steuerlicher Begriff der Forstwirtschaft: Einer stärkeren Orientierung des Begriffs Forstwirtschaft iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 an die Begriffsbestimmung der Waldgesetze des Bundes und der Länder steht die unterschiedliche Zwecksetzung dieser Rechtsmaterien entgegen (so zutreffend BFH v. 13. 4. 1989 IV R 30/87, BStBl. II, 718 [720] mwN). Die Anforderungen an die Annahme eines forstwirtschaftlichen Betriebs sind demnach gering. Nicht vorausgesetzt ist etwa ständige Bearbeitung und Bestandspflege.

Vgl. BFH v. 5. 11. 1981 IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158/160; v. 17. 1. 1991 IV R 12/89, BStBl. II, 566; v. 16. 2. 1995 IV R 62/94, BStBl. II, 592; KLEEBERG, in K/S/M, § 13 Rn. B 9; LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 5 Rn. 6; vgl. auch Anm. 223 zum aussetzenden Betrieb.

Erwerb und Veräußerung forstwirtschaftlicher Flächen: Von Einkünften aus einem Betrieb von Forstwirtschaft ist auch auszugehen, wenn ein bisheriger Nicht-Forstwirt Forstflächen mit schlagreifem Holz erwirbt, diese aberntet und sie sogleich wieder aufforstet oder in landwirtschaftliche Nutzflächen umwandelt, nicht aber, wenn die Flächen für andere als luf. Zwecke bestimmt sind (glA FELSMANN/PAPE, A 16, 18a). Ohne Bedeutung ist grundsätzlich auch, ob der Forstbesitzer das Holz selbst einschlägt und veräußert oder ob er sog. Selbsterwerberrn das Trennungs- und Aneignungsrecht für bestimmte Bäume entgeltlich überläßt (glA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 9).

Aus den geringen Anforderungen an die Annahme eines forstwirtschaftlichen Betriebs läßt sich aber vor allem unter Angehörigen nicht ohne weiteres folgern, daß etwa mit Blick auf die Buchführungspflicht und § 51 EStDV durch eine Aufteilung von Flächen eine Vielzahl von Betrieben oder Teilbetrieben gewonnen werden kann, wenn weiterhin eine sachlich und organisatorisch verflochtene einheitliche Bewirtschaftung erfolgt (BFH v. 16. 2. 1995, IV R 62/94, BStBl. II, 592; zur Betriebsteilung Anm. 120 f.; zum Teilbetrieb s. auch Anm. 217). Allein die Überlassung des Rechts auf Abholzung schlagreifen Holzes durch den Inhaber eines Forstbetriebs führt beim Abholzungsberechtigten nicht zur Annahme eines forstwirtschaftlichen Betriebs (BFH v. 28. 8. 1952 IV 202/52 U, BStBl. III, 268).

223 b) Der forstwirtschaftliche Betrieb

Lange Umtriebszeiten und schwankende Erträge bei stetigem Aufwand, aber uU auch aufwandslose Erträge durch das natürliche Wachstum des Holzes haben zu einem besonderen, eigenständigen forstwirtschaftlichen Betriebsbegriff geführt.

Unterscheidung von Nachhaltsbetrieben und aussetzenden Betrieben: In der Rspr. des RFH und BFH wurde zwischen Nachhaltsbetrieben und aussetzenden Betrieben unterschieden.

Vgl. im Zusammenhang mit der Frage des Teilbetriebs etwa RFH v. 28. 1. 1942 VI 456/41, RStBl., 90; BFH v. 9. 12. 1960, IV 67/58 U, BStBl. III 1961, 124; v. 5. 11. 1981 IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158 (160); v. 17. 1. 1991 IV R 12/89, BStBl. II, 566; v. 16. 2. 1995 IV R 62/94, BStBl. II, 592; auch BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 67.

Die Unterscheidung ist von geringer praktischer Bedeutung. Dies hat die jüngere Rspr. des BFH insbesondere auch für die Unterscheidung beim Teilbetrieb herausgestellt (BFH v. 17. 1. 1991 IV R 12/89, BStBl. II, 566; anders noch BFH v. 9. 12. 1960 IV 67/58 U, BStBl. III 1961, 124; auch § 34b Anm. 92).

Nachhaltsbetriebe sind größere forstwirtschaftliche Betriebe, die aufgrund ihrer Aufforstung nach einem Betriebsplan über zahlreiche Altersklassen an Baumbeständen verfügen, so daß grundsätzlich jährliche Holzernten möglich sind (§ 34b Anm. 92; LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 5 Rn. 9). Bei Betrieben dieser Art werden regelmäßig WG und Personal für die andauernde Bewirtschaftung vorhanden sein, wie Betriebsgebäude, maschinelle Vorrichtungen und Forstarbeiter usw.

Aussetzende Betriebe sind solche, bei denen zwischen der Aufforstung zu einer Waldfläche und der Holzernte je nach der Umtriebszeit ein längerer, regel-

mäßig über Jahrzehnte reichender, Zeitraum vergehen kann. Neben der Bestandspflege, die oftmals folgenlos für die Annahme eines forstwirtschaftlichen Betriebs vernachlässigt wird (BFH v. 18. 3. 1976 IV R 52/72 BStBl. II, 482; Waldung mit etwa 10 ha), kommen insoweit kaum weitere Arbeiten in Betracht, weshalb hier ein wesentlich geringerer Einsatz von sächlichen und personellen Mitteln erforderlich ist. Die Holzernte erfolgt häufig durch Kahlhieb.

Typische aussetzende Betriebe sind die sog. *Bauernwaldungen* (sofern nicht nur Bestandteil des landwirtschaftlichen Betriebs), die oft über Jahrzehnte hinweg bis zur Hauptnutzung keine nennenswerten Erträge abwerfen und daher nur nebenher zusammen mit einer Landwirtschaft oder auch mit einem ländlichen Gewerbe betrieben werden können (BFH v. 18. 3. 1976 IV R 52/72, BStBl. II, 482 und v. 5. 11. 1981 IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158; FG Ba.-Württ. v. 28. 3. 2000, EFG 2001, 434, rkr.).

Ein forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb iSv. § 13 Abs. 2 Nr. 1 (Anm. 310 ff.) kann vorliegen, wenn das Holz in einer eigenen oder uU auch überbetrieblich geführten Sägerei zu Brettern, Bohlen, Balken und Latten weiterbearbeitet wird.

Die Größe der Forstfläche ist praktisch dann ohne Bedeutung, wenn sie mit einem landwirtschaftlichen Betrieb (Anm. 218) verbunden ist (sog. Bauernwaldung; s. o.). GlA FELSMANN/PAPE, A 14; offenbar auch BFH v. 7. 3. 1985 IV R 161/81, BStBl. II, 449 (551); v. 30. 5. 2001 VI R 178/99, HFR 2001, 862 mit Anm. Dagegen kann die Größe der Forstfläche zusammen mit anderen Kriterien namentlich für die Frage der Gewinnerzielungsabsicht (dazu allgemein Anm. 60 ff.) eine gewisse Bedeutung entfalten.

GlA wohl FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 125; anders LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 5 Rn. 7, SCHMIDT/SEGER XXI. § 13 Rn. 30: Betrieb der Forstwirtschaft erfordert gewisse Mindestgröße; auch BFH v. 5. 11. 1981 IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158 (160); v. 13. 4. 1989 IV R 30/87, BStBl. II, 718 mwN, andererseits BFH v. 16. 3. 1963 IV 25/60, HFR 1984, 194.

Forstbetrieb und Liebhaberei: Bei kleineren Flächen kann sich das Problem der Gewinnerzielungsabsicht stellen. Denn in Fällen dieser Art liegt es nicht ohne weiteres auf der Hand, daß mit der Aufforstung ein ins Gewicht fallender wirtschaftlicher Totalgewinn erzielt werden kann (BFH v. 13. 4. 1987 IV R 30/87, BStBl. II, 718; v. 30. 5. 2001 IV R 178/99, HFR 2001, 862 mit Anm.; bei 2 ha an selbst. Teilbetrieb zweifelnd BFH v. 18. 5. 2000 IV R 28/98, BFH/NV 2000, 1455; zur Abstufung BOLIN/BUTKE, INF 2000, 70 [74]). Der BFH hat einen Forstbetrieb zB bei einer Aufforstung einer Fläche von 0,7 ha durch Berufsfremde hauptsächlich zum Zwecke der Unkrautunterdrückung oder als Umgriff um ein EFH verneint, und zwar um so mehr mit dem zusätzlichen Argument, wenn der Waldbestand bei Veräußerung des Grund und Bodens im Entgelt nicht zum Ausdruck kommt (BFH v. 7. 3. 1985 IV R 161/81, BStBl. II, 449 [551]). Auch die fehlende Möglichkeit oder die Erschwerung der forstwirtschaftlichen Bewirtschaftung durch andere Nutzungen kann darauf hindeuten, daß kein Forstbetrieb (mehr) vorliegt (BFH v. 15. 10. 1987 IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257). Planmäßige Aufforstung ist ein gewichtiges (BFH v. 13. 4. 1989 IV R 30/87, BStBl. II, 718) aber nicht unbedingt ausschlaggebendes Indiz für die Annahme eines Forstbetriebs (BFH v. 26. 6. 1985 IV R 149/83, BStBl. II, 549; FG Ba.-Württ. v. 28. 3. 2000, EFG 2001, 434, rkr.). Entsprechendes gilt für Bewirtschaftungsmaßnahmen (BFH v. 30. 5. 2001 IV R 178/99, HFR 2001, 862; vgl. zu weiteren Kriterien BOLIN/BUTKE, INF 2000, 70 [74]). Ein Forstbetrieb kann ab einer gewissen Größe des Grund und Bodens auch bei Samenanflug oder Stockausschlag gegeben sein (BFH v. 13. 4. 1989 IV R 30/87 aaO; v. 18. 5. 2000 IV R 27/98, BStBl. II, 524), und zwar selbst dann, wenn von vornherein die Absicht besteht, die betreffenden Flächen zu veräußern (BFH v. 26. 6. 1985

IV R 149/83 aaO). Die Höhe der bei Verkauf der Flächen realisierten stillen Reserven im Verhältnis zu dem aus dem Verkauf des aufstehenden Holzes erzielten Gewinns bietet schon deshalb kein Argument für oder gegen die Annahme eines Forstbetriebs, weil der Preis für den Grund und Boden von außerbetrieblichen Faktoren (Bauland usw.) abhängig sein kann (BFH v. 13. 4. 1989 IV R 30/87 aaO [720]).

Die FinVerw. will dagegen offenbar aus Gründen der Verwaltungsökonomie mehr von Pauschalierungen ausgehen (vgl. zB FinMin. Bayern v. 24. 6. 1986 ESt-Kartei OFD München/Nürnberg, § 13 EStG Karte 13.3; OFD Nürnberg v. 22. 7. 1986 StEK EStG § 13 Nr. 476). Derartige Pauschalierungen finden keine Stütze im Gesetz. Das Unterschreiten eines durchschnittlichen Jahresgewinns von 1 000 DM schließt die Annahme eines Forstbetriebs keinesfalls generell aus (BFH v. 14. 7. 1988 IV R 88/86, BFH/NV 1989, 771), macht allerdings etwa in Bezug auf die Frage der Gewinnerzielungsabsicht aber eine verstärkte Prüfung nach den Verhältnissen des Einzelfalls erforderlich.

Ausgehend von der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 25. 6. 1984 GrS 4/82 (BStBl. II, 751), wonach es für die Gewinnerzielungsabsicht auf das Streben nach einem Totalgewinn von der Gründung des Betriebs bis zu seiner Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation ankommt, stellt die Rspr. des BFH ebenso für einen Forstbetrieb auf eine Gesamtbetrachtung des Waldes von der ersten Aufforstung der Bestände bis zur Holzernte ab. Dies gilt auch für *Bauernwaldungen* (sofern nicht nur Bestandteil des landwirtschaftlichen Betriebs), die nur einige oder wenige Altersklassen von Baumbeständen aufweisen und wo aus der Sichtweise eines einzelnen Jahres die Gewinnerzielungsabsicht nicht ohne weiteres sinnfällig ist (BFH v. 17. 1. 1991 IV R 12/89, BStBl. II, 566 [568]; v. 26. 6. 1985 IV R 149/83, BStBl. II, 549). Auch wenn der gegenwärtige Inhaber der Forstfläche wegen der langen Umtriebszeit nicht derjenige ist, dem die Holzernte zufällt, nimmt er doch am Wertzuwachs in Gestalt des natürlichen Zuwachses des Holzes teil.

BFH v. 18. 3. 1976 IV R 52/72, BStBl. II, 482; v. 26. 6. 1985 IV R 149/83, BStBl. II, 549; und v. 17. 5. 1994 IV B 76/93, BFH/NV 1994, 855. Zu Umtriebszeiten von längstens 60 bis 240 Jahren: KLEEBERG in K/S/M, EStG § 13 Rn. B 194 unter Berufung auf SPEIDEL, Forstliche Betriebswirtschaftslehre, 177, BIEGER, Die forstliche Umtriebszeit als betriebswirtschaftliches Problem, 43.

Ein Forstwirt, der seinen Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 oder 3 ermittelt, kann mangels nachgewiesener Verluste nicht geltend machen, sein Betrieb sei eine estrechtlich irrelevante Liebhaberei (BFH v. 18. 5. 2000 IV R 27/98, BStBl. II 2000, 524).

224 c) Grundsätze forstwirtschaftlicher Gewinnermittlung

Die Gewinnermittlung des forstwirtschaftlichen Betriebs unterliegt einer ganzen Reihe von Besonderheiten.

Dem Forst-Wirtschaftsjahr liegt ein 3-faches Wahlrecht zugrunde. Nach § 4 a Abs. 1 Nr. 1 hat er den Gewinn für das Normal-Wj. des Land- und Forstwirts zu ermitteln, kann bei reiner Forstwirtschaft nach § 8 c Abs. 1 Nr. 2 (zur erstmaligen Anwendung § 84 EStDV) das Forst-Wj. vom 1. 10. bis 30. 9. bestimmen oder nach § 8 c Abs. 2 Satz 1 auch das Kj. als Wj. wählen (BFH v. 23. 9. 1999 IV R 4/98, BStBl. II 2000, 5 auch zum Verhältnis der Wahlrechte zueinander und zur Umstellung des Wj.; im übrigen s. § 4 a Anm. 20 f.).

Wegen der Buchführungspflicht, BMF v. 15. 12. 1981, BStBl. I, 878, dort im Rahmen von Tz. 3 auch zu den besonderen Maßgaben für forstwirtschaftliche Betriebe, insbes. auch zum Anbauverzeichnis.

Die Bestandsaufnahme braucht sich bei Land- und Forstwirten, die nach § 141 Abs. 1 Nr. 1, 3 oder 5 AO zur Buchführung verpflichtet sind, nicht auf das stehende Holz zu erstrecken (§ 141 Abs. 1 Satz 4 AO). Dies gilt nicht für freiwillig Buchführende bzw. nach § 140 AO Buchführungspflichtige (DUMKE, INF 1978, 153), ohne diese Einschränkung BMF v. 15. 12. 1981, BStBl. I, 878). Gleichwohl sind AK stl. von Bedeutung (BFH v. 10. 11. 1994 IV R 68/93, BStBl. II 1995, 779 [780]). Als Bestandsaufnahme bezüglich des stehenden Holzes iSv. § 141 Abs. 1 Satz 4 AO ist nach uE zutr. Auffassung nur der Holzzuwachs gemeint. Da diesbezügliche Gewinne ohnehin nicht als nicht realisierte Gewinne ausgewiesen werden dürfen, erscheint § 141 Abs. 1 Satz 4 AO entbehrlich (vgl. zu allem HILLER, FR 1998, 512 mwN; LADEMANN/HILLER, § 13 Anh. Landw. Buchf. Rn. 122 ff.; vgl. auch BFH v. 19. 12. 1962 IV 268/59 S, BStBl. III 1963, 357).

Das stehende Holz ist ein neben dem Grund und Boden und den zur Holzabfuhr angelegten Waldwegen (abnutzbares WG des Anlagevermögens, RFH v. 17. 11. 1943 VI 19/43, RStBl. 1944, 50) selbständig bewertbares nicht abnutzbares WG des Anlagevermögens, das erst mit der Fällung der Baumstämme Umlaufvermögen wird.

§ 6 Abs. 1 Nr. 2; ua. auch § 6b Abs. 1 Satz 1; BFH v. 7. 5. 1987 IV R 150/84, BStBl. II, 670; v. 29. 9. 1966 IV 166/62, BStBl. III 1967, 3; vgl. auch schon RFH v. 11. 12. 1929, RStBl. 1930, 214 (217); v. 17. 11. 1943 VI 19/43, RStBl. 1944, 50, glA KLEEBERG, FR 1998, 189; HILLER, FR 1998, 512; zum DMBilG, Eröffnungsbilanz auf den 1. 7. 1990, LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 231.

Als Wirtschaftsgut ist das stehende Holz in seiner Gesamtheit zu beurteilen (so wohl BFH v. 19. 12. 1962 IV 268/59 S, BStBl. III 1963, 357 [359]; R 212 Abs. 1 Satz 3 EStR). In engerem Sinne kann WG auch der Baumbestand eines abgrenzbaren Anpflanzungsgebiets mit möglichst gleichen objektiven Eigenschaften sein.

Lage, Holzarten, Alterklassen; zum Nutzungs- und Funktionszusammenhang als verbindendes Element eines WG: BFH v. 26. 11. 1973 GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132; FELSMANN/GIERE, B 778, 779; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 10a; gegen die Einbeziehung von Altersklassen MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001 Rn. 454; HILLER, FR 1998, 512 (513): Die Bestockung eines geschlossenen Waldgebiets; tendenziell aa KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 195, mit Hinweis auf BMF-Schriftenreihe Heft 15, 23 f., und DERS., FR 1998, 189: WG ist der einzelne Baum, vom Sonderfall der Monokultur und des Plantagenwaldes abgesehen, DERS. aber in K/S/M aaO Rn. B 196: WG im estl. Sinne ist bei Nachhaltsbetrieben das stehende Holz bezogen auf die kleinste forstliche Planungseinheit, bei aussetzenden Betrieben ggf. das einzelne Waldstück.

Die Zuführung von Forstflächen zu betriebsfremden Zwecken ist idR eine gewinnrealisierende Entnahme, wenn der Vorgang nicht als Betriebs- oder Teilbetriebsübertragung gewertet werden kann (glA FELSMANN/PAPE, A 19; vgl. bei erheblicher Umgestaltung auch BFH v. 18. 5. 2000 IV R 27/98, BStBl. II, 524). Zu einer gewinnrealisierenden Entnahme kommt es auch, wenn das geschlagene Holz für private Zwecke verwendet wird (s. MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 9e). Eine Gewinnrealisierung hat auch dann zu erfolgen, wenn ein WG in ein BV anderer Einkunftsart überführt wird und dadurch die Besteuerung der stillen Reserven entfallen würde (vgl. auch § 6 Abs. 5 Satz 1).

Dies hat der BFH etwa für den Fall angenommen, daß aus dem forstbetrieblichen Teil eines luf. Betriebs, für den der Gewinn nach § 4 Abs. 3 zu ermitteln war, geschlagenes Holz zur dortigen Verwendung an den landwirtschaftlichen Teil eines Betriebs abgege-

ben wurde, der seinen Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelte (BFH v. 22. 5. 1969 IV 31/65, BStBl. II, 584, im Streitfall noch VOL; der BFH hielt es in einem Fall dieser Art für gerechtfertigt, insoweit wegen der von der VOL vorgeschriebenen unterschiedlichen Gewinnermittlungsart beider Betriebsteile strechtlich als von getrennten Betrieben auszugehen). Anders wäre es zu beurteilen gewesen, wenn das Holz etwa im forstwirtschaftlichen Betriebsteil verwendet worden wäre. Denn dann hätte die Grundbetragsfiktion nicht eingegriffen. Die AfA bezüglich des WG, in das das Holz eingegangen ist, muß dann von den tatsächlichen Aufwendungen ausgehen; bezüglich des Holzes wären dies die HK des Holzes, die ein buchführender Forstwirt ansetzen müßte (BFH v. 29. 9. 1966 IV 166/62, BStBl. III 1967, 3; aA die Schätzung des Holzwertes mit dem Marktpreis mWn MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 9 e).

Zu den Erträgen aus Forstwirtschaft zählen die Erlöse aus Holzverkauf (Holz auf dem Stamm oder geschlagenes, entrindetes und handelsüblich zugeschnittenes Rohholz). Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 entsteht nach Auffassung der FinVerw. die BV-Mehrung grundsätzlich in dem Wj., in dem das Holz vom Grund und Boden getrennt wird (R 212 Abs. 1 Satz 1 EStR; s. auch RFH v. 17. 11. 1943 VI 19/43 RStBl. 1944, 50). Dagegen wird eingewandt, daß damit zu Unrecht nicht realisierte Gewinne ausgewiesen würden (vgl. BFH v. 27. 2. 1986 IV R 52/83, BStBl. II, 552). Die auf den Waldbestand entfallenden AK mindern den entstehenden Gewinn (BFH v. 10. 11. 1994 IV R 68/93, BStBl. II 1995, 779). Da wegen der langen Umtriebszeit die Feststellung der HK schwierig ist, werden sie idR ausgehend von den erzielbaren Holzpreisen abzüglich eines Abschlags von 30 bis 40 vH geschätzt (s. dazu KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 211: „wobei auf das jeweilige Preisniveau und die für den Forstwirt gegebene Gewinnchance Rücksicht zu nehmen ist“). Bei Verwendung von Holz zur Herstellung von eigenen Anlagegütern muß dieses aktiviert werden (glA OFD Hannover v. 22. 6. 1970, StEK EStG § 13 Nr. 172; KLEEBERG aaO Rn. B 212). Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 sind die Einnahmen aus dem Holzverkauf im Wj. des Zuflusses der Erlöse zu erfassen. Auch der Verkauf der Holzabfälle (Rinde für Rindenmulch, Sägespäne, Sägemehl usw.) führt zu Erlösen aus Forstwirtschaft. Dazu werden auch Einnahmen aus der Veräußerung der Baumfrüchte und der Früchte des Waldbodens, zB von Moos, Gras, Laub, Nadeln, Pilzen, Beeren, Eicheln, Bucheckern, Tannenzapfen usw. gerechnet.

Die FinVerw. hat eingehend zur estrechtlichen Sachbehandlung von Erlösen und Entschädigungen im Bereich Forstwirtschaft Stellung genommen (OFD Kiel v. 3. 5. 1990, StEK EStG § 13 Nr. 538), insbes. bei Waldverkäufen (zur Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und aufstehendem Holz zB auch Hess. FG v. 20. 10. 1988 III 172/81, EFG 1989, 99; FG Ba.-Württ. v. 5. 6. 1997, EFG 1997, 1364 rkr.; im Verhältnis zu anderen WG MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 460), Enteignungen, Hiebunreifeentschädigungen, Entschädigungen für Rand- und Folgeschäden, Wirtschafterschwernisse, für den Bau von Leitungen (vgl. dazu auch BFH v. 16. 2. 1970 I 42/68, BStBl. II, 419; v. 20. 1. 1983 IV R 158/80, BStBl. II, 413), Manöverschäden, für eine Wertminderung des Grund und Bodens, Holzeinschlag zur Unzeit.

Zu den Betriebsausgaben gehören die üblichen Aufwendungen für Betriebsmittel, ebenso Kosten für Pflege, Säuberung und Läuterung. Auch die Aufwendungen für die Erstellung eines Betriebswerks oder Betriebsgutachtens (§§ 34b Abs. 4 Nr. 1, 68 EStDV) bzw. die Standortkartierung durch eigenes Personal wie auch durch fremde Sachverständige können sofort abziehbare BA darstellen, wenn darin lediglich ein durch den Betrieb selbstgeschaffener Wert oder Vorteil vorliegt (vgl. § 5 Abs. 2 und entsprechend BFH v. 26. 8. 1992 I R 24/91, BStBl. II, 977; zur Aktivierung eines Betriebswerks bzw. Betriebsgutachtens, das mit einem Forstbetrieb entgeltlich erworben wurde, DB 1986, 834).

Forst-Betriebsausgabepauschale: Nach § 51 EStDV kann bei forstwirtschaftlichen Betrieben, die nicht zur Buchführung verpflichtet sind und den Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 ermitteln, zur Abgeltung der BA auf Antrag ein Pauschsatz von 65 vH der Einnahmen aus der Holznutzung abgezogen werden. Der Pauschsatz zur Abgeltung der BA beträgt 40 vH, soweit das Holz auf dem Stamm verkauft wird. Durch die Anwendung dieser Pauschsätze sind die BA im Wj. der Holznutzung einschließlich der Wiederaufforstungskosten unabhängig von dem Wj. ihrer Entstehung abgegolten. Zu den Einnahmen, von der die Pauschale berechnet wird, gehören auch Ausgleichszahlungen, die Forstwirte zum Ausgleich von Orkanshäden für die Entrindung und Naßlagerung von Holz erhalten haben (FG Ba.-Württ. v. 29. 7. 1999, EFG 1999, 1068, rkr.). Nach § 51 Abs. 4 EStDV ist klargestellt, daß diese Regelung nicht für die Ermittlung des Gewinns aus Waldverkäufen gilt. Nach FinVerw. ist die Minderung der AK oder HK nach R 212 Abs. 1 EStR idF der EStÄR 1998 (Minderung der AK oder HK um 3 vH für Wj., die vor dem 1. 1. 1999 begonnen haben) abgegolten, wenn die BA nach § 51 EStDV oder § 4 FSchAusglG (dazu nachfolgend) mit einem Pauschbetrag abgezogen werden. Der BA-Pauschbetrag wird im übrigen durch Beihilfen im Zusammenhang mit dem Aufarbeiten von Windbrüchen gemindert (vgl. OFD Hannover v. 23. 10. 1974, FR 1975, 16; OFD Münster v. 4. 6. 1975, FR 1975, 427).

Die Frage, ob § 51 EStDV hinlänglich durch eine Ermächtigungsgrundlage gedeckt ist, ist in BFH v. 16. 2. 1995, IV R 62/94, BStBl. II, 592, offen geblieben; zur Kritik an § 51 EStDV s. MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 459).

d) Behandlung von Aufforstungs- und Waldanschaffungskosten

225

Aufforstungskosten können Anschaffungskosten oder Erhaltungsaufwand sein. Unterschieden werden die Erstaufforstungskosten (zum Begriff LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 44 Rn. 3) von den Nachaufforstungs- und Wiederaufforstungskosten.

Erstaufforstungskosten und Waldanschaffungskosten sind als HK oder AK bezüglich des WG „stehendes Holz“ einzuordnen.

BFH v. 19. 12. 1962 IV 268/59 S, BStBl. III 1963, 357; v. 16. 6. 1971 IV R 84/70, BStBl. II 1972, 451; v. 18. 1. 1990 IV R 50/88, BFH/NV 1990, 693; dies gilt ggf. nach Maßgabe der R 34 EStR auch für die von Dritten gewährte Zuschüsse.

Diese Kosten sind grundsätzlich zu aktivieren.

BFH v. 19. 12. 1962 IV 268/59 S, BStBl. III 1963, 357; v. 19. 12. 1962 IV 257/60 S, BStBl. III 1963, 361; v. 6. 12. 1972 IV R 4–5/72, BStBl. II 1973, 293 (294f.), dort vor allem auch zur Sachbehandlung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3, dazu ebenda Satz 4 und R 16 Abs. 3 Satz 4 EStR; v. 10. 11. 1994 IV R 68/93, BStBl. II 1995, 779; v. 11. 11. 1993 IV R 125/90, BStBl. II 1994, 629; H 212 EStH; HILLER, FR 1998, 513; KLEEBERG in K/S/M, Rn. B 197.

Nach der Rspr. des BFH können Erstaufforstungskosten im Entstehungsjahr abgezogen werden, wenn sie innerhalb eines bereits bestehenden forstwirtschaftlichen Betriebs anfallen und unter Berücksichtigung des gesamten Aufforstungsprogramms nicht zu einer erheblichen Vermehrung des Waldbestandes führen.

BFH v. 19. 12. 1962 IV 268/59 S, BStBl. III 1963, 357; zur Erheblichkeit der Vermehrung zB OFD Hannover v. 6. 9. 2001, StEK EStG, § 5 Buchf. Nr. 58, LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 44 Rn. 3: Vergrößerung der Forstfläche um mehr als 10 vH; FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 156: jährlich mehr als 5 ha oder 5 vH, im Verlauf zusammengehörender Jahre um mehr als 10 ha oder 10 vH; KLEEBERG in K/S/M, Rn. B 197, Vermeh-

rung des Waldbestands um etwa 10 bis 15 vH innerhalb fünf aufeinanderfolgender Wj. oder eine 10 ha übersteigende, innerhalb eines Wj. erstaufgeforstete Fläche.

Nachaufforstungskosten, zB. wegen Kaninchen- und Wildfraß oder Orkanshäden usw., sind grundsätzlich laufender Aufwand (SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 94; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 456; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 11).

Wiederaufforstungskosten können sich als Erhaltungsaufwendungen und damit als sofort abziehbare BA darstellen, wenn in dem einheitlichen WG „stehendes Holz“ einzelne Bäume gefällt und diesbezüglich wieder aufgeforstet wird (BFH v. 19. 12. 1962 IV 268/59 S, BStBl. III 1963, 357, aber Vorbehalt, wenn Wiederaufforstungskosten ein erhebliches Maß annehmen). Bei Kahllieb eines mit vorstehenden Maßgaben als eigenes WG anzusehendes Waldstücks können die Wiederaufforstungskosten aber auch (nachträgliche) HK sein (glA HILLER, FR 1998, 512 [513]) Die FinVerw. hält Wiederaufforstungskosten generell für sofort abzehbaren Aufwand (vgl. R 212 Abs. 1 Satz 4 EStR). UE ist der Standpunkt der FinVerw. nicht überzeugend.

Vgl. BFH v. 10. 11. 1994 IV R 68/93, BStBl. II 1995, 779; vgl. auch FG Münster v. 19. 5. 1993, EFG 1994, 33, rkr. geworden; SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 98; MITTERPLEININGER in L/B/P, EStG § 13 Rn. 11; wie die Verwaltung MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001 Rn. 456.

Besteht nach den einschlägigen Waldgesetzen eine Wiederaufforstungsverpflichtung, kommt mit den entsprechenden Maßgaben eine Rückstellung in Betracht (glA MÄRKLE/HILLER aaO; FELSMANN/GIERE, B 822a; HILLER, FR 1998, 512 Fn. 21), sofern nicht von HK auszugehen ist (BFH v. 1. 4. 1981 I R 27/79, BStBl. II, 660 [662]). Wird ein erworbener Holzbestand durch Kahlschlag verringert, so mindern die anteiligen AK den Erlös aus der Veräußerung des Holzes (BFH v. 10. 11. 1994 IV R 68/93, BStBl. II 1995, 779; vgl. generell zur Berücksichtigung der AK und HK R 212 Abs. 1 Satz 2 EStR).

Bei Kahlschlag wesentlicher abgrenzbarer Waldflächen ist eine Buchwertminderung möglich; in die HK des zur Veräußerung bestimmten Holzvorrats gehen die auf den geschlagenen Waldbestand entfallenden AK ein und zwar auch dann, wenn von der zur Vereinfachung ergangenen Verwaltungsregelung in R 212 Abs. 1 Sätze 4 und 5 EStR idF der EStÄR 1998 (dazu nachfolgend) Gebrauch gemacht wurde (BFH v. 10. 11. 1994 IV R 68/93, BStBl. II 1995, 779; schon RFH v. 11. 12. 1929, RStBl. 1930, 214; v. 23. 1. 1930. RStBl., 216). Die FinVerw. ließ für Wj, die vor dem 1. 1. 1999 begonnen haben, aus Vereinfachungsgründen die jährliche Minderung der aktivierten AK oder HK jedes nach objektiven Kriterien abgrenzbaren Baumbestandes um 3 vH zu (Waldwertminderung, R 212 Abs. 1 Sätze 4 und 5 idF der EStÄR 1998, wobei diese Pauschalierung aber mit abgegolten war, wenn bei der Gewinnermittlung BA nach § 51 EStDV in Höhe eines Pauschbetrags abgezogen werden (R 212 Abs. 1 Satz 6 EStR idF der EStÄR 1998). Nach der Rspr. des BFH, die die Frage der generellen Rechtmäßigkeit der Verwaltungsregelung dahingestellt ließ, durfte die 3 vH-Regelung der FinVerw. jedenfalls nicht zu einem offensichtlich falschen Ergebnis führen.

BFH v. 7. 2. 1985 IV R 56/82, BFH/NV 1986, 664; v. 10. 11. 1994 IV R 68/93, BStBl. II 1995, 779 (781); zu einem derartigen Fall MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 10a; aA FG Nürnberg v. 2. 2. 1983, EFG 1983, 403; Verwaltungsregelung überhaupt ohne Grundlage im Gesetz; FG Münster v. 19. 5. 1993, EFG 1994, 33, wobei es nach Auffassung der Revisionsentscheidung auf diese Frage im Streitfall nicht angekommen ist, vgl. BFH BStBl. II 1995, 779; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 455 mwN; für eine Streichung ist eingetreten: HILLER, FR 1998, 512 (514); dagegen hielt und hält KLEEBERG in K/S/M, Rn. B 199 die Verwaltungsregelung für „bewährt und praktikabel“.

Zum Streitstand auch WOLTMANN, INF 2001, 553; BUOB, INF 2001, 681; HILLER, INF 2002, 9.

Aufwendungen für Drahtumzäunungen um aufgeforstete Flächen sind bewegliche WG des Anlagevermögens und auf die ND abzuschreiben (BFH v. 19. 12. 1962 IV 257/60 S, BStBl. III 1963, 361 [362]).

e) Besonderheiten nach dem Forstschädenausgleichsgesetz

226

Schrifttum: ROLAND, Einkommensteuerrechtliche Änderungen durch das Gesetz zur Änderung des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes, DStZ 1985, 552; GAST, Zur Anwendung des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes für das Forstwirtschaftsjahr 1985, INF 1986, 39; SCHINDLER, Die Beschränkung des ordentlichen Holzeinschlags nach dem Forstschäden-Ausgleichsgesetz, StBp. 1989, 59; HILLER, Hintergrund zum Forstschäden-Ausgleichsgesetz, INF 1989, 169; SCHINDLER, Einschlagsbeschränkung 1990 nach dem Forstschäden-Ausgleichsgesetz, StBp. 1991, 83; DERS., Kalamitätsfolgehebe iSd. § 5 Abs. 2 Forstschäden-Ausgleichsgesetz, StBp. 1991, 83; Voss/STEINLE, Begriffliche Abgrenzung und steuerliche Beurteilung von Kalamitätsfolgeheben in privaten Forstbetrieben, INF 1994, 235; Voss, Steuerrechtliche Besonderheiten der Stammholzeinlagerung nach Forstkalamitäten in privaten Forstbetrieben, StBp. 1995, 221, 254, 272; DERS., Forstschädenausgleichsgesetz und Betriebsausgabenpauschsatz, StBp. 1998, 74; zu weiterem Schrifttum s. auch oben vor Anm. 222; HILLER, Die Einschlagsbeschränkung 1999/2000 nach dem FSchAusglG, INF 2000, 330.

Verwaltungsanweisungen: OFD Hannover v. 9. 1. 1992, StEK EStG § 13 Nr. 586; v. 29. 3. 2000, StEK EStG § 13 Nr. 676; v. 7. 6. 2000, StEK EStG § 13 Nr. 677.

Zu bestimmten Maßnahmen bei Forstschäden ist das Forstschädenausgleichsgesetz ergangen. Zweck dieses Gesetzes ist es, Störungen des Rohholzmarktes durch außerordentliche Holznutzungen zu vermeiden.

FSchAusglG v. 26. 8. 1985, BGBl. I, 1757, BStBl. I, 592 mit Änd. durch Ges. v. 7. 11. 1991, BGBl. I, 2062, zur früheren Rechtslage, Ges. v. 29. 8. 1969, BGBl. I, 1533; BStBl. I, 513; zum Zweck der Änd. BTDrucks. 10/3271; zuletzt geändert durch Ges. v. 24. 3. 1999, BGBl. I, 1756; zum zeitlichen Anwendungsbereich allgemein FELSMANN/KÖNIG, A 1106 ff.; §§ 3 bis 7 sind in ihrer vom 1. 9. 1985 an geltenden Fassung erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31. 12. 1984 enden, § 11 a FSchAusglG; keine Geltung für ausländische Betriebe oder Betriebsstätten, LADEMANN/HILLER, § 13 Anhang FSchAusglG Anm. 3a; entsprechend BFH v. 4. 12. 1979 VIII R 125/78, BStBl. II, 97.

Beschränkung des Holzeinschlags: Nach § 1 FSchAusglG kann nach bestimmten Voraussetzungen (s. ua. § 1 Abs. 4 FSchAusglG: 70 vH des Nutzungssatzes iSv. § 34b Abs. 4 Nr. 1) durch VO der Holzeinschlag beschränkt werden.

Vgl. zB VO v. 21. 11. 1991, BGBl. I 1992, 2128; zu den jeweils ergangenen VO LADEMANN/HILLER, § 13 Anh. FSchAusglG Rn. 6 ff. (10 ff.); FELSMANN/KÖNIG, A 1107 ff.; zu weiteren Anwendungsfällen OFD Hannover v. 29. 3. 2000, StEK § 13 Nr. 676.

Der Zweck besteht darin, nach Kalamitätsnutzungen eine erhebliche und überregionale Störung des Rohholzmarktes durch außerordentliche Holznutzungen zu vermeiden und dadurch zu verhindern, daß die Lage der Forstwirtschaft durch derartige Schäden langfristig verschlechtert und die ordnungsgemäße, zu seiner Erhaltung unerläßliche Bewirtschaftung des Waldes gefährdet wird (BTDrucks. V/4070; wegen des Fehlens von Sanktionsmöglichkeiten kritisch LADEMANN/HILLER, § 13 Anh. FSchAusglG Rn. 2a). Forstwirte, die nicht zur Buchführung verpflichtet sind, können in der VO von der Einschlagsbeschränkung ausgenommen werden, wenn das Holzaufkommen dieser Forstwirte die Marktstörung nur unerheblich beeinflußt. HILLER, INF 1989, 169, hält den Zweck der Marktregulierung lediglich für ein Feigenblatt bezüglich der mit dem FSchAusglG eingeführten weiteren Steuervergünstigungen.

Bildung einer Rücklage: Stpfl., die Einkünfte aus dem Betrieb von Forstwirtschaft beziehen (auch wenn diese gewerbliche sind, MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 472) und den Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermitteln (auch freiwillig, nicht Vollschätzung), können nach § 3 Abs. 2 Satz 1 FSchAusglG eine gewinnmindernde Rücklage bilden, die in der absoluten Höhe und in den jährlichen Zuführungen beschränkt ist (zur früheren Rechtslage, die erheblich ungünstiger war, LADEMANN/HILLER, § 13 Anhang FSchAusglG Rn. 17). Insgesamt darf die Rücklage 100 vH der Nutzungssatzmäßigen Einnahmen nicht übersteigen, jährlich dürfen 25 vH der im Durchschnitt der vorangegangenen drei Wj. erzielten Einnahmen zugeführt werden, soweit sie nicht auf einer Überschreitung des Nutzungssatzes – § 34b Abs. 4 Nr. 1 – beruhen.

Zu dem Begriff „nutzungssatzmäßige Einnahme“ nach § 3 Abs. 1 Satz 3 FSchAusglG OFD Hannover v. 7. 6. 2000, StEK EStG § 13 Nr. 677; LADEMANN/HILLER, § 13 Anhang FSchAusglG Rn. 18; FELSMANN/KÖNIG, A 1119.

Durch die Bildung der Rücklage entsteht eine BA im Wj. der Zuführung. Diese BA darf auch zur Entstehung bzw. Erhöhung eines Verlusts führen (s. auch FELSMANN/KÖNIG, A 1116). Die BA zählt zu den gem. § 34b Abs. 2 Nr. 2 auf die einzelnen Holznutzungen zu verteilenden Aufwendungen (OFD Hannover v. 9. 11. 1992, aaO, Abschn. II Tz. 3a; dort unter 3b zur Auflösung der Rücklage).

Bildung eines Ausgleichsfonds: Die Rücklage ist nach § 3 Abs. 2 FSchAusglG nur zulässig, wenn mindestens in gleicher Höhe ein *betrieblicher Ausgleichsfonds* gebildet wird (dazu auch FELSMANN/KÖNIG, A 1118a, 1121).

Nach der FinVerw. muß als Voraussetzung für die Rücklage die Zahlung an den betrieblichen Ausgleichsfonds bis zum Bilanzstichtag in Höhe der Rücklage geleistet sein (OFD Hannover v. 7. 6. 2000, StEK EStG § 13 Nr. 677 unter II.; aA BRANDMÜLLER, BB 1981, 826; LADEMANN/HILLER, § 13 Anhang FSchAusglG Rn. 19; BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 325; im Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses). Der Fonds dient der Bereitstellung von Mitteln zur jederzeitigen Verwendung im Schadensfall. Nach FinVerw. können in den Fonds nicht Inhaber- und Orderschuldverschreibungen aufgenommen werden, die ohne staatliche Genehmigung ausgegeben wurden (zu den näheren Maßgaben des Fonds s. auch OFD Kiel v. 11. 2. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 644). Die Inanspruchnahme des Fonds ist an bestimmte gesetzliche Maßgaben gebunden (§ 3 Abs. 3 FSchAusglG, dazu LADEMANN/HILLER, § 13 Anhang FSchAusglG Rn. 23, der ua. eine unschädliche Verwendung dann nicht für möglich hält, wenn die Einschlagsbeschränkung vollständig mißachtet wurde oder wenn der Forstbetrieb nach § 1 Abs. 5 FSchAusglG von der Einschlagsbeschränkung vollständig befreit worden ist; FELSMANN/KÖNIG, A 1122 ff.).

Bei schädlicher Verwendung des Ausgleichsfonds ist die Rücklagenauflösung als nicht begünstigter laufender Gewinn des Wj. zu erfassen (OFD Hannover v. 7. 6. 2000, StEK EStG § 13 Nr. 677). Außerdem wird nach § 3 Abs. 4 Satz 2 FSchAusglG ein VZ-bezogener Zuschlag zur ESt. oder KSt. (keine Gewinn-, sondern eine Steuererhöhung) iHv. 10 vH des Teil der aufgelösten Rücklage erhoben, der nicht auf nach § 3 Abs. 3 FSchAusglG zugelassenen Zwecke entfällt. Die Rücklage ist in Höhe der in Anspruch genommenen Fondsmittel zum Ende des Wj. der Inanspruchnahme gewinnerhöhend aufzulösen (§ 3 Abs. 4 Satz 1 FSchAusglG; auch OFD Hannover aaO, wenn zwar die Rücklage ganz oder teilweise aufgelöst wird, aber die Fondsmittel unberührt bleiben).

Rücklage unbeachtlich für Buchführungsgrenze: Die Rücklage nach § 3 Abs. 1 des FSchAusglG ist bei der Berechnung der in § 141 Abs. 1 Nr. 5 AO bezeichneten Grenze für die Buchführungspflicht nicht zu berücksichtigen (§ 3 Abs. 5 FSchAusglG; dazu FELSMANN/KÖNIG, A 1127), und zwar sowohl die BA

im Wj. der Bildung der Rücklage als auch die BE im Wj. der Auflösung (OFD Hannover v. 9. 1. 1992, StEK EStG § 13 Nr. 586, Abschn. II. Tz. 4).

Pauschsätze für nichtbuchführende Forstwirte: Nach § 4 FSchAusglG (dazu OFD Hannover v. 7. 6. 2000, StEK EStG § 13 Nr. 677; OFD München v. 30. 6. 2000, StEK EStG § 13 Nr. 678; FELSMANN/KÖNIG, A 1128 ff.) können nicht zur Buchführung verpflichtete und auch nicht tatsächlich nach § 4 Abs. 1 gewinnermittelnde Stpfl. mit Einkünften aus dem Betrieb von Forstwirtschaft im Wj. einer Einschlagsbeschränkung (dazu SCHINDLER, StBp. 1990, 79) nach § 1 FSchAusglG zur Abgeltung der BA einen Pauschsatz von 90 vH der Einnahmen aus den Holznutzungen absetzen, 65 vH, soweit das Holz auf dem Stamm verkauft wird. Dies gilt auch für solche Forstwirte, die nach § 1 Abs. 5 FSchAusglG zwar nicht unter die Einschlagsbeschränkung fallen, diese Beschränkung jedoch freiwillig befolgen. Die Pauschsätze werden unabhängig davon gewährt, ob ordentliche oder außerordentliche Holznutzungen gezogen werden (BFH v. 25. 8. 1983 IV R 193/80, BStBl. II, 757). Bezüglich der Bemessungsgrundlage ist auf die im Zeitraum der Einschlagsbeschränkung erzielten Einnahmen aus Holznutzungen abzustellen (s. BFH v. 25. 8. 1983 IV R 193/80 aaO; glA LADEMANN/HILLER, § 13 Anhang FSchAusglG, Rn. 35).

Hierzu gehören nach FinVerw. neben den Einnahmen aus ordentlichen und außerordentlichen Holznutzungen auch Einnahmen aus Holznutzungen, die auf einen Einschlag in vorangegangenen Wj. zurückzuführen sind, sowie Einnahmen aus Holzarten, für die keine Einschlagsbeschränkung besteht (OFD Hannover v. 9. 11. 1992, aaO, Abschn. III., dort auch zum abweichenden Gewinnermittlungszeitraum).

UE können die BA-Pauschsätze unter dem Gesichtspunkt des Gesetzeszwecks, Störungen des Rohholzmarkts durch außerordentliche Holznutzungen zu vermeiden (s. o.), hingenommen werden. Die Regelung des § 4 FSchAusglG geht davon aus, daß im Wj. einer Einschlagsbeschränkung entsprechend geringere Einnahmen aus Holznutzung erzielt werden als in normalen Jahren. Zum Ausgleich dieser Mindereinnahmen läßt sie erhöhte BA-Pauschsätze zu (OFD München v. 3. 1. 1992, StEK EStG § 13 Nr. 582). Wird die Einschlagsbeschränkung nicht eingehalten, werden die Pauschsätze nicht gewährt (OFD Hannover v. 7. 6. 2000, StEK EStG § 13 Nr. 677; glA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 102, wenn auch unzutreffend unter Bezugnahme auf § 4 Abs. 2 FSchAusglG). Nach FinVerw. ist mit der Inanspruchnahme der BA-Pauschsätze nach § 51 EStDV oder § 4 FSchAusglG die nach R 212 Abs. 1 Sätze 4 und 5 EStR für bis vor dem 1. 1. 1999 begonnene Wj. zulässige Minderung der AK oder HK eines Waldes abgegolten (R 128 a EStR).

Aktivierungswahlrecht für Kalamitätsholz: Nach § 4a FSchAusglG (vgl. dazu FELSMANN/KÖNIG, A 1132 a f.) haben nach § 4 Abs. 1 bilanzierende Stpfl. mit Einkünften aus einem Betrieb von Forstwirtschaft bezüglich des eingeschlagenen und unverkauften Kalamitätsholzes ein Aktivierungswahlrecht. An die einmal vorgenommene Wahl der Bewertung, Teilbewertung oder Nichtbewertung ist der Stpfl. gebunden (OFD Hannover, aaO, Abschn. IV Tz. 2). Aktiviert der Stpfl. nicht, führt die Veräußerung des Kalamitätsholzes zu einem Gewinn, der gem. § 5 Abs. 1 FSchAusglG iVm. § 34b Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c) einem ermäßigten Steuersatz unterliegt. UE kann der Gewinn um die Kosten, die bei Aufarbeitung des Holzes angefallen sind, gemindert werden. Diese Begünstigung scheint gesetzlich gewollt (glA HILLER, INF 1990, 267; aA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 103 mit der Erwägung, daß durch die Nichtaktivierung diese Kosten bereits konsumiert seien und § 4a FSchAusglG *lex specialis* gegenüber § 4 Abs. 1 sei).

Begünstigter Steuersatz nach § 5 FSchAusglG: Im übrigen ordnet § 5 Abs. 1 FSchAusglG im Wj. einer Einschlagsbeschränkung für jegliche Kalamitätsnutzung einheitlich den nach § 34b maßgeblichen Steuersatz an (s. § 34b Anm. 79 f. mwN; OFD Hannover v. 7. 6. 2000, StEK EStG § 13 Nr. 677 Abschn. V). Nach § 5 Abs. 2 FSchAusglG können Kalamitätsnutzungen, die in den Folgejahren gezogen werden und im ursächlichen Zusammenhang mit einer Kalamitätsnutzung stehen (zu Kalamitätsfolgehieben, BFH v. 11. 4. 1961 I 138/60 S, BStBl. III, 276), welche in der Zeit der Einschlagsbeschränkung angefallen ist, estl. so behandelt werden, als wären sie im Jahr der Einschlagsbeschränkung mit der ersten Mitteilung des Schadensfalls angefallen (s. § 34b Anm. 80 mwN).

227 4. Einkünfte aus Weinbau

Schrifttum: FASOLD, Zur Zulässigkeit des höheren stl. Teilwerts bei Weinbaubetrieben, BB 1957, 428; BREIT, Herstellung bzw. Vermarktung von Sekt durch Weinbaubetriebe – Gewerbe oder LuF?, INF 1984, 268; SCHILD, Steuerliche Folgen der Herstellung und des Vertriebs von Winzersekt durch Weinbaubetriebe, INF 1997, 421 DERS., Pacht- und Bewirtschaftungsverträge im Weinbau, INF 1997, 549.

Begriff des Weinbaus: Unter Weinbau ist die Gewinnung von Weintrauben durch Bodenbewirtschaftung einschließlich der Verarbeitung der Trauben zu Traubensaft und Wein bis zur Abfüllung zu verstehen.

Kelttern, kellermäßige Behandlung; vgl. BFH v. 27. 11. 1997 V R 78/93, BStBl. II 1998, 359; v. 11. 10. 1988 VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284; die Frage des Nebenbetriebs ist offen geblieben; v. 27. 2. 1987 III R 270/83, BFH/NV 1988, 85, Anm. KANZLER, StEL 1987, 39; v. 11. 10. 1988 VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284; vgl. aus bewertungsrechtlicher Sicht auch § 56 BewG sowie FinVerw., gleichlautende Erlasse v. 16. 4. 1997, BStBl. I, 543 [550]; zur Vermehrung und Veredelung der Reben, wenn sie überwiegend für den Eigenbedarf erfolgt Abschn. 1. 10 BewRL: Weinbau.

UE folgt schon aus dem Begriff „Weinbau“, daß die Erzeugung von Wein aus den Trauben nicht lediglich luf. Nebenbetrieb iSv. § 13 Abs. 2 Nr. 1 ist (s. Erl. zu Abs. 2 Nr. 1, dort auch zur Weiterverarbeitung zu Winzersekt und Schaumwein usw.; zum Verhältnis zu einer Besen- oder Straußwirtschaft Anm. 183). Nach der Rspr. stellt diese Betätigung nur deshalb LuF dar, weil es sich dabei um die Verarbeitung von Erzeugnissen handelt, die im Wege der eigenen Urproduktion (im engeren Sinne) gewonnen wurden. Ist ein solcher Zusammenhang nicht gegeben oder wird er durch Zukäufe, die über das betrieblich notwendige Maß hinausgehen, überlagert, so kann von einer der LuF arttypischen Tätigkeit nicht mehr gesprochen werden (BFH v. 11. 10. 1988 VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284; GÖRTZ, INF 1983, 569; zu weiteren Einzelheiten, zB Pachttrauben, Anm. 173). Ist der Weinbau als untergeordneter Betrieb dermaßen mit einem Weinhandelsbetrieb verflochten, daß er als im Interesse der Haupttätigkeit gewollt einzustufen ist, liegt ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor (RFH v. 2. 11. 1938, RStBl. 1939, 231, wenn auch mit der Diktion des Weinguts als „Nebenbetrieb“; entsprechend für einen Obsthof bezüglich eines Obstgroßhandelsbetriebs BFH v. 26. 11. 1964 IV 285/62 U, BStBl. III 1965, 90; auch entsprechend zu dem Weinbaubetrieb einer Mitunternehmerschaft im Verhältnis zu ihrem Weingroßhandel mit Sektellerei BFH v. 11. 2. 1965 IV 285/63, HFR 1965, 459).

Besonderheiten weinbaulicher Gewinnermittlung: Das Wj. richtet sich bei Weinbaubetrieben nach § 4a Abs. 1 Nr. 1. Nach § 8c Abs. 1 Nr. 3 EStDV (zur erstmaligen Anwendung § 84 EStDV) können Betriebe mit reinem Weinbau den Zeitraum vom 1. 9. bis 31. 8. als Wj. bestimmen. Für die Umstellung auf das Wj.

des § 8c Abs. 1 Nr. 3 ist bei einem Betrieb mit reinem Weinbau § 8c Abs. 2 Satz 3 EStDV zu beachten (s. Erl. zu § 4a EStG). Wegen des Umfangs der Buchführungspflicht bei Weinbaubetrieben s. BMF v. 15. 12. 1981, BStBl. I, 878.

Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ist nicht der einzelne Rebstock, sondern die Rebanlage, uE im allgemeinen differenziert nach Art, Ertragsfähigkeit und Alter. Zu diesen abnutzbaren WG des Anlagevermögens gehören neben den Pflanzen auch Stützen, Abzäunungen zum Schutz vor Wildverbiß, die Umgestaltung des naturgewachsenen Grund und Bodens in der Weise, die erst ein wirtschaftlich sinnvolle Bepflanzung ermöglicht.

BFH v. 30. 11. 1978 IV R 43/78, BStBl. II 1979, 281 mwN; RFH v. 11. 10. 1939, RStBl. 1940, 28; vgl. zur USt. auch BFH v. 8. 11. 1995 XI R 63/94, BStBl. II 1996, 114 (117); auch SAUER, FR 1988, 535; zur ND für AfA die AfA-Tabelle Weinbau und Weinhandel, BStBl. I 1992, 3; zur Fertigstellung BMF v. 17. 9. 1990, BStBl. I, 420; Dauerkulturen. Wegen der Sachbehandlung von Wiederbepflanzungsrechten im Weinbau OFD Koblenz v. 2. 5. 2000, StEK EStG § 13 Nr. 674.

Einstweilen frei.

228–229

5. Einkünfte aus Gartenbau

Schrifttum: SCHLEY, Einzelfragen bei der Prüfung gärtnerischer Betriebe, StBp. 1963, 130; LEINGÄRTNER, Blumengärtnerei als Landw. oder Gewerbebetrieb, FR 1975, 240; JANSSEN, Zur StPflicht des Friedhofgartenbaus, Inst. f. StRecht d. Univ. Köln, Bd. 45; FAUS, Gärtnereien, Betriebe der LuF oder Gewerbebetriebe, DStR 1974, 18; LEINGÄRTNER, Die Blumengärtnerei als Landwirtschaft oder Gewerbebetrieb, FR 1975, 240; JOSTEN, Zur Frage der Abgrenzung zwischen Landwirtschaft und Gewerbe bei Friedhofsgärtnereien, INF 1979, 128; OSTERMEIER, Zur Problematik des steuerschädlichen Zukaufs bei Gartenbaubetrieben, INF 1983, 42; HERDER, Steuerfragen im Gartenbau, INF 1985, 488; FEKSE, Steueroptimale Strukturierung von Gartenbaubetrieben, INF 1988, 224; HERDER, Aktuelles Steuerrecht im Gartenbau, INF 1991, 481; BRACKE, Abgrenzung der LuF vom Gewerbe unter besonderer Berücksichtigung des Gartenbaus, INF 1997, 389.

a) Erweiterter Begriff des Gartenbaus

230

Mit dem StBereinG 1999 (v. 22. 12. 1999, BGBl. I, 2601; BStBl. I 2000, 13) wurden in Abs. 1 Nr. 1 die Alternativen „Obstbau, Gemüsebau und Baumschulen“ gestrichen, die seither (ab dem VZ 2000) in Angleichung an die bewertungsrechtliche Definition des Gartenbaus dem Gartenbau als Oberbegriff unterliegen (BTDrucks. 14/1514 Art. 1 Nr. 7 unter Bezugnahme auf §§ 61, 125 Abs. 6 Nr. 3, 142 Abs. 2 Nr. 4 BewG). Folgerungen ergeben sich hierbei ua. für das Wj. beim Gemüsebau, für das nunmehr nach § 8c Abs. 2 Satz 1 EStDV abweichend von § 4a Abs. 1 Nr. 1 der Übergang auf das Kj. als Wj. möglich ist, was bisher auch schon für den Obstbau und Baumschulen galt. Im Rahmen des Bewertungsrechts bleibt die bisherige Unterscheidung, wenn auch unter dem Oberbegriff des Gartenbaus, bedeutsam (§§ 61, 125 Abs. 6 Nr. 3, 142 Abs. 2 Nr. 4 BewG).

b) Begriff des Gartenbaus im engeren Sinn

231

Unter Betrieb von Gartenbau iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 verstand man bis zum StBereinG 1999 (nur) die verfeinerte Bodenbewirtschaftung zur Gewinnung hochwertiger pflanzlicher Bodenerzeugnisse (zB Blumen) und deren Verwertung. Verwertung kann auch die (entgeltliche) Überlassung an Selbstpflücker sein (Abschn. 1.11 Abs. 3 BewRL; glA BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 71). Unter Garten-

bau im engeren Sinn fällt etwa jegliche Pflanzenzucht in Gewächshäusern (RdF v. 8. 8. 1935 zum RBewG, RStBl., 1077, hiernach auch die Pilzzucht in Kellern) bzw. Folienanlagen oder eine Champignonzucht (BFH v. 20. 1. 1955 V 120/54 U, BStBl. III, 93; FG Nürnberg v. 25. 7. 1952, BB 1953, 256, rkr.; aA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 18, der Pilzzucht im Auffangtatbestand erfaßt). Erfolgt die Zucht auf Substraten (R 135 Abs. 1 Satz 2 EStR) liegt uE die Einordnung unter den Auffangtatbestand des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 näher. Chemische oder biochemische Produktionsverfahren scheiden schon von vornherein für die Annahme von LuF aus (s. auch Anm. 218).

Die Gewinnung von Gartenfrüchten im Hausgarten des Land- und Forstwirts stellt nicht Gartenbau, sondern eine Betätigung im Zusammenhang mit der Wohnung des Land- und Forstwirts dar (RFH v. 18. 10. 1933, RStBl. 1934, 43; glA zB BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 72).

Der enge Begriff des Gartenbaus deckt nur einen Teilaspekt des Berufsbilds des Gärtners ab. Dieses Berufsbild umfaßt darüber hinaus oftmals auch Dienst- und Werkleistungen, etwa bei der Gestaltung, Errichtung und Pflege von Garten- und Friedhofsanlagen, Landschaftsgestaltung usw., und macht eine besonders genaue Abgrenzung zum Gewerbebetrieb erforderlich.

Zur stl. Einordnung von luf. Betätigungen und Dienst- bzw. Werkleistungen, Anm. 183, 197; Friedhofs- und Landschaftsgärtnereien sind regelmäßig Gewerbebetriebe, BFH v. 12. 1. 1989 V R 129/84, BStBl. II, 432; auch WITTICH, INF 1991, 242; Herder INF 1991, 481; BRÄCKE, INF 1997, 389.

Das Wirtschaftsjahr des Gartenbaubetriebs richtet sich nach § 4a Abs. 1 Nr. 1. Gartenbaubetriebe können gem. § 8c Abs. 2 Satz 1 auch das Kj. als Wj. bestimmen. Für die Umstellung ist § 8c Abs. 2 Satz 2 EStDV zu beachten (zur erstmaligen Anwendung von § 8c Abs. 2 EStDV in der derzeit gültigen Fassung, § 84 EStDV). Zur Buchführungspflicht, BMF v. 15. 12. 1981, BStBl. I, 878, dort Tz. 3.2 zur Bewertung von Pflanzenbeständen und Kulturen und Tz. 3.3.2 zu den Anbauverzeichnissen der gärtnerischen Betriebe. Zur Bewertung von Topfpflanzen FinMin. NRW v. 16. 7. 1984, INF 1984, 503.

232 c) Begriff des Obstbaus als Teil des Gartenbaus

Obstbau ist die planmäßige Gewinnung und Verwertung von Obst. Zum Obstbau wird auch der feldmäßige Anbau von Erdbeeren und Strauchbeerenobst gerechnet (zB MITTERPLEININGER in L/B/P, EStG § 13 Rn. 14). Darauf, ob die Früchte vom Obstbauern oder von Selbstpflückern geerntet werden, kommt es nicht an (s. auch Abschn. 1.11 Abs. 3 BewRL). Nicht unmittelbar zum Obstbau gehört das Keltern von Obst (dies steht im Gegensatz zum Weinbau, der auch die Weinerzeugung mitumfaßt, dazu Anm. 240). Die Verarbeitung von Obst zu Most und Apfelwein ist aber ggf. landwirtschaftlicher Nebenbetrieb iSv. § 13 Abs. 2 Nr. 1 (glA zB MÄRKLE/HILLER, Rn. 179). Nicht Obstbau, sondern ggf. zur Landwirtschaft gehörig ist der extensive Obstbau, dh. Streupflanzungen (Obstbäume und -sträucher, die einzeln auf Acker, Grünland oder an Wegrändern angebaut sind; aus bewertungsrechtlicher Sicht FinVerw., gleichlautende Ländererlasse v. 16. 4. 97, BStBl. I, 543 [552]). Dementsprechend geht die Rspr. des BFH davon aus, daß eine Obstplantage nur dann einen Betrieb iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 darstellen kann, wenn ihre Nutzung bei realistischer Beurteilung Erträge abwerfen kann, die als Einnahmequelle von Gewicht sein können (BFH v. 19. 1. 89 IV R 62/88, BFH/NV 1989, 775: Kiwi-Zucht, Verkauf von 10 bis 20 Zentnern Obst allein reichen dafür nicht aus).

Zum Anbauverzeichnis beim Obstbau BMF v. 15. 12. 1981, BStBl. I, 878.

Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ist die Obstbauanlage, uE differenziert nach Art, Ertragsfähigkeit und Alter (glA MITTERPLEININGER in L/B/P, EStG § 13 Rn. 14 a; zur Aktivierung GEISLER, INF 1983, 281; s. auch RÜBKE, INF 1991, 337; FinMin. Schl.-Holst., StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 59: nur bei einigem Gewicht). Zu den abnutzbaren WG des Anlagevermögens gehören neben den Pflanzen auch Stützen, Abzäunungen zum Schutz vor Wildverbiß, die Umgestaltung des naturgewachsenen Grund und Bodens in der Weise, die erst eine wirtschaftlich sinnvolle Bepflanzung ermöglicht

BFH v. 30. 11. 1978 IV R 43/78, BStBl. II 1979, 281 mwN; RFH v. 11. 10. 1939, RStBl. 1940, 28; BMF v. 17. 9. 1990 BStBl. I 1990, 420; auch zum Weinbau Anm. 241; zur Behandlung von Pflege- und Gemeinkosten BMF v. 15. 12. 1981, BStBl. I, 878; RÜBKE, INF 1991, 337; zur Fertigstellung BMF v. 17. 9. 1990, BStBl. I, 420; zur ND BStBl. I 1992, 420.

IdR sind Kulturen von Obstbaubetrieben mehrjährige Kulturen oder Dauerkulturen, weshalb etwa das Aktivierungswahlrecht nach R 131 Abs. 2 Satz 3 EStR (in entsprechender Anwendung) für das Feldinventar und die stehende Ernte regelmäßig ausscheidet (MITTERPLEININGER in L/B/P, EStG § 13 Rn. 14).

d) Begriff des Gemüsebaus als Teil des Gartenbaus

233

Nach der Rspr. des BFH ist der Gemüsebau durch die besondere Intensität der Bodenbearbeitung gekennzeichnet, die in dem Verhältnis der Glas- zu den Freilandflächen, der Größe der Treib- und Kalthäuser und dem überwiegenden Anbau von Frischgemüse im Früh- und Spätherbst zum Ausdruck kommt.

BFH v. 19. 9. 1952 III 224/51 U, BStBl. III, 284 zum BewG; zum Anbau von Kohl Nds. FG v. 6. 6. 1989, EFG 1989, 558, rkr.; wegen der Abgrenzung des luf Gemüsebaus vom Gewerbebetrieb bei Zukauf, allgemein Anm. 172 ff. und BFH v. 17. 11. 1960 IV 57/60 StRK GewStG § 2 Abs. 1 R. 127.

Werden demnach etwa Gemüsearten nach landwirtschaftlicher Anbaumethode im Rahmen der Fruchtfolge als Hauptkultur angebaut, zB Kopfkohl, Pflückerbensen, Pflückbohnen, handelt es sich um eine landwirtschaftliche Betätigung (Abschn. 6.07 Abs. 1 Nr. 1 BewRL). Die Rspr. hat den Gemüsegarten (und Obstgarten) eines Gutsbesitzers als Bestandteil seines landwirtschaftlichen Betriebs aufgefaßt (RFH v. 18. 10. 1933, RStBl. 1934, 43; BFH v. 18. 9. 1952 IV 105/52 U, BStBl. III, 307); darauf, ob die Erzeugnisse zum Eigenverbrauch bestimmt sind, kommt es nicht an. Die üblichen Hausgärten eines LuF stellen nunmehr aber regelmäßig (s. aber § 13 Abs. 2 Nr. 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002) weder Gemüsebau (noch Gartenbau) noch Landwirtschaft dar, sondern sind Teil der Wohnung des Land- und Forstwirts und gehören demnach spätestens mit Ablauf des Kj. es 1998 nicht mehr zum luf BV.

Vgl. BMF v. 15. 12. 1981, BStBl. I, 878, dort TNr. 3.2 zur Bewertung von Pflanzenbeständen und Kulturen und TNr. 3. 3. 2 zum Anbauverzeichnis beim Gemüsebau.

e) Baumschulen als Teil des Gartenbaus

234

Der Betrieb von Baumschulen ist vom Forstbetrieb abzugrenzen. Bei Baumschulbetrieben werden mit Hilfe der Naturkräfte Junggehölze (neben Forst-, Obst-, Ziergehölzen auch sonstige Gehölze, wie Rosen usw) aus Sämlingen, Ablagern und Stecklingen auch zur Veredelung erzeugt und verwertet (s. zu den Gehölzgruppen Abschn. 6.50 BewRL). Ohne daß sich an der Eigenschaft als luf

Baumschulbetrieb etwas ändert, dürfen die Sämlinge auch zugekauft werden, weil Sämlinge am Anfang des Luft Erzeugungsprozesses einer Baumschule stehen (s. auch Anm. 172 ff.). Umgekehrt können Sämlinge einer Baumschule auch als Kostpflanzen zur Aufzucht an andere Betriebe gegeben werden, ohne daß dies am Luft Charakter der Baumschule etwas ändert (zum Kostvertrag eingehend BFH v. 16. 12. 76 V R 115/71, BStBl. II 1977, 272 mwN; auch BFH v. 19. 7. 62 V 145/59 U, BStBl. III, 543).

Kostpflanzen bleiben eigene Erzeugnisse, wenn die in Kost gegebenen Sämereien oder Pflanzen in der Verfügungsgewalt des Kostgebers (Baumschule) bleiben und der Kostnehmer die Rücklieferungsverpflichtung gegenüber dem Kostgeber hat. Dabei kommt es nicht darauf an, daß der Kostgeber die hingegebenen Pflanzen im eigenen Betrieb erzeugt hat (H 135 EStH).

Pflanzgärten von Forstbetrieben, deren Erzeugnisse überwiegend für den eigenen Bedarf verwendet werden, sind Bestandteil (ggf. auch Teilbetrieb) des Forstbetriebs.

Aus dem Umstand, daß die Erzeugnisse einer Baumschule zivilrechtlich weder wesentliche Bestandteile noch Früchte des zu ihrer Hervorbringung genutzten Grundstücks darstellen, sondern daß sie bewegliche Sachen auch nach ihrer Einfügung in das Grundstück zur Aufzucht bleiben und Umlaufvermögen sind (s. BFH v. 3. 12. 70 IV R 170/67, BStBl. II 1971, 321), hat der BFH bei (Mit-)Eigentum von Ehegatten an den gemeinsam bewirtschafteten Flächen nicht wie sonst im Bereich der LuF prima facie auf das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft in Gestalt einer Innengesellschaft geschlossen (BFH v. 14. 8. 86 IV R 341/84, BStBl. II 1987, 23 mwN).

Besonderheiten der Gewinnermittlung von Baumschulbetrieben: BMF v. 22. 2. 1995, BStBl. I, 179 TNr. 3.2 zur Bewertung von Pflanzbeständen und Kulturen, TNr. 3. 3. 2 zum Anbauverzeichnis; v. 17. 1. 2002, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 59: Vereinfachungsregelung zur Bewertung mehrjähriger Baumschulkulturen in den Wj. 1997/98 bis 2000/01. Baumschulkulturen gehören zum Umlaufvermögen (BFH v. 3. 12. 1970 IV R 170/67, BStBl. II 1971, 321). Die Kosten für die Erstanlage der Pflanzbestände sind grds. aktivierungspflichtig. Für die Bewertung mehrjähriger Baumschulkulturen hat die FinVerw. eine Vereinfachungsregelung getroffen.

BMF v. 21. 3. 97, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 44: für die Wj 1997/1998 (1998) bis 2001/2002 (2002); zu deren Handhabung sowie den Neuerungen gegenüber bisherigen Regelungen BRACKE, INF 1997, 490, sowie aus dem älteren Schrifttum DEVERMANN, INF 1990, 293; HERDER, INF 1991, 481; zum Begriff der mehrjährigen Baumschulkultur Nds. FG v. 11. 1. 94, EFG 1994, 560; Hess. FG v. 17. 2. 97, EFG 1997, 945, bestätigt von BFH v. 23. 4. 98 IV R 25/97, BFH/NV 1998, 1470; BMF v. 21. 3. 97, BStBl. I, 369.

Diese Vereinfachungsregelung schließt die Einzelbewertung durch den Stpfl. nicht aus (s. MITTERPLEININGER in L/B/P, EStG § 13 Rn. 16 a), ist praktisch aber wohl allein von Bedeutung (RAUSENDORF, INF 1977, 509). Die Wiederaufschulung eines geräumten Baumschulquartiers führt wegen der Zugehörigkeit der Baumschulkulturen zum Umlaufvermögen nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 zur Aktivierung der entsprechenden AK und HK, wobei gegen eine Schätzung dieser Kosten in Anlehnung an die Fläche mittels ha-Richtsätzen von der Rspr. keine grundsätzlichen Bedenken erhoben werden (BFH v. 3. 12. 70 IV R 170/67, BStBl. II 1971, 321). Verluste von Pflanzen, zB aufgrund Frostschäden, führen grds. zu sofort abziehbaren BA (glA MITTERPLEININGER in L/B/P, EStG § 13 Rn. 16 a).

6. Betriebe, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen

235

Bedeutung der Tatbestandsvariante: Die Regelung in Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, wonach Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen, Einkünfte aus LuF beziehen, hat mehrfache Bedeutung. Daraus folgt zum einen, daß der vorangehende Katalog nicht abschließend ist und der Gesetzgeber einen Auffangtatbestand vorgesehen hat. Bedeutsam ist weiterhin, daß der Auffangtatbestand den Kernbereich der luf. Urproduktion definiert. Zum Begriff des Betriebs s. Anm. 217.

Pflanzen sind im allgemeinen autotrophe Lebewesen, dh., sie bauen mit Hilfe des Sonnenlichts im Wege der Photosynthese ihre organische Körpersubstanz aus unbelebtem, anorganischem Material auf. Damit schaffen die Pflanzen die Existenzvoraussetzungen für die heterotrophen Tiere und Menschen sowie einige heterotrophe Pflanzen. Da sich im Sinne des Auffangtatbestands von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 die Hilfe der Naturkräfte auf die Gewinnung von Pflanzen und Pflanzenteilen bezieht, sind zwar grundsätzlich alle für das Leben allgemein bedeutsamen Naturkräfte mit angesprochen, dabei vor allem aber der für die pflanzliche Existenz notwendige Grund und Boden, was aber die Gewinnung von Pflanzen und Pflanzenteilen auf anderen Substraten nicht ausschließt (R 135 Abs. 1 Satz 2 EStR).

Das „Gewinnen“ von Pflanzen und Pflanzenteilen mit Hilfe der Naturkräfte ist gleichbedeutend mit Erzeugen bzw. mit Pflanzenbau. Darunter wird der Anbau von Kulturpflanzen verstanden (vgl. Meyers Enzyklopädisches Lexikon, Stichw. Pflanzenbau). An das Gewinnen von Pflanzen ist dabei keine hohe Anforderung zu stellen, namentlich was Anbau und dergleichen betrifft. Daher kann etwa durch Samenanflug ein Forstbetrieb entstehen (BFH v. 13. 4. 1989 IV R 30/87, BStBl. II, 718 und v. 18. 5. 2000 IV R 27/98, BStBl. II, 524). Nur wer Pflanzen oder Pflanzenteile erzeugt und verwertet, erzielt Einkünfte iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1. Erzeugen und verwerten meint zurechenbar erzeugen und verwerten (Anm. 20 ff.).

So erfüllt jemand zB die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 nicht, der aufgrund jährlich neu abgeschlossener Verträge lediglich den herangewachsenen Reet erntet und veräußert, denn er gewinnt nicht Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte (Schl.-Holst. FG v. 22. 11. 1984, EFG 1985, 495, rkr.). Er ist mit dieser Tätigkeit gewerblich tätig. Anders, wenn die Reetflächen zu den Nutzflächen dessen gehören, der das Reet gewinnt. Das kann etwa auch der Fall sein, wenn über die entsprechenden Flächen ein Nutzungsvertrag über längere Zeit vorliegt, der auch zur Instandhaltung und Pflege dieser Flächen verpflichtet (Schl.-Holst. FG v. 18. 3. 1992, EFG 1993, 351, rkr. betr. USt.).

Einzelfälle der Gewinnung von Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte: Im einzelnen ist es nicht einfach, zu bestimmen, was unter den Auffangtatbestand des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 fallen kann. UE gehört dazu die Gewinnung von Christbäumen auf Christbaumplantagen, die weder Forstwirtschaft noch sonstige Nutzung nach Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 Abs. 1 BewG ist; aus bewertungsrechtlicher Sicht wird von der FinVerw. die *Weihnachtsbaumkultur* aber in die sonstige luf. Nutzung – § 62 BewG, dazu § 13 Abs. 1 Nr. 2 – einbezogen (gleichlautende Ländererlasse v. 16. 4. 1997, BStBl. I, 543 [553]; dazu FG Ba.-Württ. v. 20. 9. 2001, EFG 2002, 307; aus der Sicht der Waldgesetze zB Bay. OLG v. 18. 12. 1991, HLBS-Report 1993, 68). Ferner die Erzeugung von *Grassoden* für Sportstadien oder Golfplätze. Pflanzenerzeugung auf Hydrokulturbasis kann bereits unter eine der im Katalog von Abs. 1 Satz 1 ausdrücklich genann-

ten Erzeugungsarten fallen, uE aber nicht unter Landwirtschaft im engeren Sinn. Besteht der Hauptanteil der Betätigung lediglich in der Umstellung zugekaufter Pflanzen auf Hydrokultur, kann nicht mehr von einer luf. Erzeugung gesprochen werden.

Die Erzeugung von Regenwürmern und Regenwurmhumus fällt nicht unter den Auffangtatbestand, da hier nicht Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewonnen werden. Entsprechendes gilt für die Herstellung von Blumenerde aus Stallmist und Zusätzen (FG Münster v. 10. 4. 1968, EFG 1968, 438, rkr.; aber zur Pilzerde bei Champignonzucht: FG Nds. v. 29. 6. 1961, EFG 1962, 137, rkr.). Allerdings kann die Erzeugung integrierter Bestandteil von Gartenbau bzw. Landwirtschaft usw. sein, wenn die verwendete organische Substanz überwiegend im eigenen Betrieb gewonnen wird und die Erzeugnisse (Regenwürmer und Humus) dort verwendet werden. Nach der FinVerw. kann die Erzeugung Nebenbetrieb iSv. § 13 Abs. 2 Nr. 1 sein, wenn die verwendete organische Substanz überwiegend im eigenen Betrieb erzeugt wird und die erzeugten Regenwürmer und der Regenwurmhumus überwiegend für die eigene Verwendung bestimmt sind. Die Erzeugung und Verwertung ist jedenfalls gewerblich, wenn die eingesetzte organische Substanz zu weniger als 50 vH aus dem eigenen Betrieb stammt, dh., zugekauft ist, und die Erzeugnisse überwiegend für den Verkauf bestimmt sind (OFD Koblenz v. 22. 6. 1988 DStZ E 1988, 244).

236–239 Einstweilen frei.

B. Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–5)

Schrifttum: KUTSCHER, Abgrenzung Landwirtschaft/Gewerbe – Einheitsbewertung und stl. Behandlung von landwirtschaftl. Betrieben mit verstärkter Tierzucht und Tierhaltung, DStZ 1964, 225; DIEKMANN, Stl. Abgrenzung zwischen landwirtschaftl. und gewerbl. Tätigkeit bei Aufzucht fremder Tiere, INF 1970, 511; SCHARFENBERG, Behandlung von Legehennen als geringwertige Wirtschaftsgüter, INF 1971, 27; FELSMANN, Abgrenzung der landwirtschaftl. von der gewerbl. Tierhaltung, INF 1970, 347 und INF 1971, 337; PLATE, Die stl. empfehlenswerten Gesellschaftsformen in der Landwirtschaft, Stbg. 1971, 221; W. WENDT, Abgrenzung zwischen landwirtschaftl. und gewerbl. Tierzucht und Tierhaltung bei verschiedenen Haltungsformen der Junghennenaufzucht, INF 1971, 49; W. WENDT, Abgrenzung gewerbl. und landwirtschaftl. Tierzucht und Tierhaltung bei Betrieben, die fremde Tiere halten, INF 1971, 529; FELSMANN, Kooperationsmöglichkeiten bei landwirtschaftl. Tierzucht und Tierhaltung, INF 1972, 433; SCHWÄR, Zur Abgrenzung Gewerbe-Landwirtschaft, INF 1973, 433; FELSMANN, Fragen zur Abgrenzung der Landwirtschaft vom Gewerbebetrieb, INF 1975, 361; PAPE, Fischzucht als landwirtschaftl. Tätigkeit, INF 1977, 559; OSTERMEIER, Steuerliche Probleme im Zusammenhang mit der Zucht und Haltung von Reitpferden, StBp. 1979, 225; DERS., Nochmals: Reitpferde und Steuerrecht, INF 1981, 78; FELSMANN, Pferdezucht als gewerbliche Betätigung?, INF 1980, 488; MÄRKLE/HILLER, Steuerliche Behandlung von Reitbetrieben, INF 1980 S 337; OSTERMEIER, Nochmals: Reitpferde und Steuerrecht, INF 1981, 78; MARRÉ, Betriebe mit Pferdehaltung: Landwirtschaft oder Gewerbe?, INF 1981, 204; FELDHAUS, Ertragsteuerliche Behandlung der Milchrente, INF 1985, 49; MILCH, Stl. Abgrenzung zwischen landwirtschaftl. und gewerblicher Tierhaltung, INF 1985, 193; BECKER, Aggregation von Tierbeständen mit Hilfe eines Kennzahlenschlüssels, Agrarwirtschaft 1988, 207; MAY, Der Vieheinheitenschlüssel: Kritik, Novellierungsvorschläge, Auswirkungen alternativer Änderungen, Göttingen 1988; ENGEL, Die Fehler im Vieheinheitenschlüssel, INF 1988, 53; KLEEGERG, Die Besteuerung der Gehegehaltung von Wildtieren, INF 1988, 370; MARRÉ, Gewerbliche Beurteilung eines Reitbetriebs, INF 1988, 298; DERS., Pensionspferdehaltung als landwirtschaftl. Reiterhof, INF 1989, 347; ENGEL, Bewertungs-Ratgeber in der Tierhaltung, II., 1995; HILLER, Ertragsteuerliche Bewertung von Tieren, INF 1995, 161; RAUPACH, Das Pferd im Steuerrecht, Pferde Zucht und Haltung 2/1997, 96 (= FS für Ludwig Schmidt, 1993); GLIER/SCHMID, Einkommensbesteuerung, Einheitsbewertung und Bedarfswertung für die

Erbschaft- und Schenkungsteuer bei der Landwirtschaft, Wolfs Steuerleitfäden; HILLER, Der IV. Senat im Labyrinth der eigenen Rspr. zur Bewertung von Tieren, INF 1997, 557.

Verwaltungsanweisungen: R 124a, H 124a, R 125, H 125, R 125a; BMF v. 14. 11. 2001, BStBl. I, 864, zur Bewertung von Tieren in luf. tätigen Betrieben nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2.

I. Allgemeine Erläuterungen zu den Tierzucht- und Tierhaltungsregelungen

1. Rechtsentwicklung von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–5

240

ESTG 1934 v. 16. 10. 1934 (RGBl. I, 1005; RStBl., 1261): Das ESTG 1934 rechnete in § 13 Abs. 1 Nr. 2 zu den Einkünften aus LuF „Einkünfte aus Tierzucht, Viehmästereien, Abmelkstätten, Geflügelfarmen und ähnlichen Betrieben, wenn zur Tierzucht oder Tierhaltung überwiegend Erzeugnisse verwendet werden, die im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gewonnen sind“.

StÄndG v. 18. 7. 1958 (BGBl. I, 473; BStBl. I, 412): In Anlehnung an die Rspr. des BFH (BTDrucks. 3/448, 10) unterschied das Gesetz erstmals land- und forstwirtschaftliche „Einkünfte aus der Tierzucht und Tierhaltung dieser Betriebe, wenn die für die Tierzucht und Tierhaltung erforderlichen Erzeugnisse überwiegend in diesen Betrieben gewonnen werden können“ (§ 13 Abs. 1 Nr. 1) von den Einkünften „aus Tierzuchtbetrieben, Viehmästereien, Abmelkstätten, Geflügelfarmen und ähnlichen Betrieben, wenn zur Tierzucht oder Tierhaltung überwiegend Erzeugnisse verwendet werden, die im eigenen Betrieb mit Hilfe der Naturkräfte gewonnen sind“.

Hier hat sich der BRat nur zum Teil durchsetzen können. Er hat schon zu diesem Zeitpunkt die vollständige und heute gültige abstrakte Flächendeckungslösung verfolgt (BTDrucks. 3/260 Anlage 2, 68: „Es soll auf den Umfang der selbsterzeugten Futtermittel nicht ankommen“; ablehnend seinerzeit die BReg. aaO Anlage 3, 74). Die Gesetz gewordene Fassung beruhte auf einem Vorschlag des Finanzausschusses (BTDrucks. 3/448, 33), der von der Vorstellung ausging, daß die Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 2 nach der Verkehrsanschauung nicht ohne weiteres zur Landwirtschaft gerechnet werden könnten (zu BTDrucks. 3/448, 10).

GDL v. 15. 9. 1965 (BGBl. I, 350; BStBl. I, 552): Die systematische Grundlage des heutigen Rechtszustands in Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 und 3 – von der Bemessung der Mindestflächendeckung abgesehen – hat iVm. Änderung des BewG (dazu BTDrucks. IV/1488) das Ges. über die Ermittlung des Gewinns aus der LuF nach Durchschnittssätzen gebracht (s. auch die Verweisung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 auf § 39a Abs. 2 bis 5 BewG idF des Ges. zur Änd. des BewG v. 13. 8. 1965, BGBl. I, 851 = § 51 Abs. 2 bis 5 BewG 1965; vgl. dazu auch BTDrucks. IV/3568; zum Inkrafttreten §§ 11, 12 GDL). Der bisherige § 13 Abs. 1 Nr. 2 wurde gestrichen, die nachfolgenden Nr. entsprechend angepaßt. Seither genügt für die Annahme landwirtschaftlicher Tierzucht bzw. Tierhaltung das Vorhandensein regelmäßig landwirtschaftlich genutzter Flächen (abstrakte Mindestflächendeckung), auf die Futterzeugungsmöglichkeiten, den Umfang der tatsächlichen Eigenfuttermittelverwendung sowie den Umfang des Futtermittelzukaufs kommt es nicht an.

Ges. zur Änderung und Ergänzung bewertungsrechtlicher Vorschriften und des ESTG v. 22. 7. 1970 (BGBl. I, 1118; BStBl. I, 911): Im Gleichklang mit der Änderung des § 51 Abs. 1 BewG wird die für die Mindestflächendeckungsregelung bis 30. 6. 1998 gültige Fassung des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Gesetz (dazu BTDrucks. VI/914). Sie hat bei der Staffelung der Höchstgrenzen von VE

die Klein- und Mittelbetriebe gegenüber dem bisherigen Rechtszustand weiter begünstigt.

BewÄndG v. 27. 7. 1971 (BGBl. I, 1157; BStBl. I, 360): An § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 wurde der jetzt noch geltende Satz 5 an- und im BewG § 51 a BewG eingefügt. Beide Vorschriften gehen nach einem von der BReg. zunächst abgelehnten Vorstoß des BRats (BTDrucks. VI 1888 Anl. 2 und 3) auf die Fassung des Finanzausschusses zurück (BTDrucks. VI/2334, 4ff., 8). Nach § 52 Abs. 17 Satz 5 ist § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31. 12. 1971 enden. § 51 a BewG wurde durch das Agrarsozialreformgesetz 1995 v. 29. 7. 1994 (BGBl. I, 1890; BStBl. I, 543) und das Gesetz zur Anpassung steuerlicher Vorschriften der LuF v. 29. 6. 1998 (BGBl. I, 1692; BStBl. I, 930) geändert.

EGAO 1977 v. 14. 12. 1976 (BGBl. I, 3341; I 1977, 667; BStBl. I, 694; I 1977, 294): Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 wird als Verweisung zu § 51 Abs. 2 bis 5 BewG gefaßt (einschließlich der später wieder abgeschafften Verweisung auf die vom Senat von Berlin [West] erlassenen Rechtsverordnungen).

Einigungsvertrag v. 31. 8. 1990 (BGBl. II, 885; BStBl. I, 654): Der Rechtszustand ist auf Einzelunternehmen bzw. PersGes. übertragen worden, die im Gebiet der ehemaligen DDR und Berlin-Ost Tierzucht und Tierhaltung betreiben, was zugunsten der abstrakten Mindestflächendeckung vor allem die nach dem StR der DDR erforderliche Voraussetzung entfallen ließ, daß das Futter für die Tierzucht und Tierhaltung überwiegend im eigenen Betrieb erzeugt werden muß (s. auch GLIER/SCHMID, 19. Aufl 2001, Nr. 131).

Ges. zur Anpassung steuerlicher Vorschriften der Land- und Forstwirtschaft v. 29. 6. 1998 (BGBl. I, 1692; BStBl. I, 930): Mit Wirkung für Wj., die nach dem 30. 6. 1998 beginnen (§ 52 Abs. 15 a), wurden die Tierbestandsgrenzen in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 auf fünf Staffeln und in Staffel drei und vier gegenüber der bisherigen Staffel drei sowohl bezüglich der Fläche als auch bezüglich der VE je ha deutlich erweitert. Entsprechende Änderungen wurden in § 51 und § 51 a BewG vorgenommen.

241 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–5

Die Bedeutung der Tierzucht und Tierhaltungsvorschriften liegt hauptsächlich in der Abgrenzung von den Einkünften aus Gewerbebetrieb und mithin auch der GewStPflcht (zB BFH v. 4. 2. 1976 I R 113/74, BStBl. II, 423), die Regelungen haben aber etwa auch Bedeutung für die Gewinnermittlungsart (§ 13 a Abs. 1 Nr. 3, dazu BFH v. 17. 10. 1991 IV R 134/89, BStBl. II 1992, 378). Der Gesetzgeber hat zum Schutz der bäuerlichen Landwirtschaft und im Interesse einer bodenbezogenen Tierzucht und Tierhaltung festgelegt, daß diese nur dann LuF sind, wenn die Zahl des gehaltenen oder erzeugten Viehs eine am Umfang der landwirtschaftlichen Nutzfläche ausgerichteten Grenze nicht überschreitet. Über § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 2 bis 5 BewG ergibt sich eine Verklammerung mit dem Bewertungsrecht sowie gem. § 24 Abs. 2 Nr. 2 UStG eine Verbindung mit der USt. (s. zB BFH v. 15. 10. 1993 V B 72/93 BFH/NV 1994, 666). Die Regelungen des Abs. 1 Sätze 2 bis 4 und die in Satz 5 in Bezug genommenen §§ 51, 51 a BewG sind namentlich auch als Wettbewerbsschutz für die bäuerliche Veredelungswirtschaft konzipiert worden.

Ob die Tierzucht und Tierhaltungsregelungen diesem Ziel gerecht geworden sind, wird zB unter Hinweis auf die weithin gewerblich gewordene Geflügelhaltung bzw. das Wirken anderer Faktoren bezweifelt: Umweltschutz solle nicht über StR betrieben werden,

sondern über einschlägige Regelungen, wie zB Gülle-VOen. Vergleichbare Regelungen wie die genannten gebe es im EU-Raum nicht. Für die Beibehaltung der gegenwärtigen Regelung, die allerdings zugunsten kleinerer Betriebe und der Betriebe in den neuen Bundesländern verbessert werden sollte, spreche die gewstl. Differenzierung (KÖHNE/WESCHE, 71 f.). Die genannten Zweifel sind ihrerseits zweifelhaft (s. zur Gegenposition etwa BTDrucks. 13/10315, 4 – abgelehnter Entschließungsantrag der SPD – ua. Berücksichtigung des biologisch-technischen Fortschritts in der Landwirtschaft und in der Tierernährung, Herstellung einer leistungs- und wettbewerbsfähigen, marktorientierten Landwirtschaft iVm. Umweltverträglichkeit).

Die zu Tierhaltungskooperationen ergangene Vorschrift des Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 soll aus agrarpolitischen Gründen (BReg. BTDrucks. VI/1888 Anl. 3) die bäuerliche Veredelungswirtschaft fördern (BRat in BTDrucks. VI/1888 Anl. 2). Unter Beseitigung bisheriger stl. Benachteiligung wegen der Einordnung der Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb (BTDrucks. VI/1888 Anl. 3) und zur Sicherstellung stl. Neutralität (BTDrucks. VI 2334 A 2, B 2) sollen Einkünfte aus mitunternehmerischer Tierzucht und Tierhaltung auch ohne eigene Flächendeckung in der Mitunternehmerschaft dann landwirtschaftliche Einkünfte sein, wenn die Maßgaben des § 51 a BewG erfüllt sind (FinAussch. BTDrucks. VI/2334, 3: „Bei der Neuregelung wurde im Grundsatz davon ausgegangen, daß die Kooperation selbst keine eigenen Flächen bewirtschaftet“).

Die perfektionistischen Voraussetzungen des § 51 a BewG sollen insbes. auch Mißbrauch ausschließen (BReg. BTDrucks. VI/1888 Anl. 3; FinAussch. BTDrucks. VI/2334, 2; WOLTER, DStZ A 1971, 327). Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 iVm. § 51 a BewG erfasst nicht den Zusammenschluß von Landwirten zur Tierzucht und Tierhaltung in einer PersGes. unter Einbringung ihrer Flächen, als Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen. Denn in diesem Fall verfügt die Gesellschaft über eigene VE. Der Unterschied zu § 13 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 bis 4 liegt hauptsächlich darin, daß es sich dort um einem landwirtschaftlichen Betrieb zugehörige Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung handelt (Anm. 245 ff.), während nach Satz 5 Tierzucht und Tierhaltung im Rahmen eines eigenen Betriebs einer Gesellschaft vorliegt. Die Sonderregelung soll den Verdrängungswettbewerb gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung verhindern helfen (WOLTER, DStZ A 1971, 326).

Verfassungsmäßigkeit der Tierzucht und Tierhaltungsregelungen: Die typisierende Abgrenzung der landwirtschaftlichen Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung begegnet an sich keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Im Rahmen der weiten Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ist es mit agrarpolitischen Überlegungen auch haltbar, daß flächenmäßig kleinere Betriebe eine intensivere landwirtschaftliche Tierhaltung betreiben können. Die Typisierung des Umrechnungsschlüssels für Tierbestände in VE nach dem Futterbedarf gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 4 Satz 1 BewG und Anl. 1 zum BewG verstößt vom System her nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG (zum BewG BFH v. 8. 12. 1993 II R 35/90, BStBl. II 1994, 152). Verfassungsrechtlich zweifelhaft ist aber die Anwendung des Umrechnungsschlüssels nach Anl. 1 zum BewG, da hier die völlig veralteten Stichtagsverhältnisse zum 1. 1. 1964 zugrunde liegen (dazu Anm. 260 f.).

Gegen die Regelung des Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 bestehen uE im allgemeinen keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Zu diesem Ergebnis ist man offenbar nach besonderer Prüfung bereits im Gesetzgebungsverfahren gelangt (BTDrucks. VI/1888 Anlage 3). Wegen § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 b BewG s. Anm. 270.

242 a) **Verhältnis der Tierzucht- und Tierhaltungsregelungen zur gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung (§ 15 Abs. 4 Satz 1 und 2)**

Nach § 15 Abs. 4 dürfen Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10 d abgezogen werden. Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10 d die Gewinne, die der Stpfl. in vorangegangenen und in späteren Wj. aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung erzielt hat oder erzielt (zur Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift BFH v. 5. 2. 1981 IV R 163/77, BStBl. II, 359 zur Vorläuferregelung des § 2 a EStG 1971). Die Vorschrift dient dem Schutz der landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung (BTDrucks. VI/1934; VI/2350, 3, 6). Zu den allg. Verlustausgleichsbeschränkungen nach dem EStG iDF des StEntlG 1999/2000/2002 zB LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 8 Rn. 1 ff.

Gewerbliche Tierzucht oder gewerbliche Tierhaltung mit Bezug zur Urproduktion: § 15 Abs. 4 erfaßt jede Tierzucht oder Tierhaltung, der nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 bis 5 iVm. §§ 51, 51 a BewG keine ausreichenden landwirtschaftlichen Nutzflächen als wenigstens abstrakte Futtergrundlage (dazu Anm. 256) zur Verfügung stehen (BFH v. 12. 8. 1982 IV R 69/79, BStBl. II 1983, 36 zu § 2 a EStG 1971).

Betreibt ein Viehhändler neben einer Großschlächtereier in erheblichem Umfang auch eine Viehmast, ohne die für eine landwirtschaftliche Betätigung erforderliche Futtergrundlage zu haben, sind die aus der Tierhaltung resultierenden Verluste gem. § 15 Abs. 4 nicht ausgleichsfähig und nicht abziehbar (BFH v. 21. 9. 1995 IV R 96/94, BStBl. II 1996, 85).

Unter Tierzucht und Tierhaltung iSv § 15 Abs. 4 ist – von der Flächendeckung abgesehen – dasselbe zu verstehen, wie im Rahmen von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 bis 5. Ist die an sich bei voller Flächendeckung als landwirtschaftlich einzuordnende Tierzucht und Tierhaltung einer PersGes. nur wegen § 15 Abs. 3 als gewerblich zu behandeln, so ist der Schutzzweck des § 15 Abs. 4 nicht tangiert und demnach diese Vorschrift nicht anwendbar.

GlA LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 8 Rn. 12; vgl. für die offen gelassene Fragestellung, ob die Zucht von Vollblut- und Traberpferden landwirtschaftlich oder gewerblich ist, BFH v. 2. 2. 1989 IV R 109/87, BFH/NV 1989, 692 zu § 15 Abs. 2 EStG 1975. Entsprechendes gilt etwa für eine gewerblich tätige PersGes., die für die Entwicklung eines besonderen Fleischrindes eine Rinderzucht auf ausreichender Futtergrundlage betreibt (BFH v. 1. 2. 1990 IV R 45/89, BStBl. II 1991, 625); zur Legehennenhaltung etwa: FG Nds. v. 18. 3. 1981, EFG 1981, 626, rkr; zur Pferdezucht: FG Köln v. 3. 11. 1988, EFG 1989, 176, Rev. zurückgenommen; § 15 Abs. 4 schließt demnach bspw. nicht an § 13 Abs. 1 Nr. 2 an, vgl. auch FG Bremen v. 27. 6. 1986, EFG 1986, 601.

Tierzucht und Tierhaltung ohne Bezug zur landwirtschaftlichen Urproduktion fallen daher von vornherein nicht unter § 15 Abs. 4. Hierbei handelt es sich um sonstige gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung. Gewerbliche Lohnmästerei kann dagegen dem beschränkten Verlustausgleichsverbot des § 15 Abs. 4 unterliegen (glA LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 8 Rn. 12). Vgl. im übrigen Erl. zu § 15 Abs. 4.

Nicht unter § 15 Abs. 4 Satz 1 f. fallen zB die Produktion von Eintagsküken: BFH v. 14. 9. 1989 IV R 88/88, BStBl. II 1990, 152 mit Anm. KANZLER, FR 1990, 18, Zucht und Haltung fleischfressender Tiere; BFH v. 29. 10. 1987 VIII R 272/83, BStBl. II 1988, 264, wo das Verlustausgleichsverbot des § 2 a EStG 1971 auf fleischfressende Pelztier er-
streckt wurde.

243–244 Einstweilen frei.

II. Eigenbetriebliche Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–4)

1. Überblick zu den Tierzucht- und Tierhaltungsregelungen

245

Die Rechtsfolge ist den Regelungen vorangestellt (Anm. 246): Danach gehören zu den Einkünften aus LuF auch solche aus Tierzucht und Tierhaltung (Anm. 247), soweit sie mit der Landwirtschaft zusammenhängen (Anm. 248 f.) und der in VE umgerechnete Tierbestand (Anm. 260) eine bestimmte Mindestflächendeckung (Anm. 254) nicht nachhaltig überschreitet (Anm. 262).

2. Rechtsfolge des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2

246

Nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 gehören „zu diesen Einkünften auch die Einkünfte aus der Tierzucht und Tierhaltung, wenn ...“.

Notwendiger Zusammenhang der tierbezogenen mit landwirtschaftlichen Einkünften: Als „zu diesen Einkünften gehören auch“ sind nur diejenigen im Zusammenhang mit Landwirtschaft und nicht mit den übrigen in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 genannten Aktivitäten zu verstehen, da das Gesetz in der Folge auf einen Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Urproduktion und insbes. für die Mindestflächendeckung auf eine regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Fläche abstellt.

Demnach hat etwa ein Nur-Forstwirt keine Einkünfte aus landwirtschaftlicher Tierzucht und Tierhaltung (unklar in BFH v. 30. 9. 1980 VIII R 22/79, BStBl. II 1981, 210 [21]), wengleich Tiere zu seinem BV gehören können (zB Zugtiere). Auch wenn ein Verpächter seines landwirtschaftlichen Betriebs noch Einkünfte aus Landwirtschaft iSv. Abs. 1 Nr. 1 bezieht (dazu Anm. 75 ff.), kann eine in seiner Hand bestehende Tierzucht oder Tierhaltung ohne zurückbehaltene Flächen mangels Flächendeckung nur gewerblich sein. Entsprechendes gilt, wenn der Landwirt seine Flächen bzw. seinen Betrieb in eine Mitunternehmenshaft eingebracht hat (durch Eigentumsübertragung oder sonstige entgeltliche oder unentgeltliche Nutzungsüberlassung; zu den Einbringungswerten ggf. § 24 UmwStG) und daneben noch als Einzelunternehmer Tierzucht und Tierhaltung betreibt (glA FinMin. Nds. v. 29. 11. 1973 StEK BewG 1965 § 51 Nr. 8), wenn der eine Ehegatte einen landwirtschaftlichen Betrieb innehat, der andere (oder etwa der Sohn) daran nicht beteiligt ist und eine Tierzucht und Tierhaltung betreibt. Hier ergeben sich stl. Gestaltungsmöglichkeiten.

Abgrenzung zum Gewerbebetrieb: Bei der Rechtsfolgenbestimmung des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 handelt es sich trotz der Verwendung der Worte „gehören auch“ nicht um eine gesetzliche Fiktion, sondern um letztlich eine in weiten Teilen typisierende und mit agrarpolitischen Erwägungen durchgesetzte Abgrenzung der landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung gegen die gewerbliche (BTDrucks. IV/1488, 45). Tierzucht und Tierhaltung ist (von Liebhaberei abgesehen) dann in seiner Gesamtheit Gewerbebetrieb, wenn keine landwirtschaftlichen Nutzflächen als Futtergrundlage vorhanden sind (BFH v. 16. 11. 1978 IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246; v. 12. 8. 1982 IV R 69/79, BStBl. II 1983, 36). Tierzucht und Tierhaltung ohne jedwede Flächendeckung kann mithin nicht landwirtschaftlicher Betrieb oder Teilbetrieb sein (möglicherweise aA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 24). Gehört sie zu einer Landwirtschaft, ist sie unselbständiger Betriebsteil.

BFH v. 19. 7. 1955 I 203/53 U, BStBl. III, 281; aus bewertungsrechtlicher Sicht FG München v. 19. 7. 1984, EFG 1985, 11, rkr; dagegen aber BFH v. 30. 1. 1986 IV R 270/84, BStBl. II, 516 [518]; Pferdehaltung als Teilbetrieb; zur Rechtsfolge bei nachhaltigem Übersteigen der Mindestflächendeckung s. Anm. 275 ff. Dies schließt aber nicht aus, daß unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls nach der Ver-

kehranschauung aber zB auch je ein gewerblicher und ein landwirtschaftlicher Betrieb vorliegen können, wenn die Betriebe eindeutig getrennt geführt werden, LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 3; zB BFH v. 21. 9. 1995 IV R 96/94, BStBl. II 1996, 85.

Tierzucht und Tierhaltung nie gesonderte Liebhaberei: Demnach kann Tierzucht und Tierhaltung in dem Fall, daß sie unselbständiger Betriebsteil einer Landwirtschaft ist, grundsätzlich nicht isoliert als Liebhaberei oder Gewerbebetrieb eingeordnet werden (BFH v. 30. 1. 1986 IV R 270/84, BStBl. II, 516). Für die Frage der Liebhaberei ist die Totalgewinnprognose auf den gesamten Betrieb zu beziehen (OFD Frankfurt. v. 3. 11. 1981 INF 1982, 91 zur Behandlung von Pferdezucht). Sind regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Flächen vorhanden und übersteigt die Anzahl der VE nachhaltig die im Gesetz genannten Grenzen, richtet sich die Rechtsfolge nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 2 BewG. Hiernach gehören nur die Zweige des Tierbestands zur landwirtschaftl. Nutzung (= Einkünfte zu den Einkünften aus Landwirtschaft), deren VE zusammen diese Grenze nicht überschreiten (§ 51 Abs. 2 Satz 1 BewG), wobei die Maßgaben nach § 51 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 BewG sowie nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 3 und 4 BewG zu beachten sind (dazu Anm. 260). Es ist deshalb nicht zutreffend, daß Tierbestände stets in vollem Umfang der gewerblichen Nutzung zuzurechnen sind, wenn die Anzahl der maßgebenden VE die Mindestflächendeckung nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 übersteigt (mißverständlich BFH v. 17. 10. 1991 IV R 134/89, BStBl. II 1992, 378).

3. Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1)

247 a) Art und Umfang der Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung

Einkünfte als Gewinne oder Verluste aus Tierzucht und Tierhaltung werden nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 und bei geringen Flächen und Tierbeständen nach § 13a ermittelt. Da es sich bei landwirtschaftlicher Tierzucht und Tierhaltung um einen unselbständigen Teil des Betriebs einer Landwirtschaft handelt (Anm. 246), wird die Frage der Gewinnermittlungsart, von § 13a Abs. 1 Nr. 3 abgesehen, grundsätzlich von den Verhältnissen des gesamten Betriebs bestimmt.

Beim Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 ist die Tierherde kein einheitliches WG, sondern besteht aus einer Vielzahl unterschiedlicher WG (BFH v. 1. 7. 1981 I R 148/78, BStBl. II 1982, 246; v. 6. 8. 1998 IV R 67/97, BFH/NV 1999, 251). Vieh kann Anlage- und Umlaufvermögen sein und zwischen beiden Vermögensarten wechseln. So steht bei weiblichen Rindern erst mit der Geburt des ersten Kalbs endgültig fest, ob sie sich als Milchvieh und damit als Anlagevermögen eignen (vgl. BFH v. 9. 12. 1988 III R 72/86, BStBl. II 1989, 244; v. 15. 5. 1997 III R 143/93, BStBl. II 1998, 575). Der doppelten Zweckbestimmung des Zuchtviehs als Anlage- und Umlaufvermögen, also der Nutzung dieser Tiere zur Produktion und als Schlachtvieh, entspricht es, bei den AfA auch einen Restwert (sog. Schlachtwert) zu berücksichtigen (BFH v. 15. 2. 2001 IV R 19/99, BStBl. II 2001, 549 mwN und Anm. KANZLER, FR 2001, 651). Anknüpfend an § 240 Abs. 4 HGB läßt die FinVerw. zur Erleichterung der Bewertung von Vieh idR eine Gruppenbewertung der Tiere nach Tierarten und Altersklassen mit einem gewogenen Durchschnittswert zu.

R 125 EStR iVm. Anhang 9 = BMF v. 14. 11. 2001, BStBl. I, 864, dort ua. auch zur Bewertungsstetigkeit, Tz. 19 f.; zur Anwendung auf Anlagevermögen, Tz. 21 ff., und Umlaufvermögen, Tz. 29, zum sachlichen und zeitlichen Geltungsbereich, Tz. 30 ff., letzterer mit Übergangsregelung zur bisherigen Weisungslage; zur Viehbewertung

ausführlich § 6 Anm. 729–735. Zum Übergang von der Gruppenbewertung zur Einzelbewertung BFH v. 15. 2. 2001 IV R 19/99, BStBl. II, 549; v. 15. 2. 2001 IV R 5/99, BStBl. II, 548, Anm. KANZLER in FR 2001, 651.

Bei Einnahmenüberschußrechnung gelten vergleichbare Grundsätze mit bestimmten Maßgaben, wie der Führung laufender Verzeichnisse bei Tieren im Anlagevermögen (R 125 a EStR). Einnahmen aus Tierzucht und Tierhaltung entstehen zB bei der Veräußerung gezogener oder gehaltener Tiere, zB von Pferden aus einer Pferdezucht (BFH v. 16. 11. 1978 IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246) oder Schlachtvieh. Auch die Einkünfte aus einer Pferdepony (BFH v. 16. 11. 1978 IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246) oder Lohntierzucht bzw. Lohntierhaltung gehören hierher. Darauf, ob die Zucht und Haltung unmittelbar auf Einkunftserzielung gerichtet ist, stellt uE das Gesetz aber nicht ab.

Der BFH ordnet wohl die Veräußerung von Nutztieren durch einen Landwirt als Hilfsgeschäft – aus dem Betrieb von Landwirtschaft – iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ein (s. BFH v. 19. 7. 1990 IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333 [336]). Jedenfalls erzielt etwa der Nurforstwirt, da er über keine regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen verfügt, beim Verkauf von bisher zum Holzrücken eingesetzten Pferden keine Einnahmen iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, sondern solche aus einem Hilfsgeschäft seines forstwirtschaftlichen Betriebs (mißverständlich KLEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 24).

Einkünfte aus Tierprodukten (Milch oder Eier) gehören ebenfalls zu den Einkünften aus Tierhaltung. Bei entgeltlicher Verwertung von Milch ist die Beschränkung auf Anlieferungsrechte zu beachten.

Milch-Garantiemengen-VO – MGv – v. 25. 5. 1984, BGBl. I, 720; v. 30. 8. 1989, BGBl. I, 1654; v. 24. 9. 1993, BGBl. I, 1659; vgl. im Zusammenhang mit dem Wert von Grünlandflächen BFH v. 5. 3. 1998 IV R 23/96, BFH/NV 1998, 1029. Nach § 7 Abs. 2 a Nr. 1 MGv v. 24. 9. 1993 sind Anlieferungsreferenzmengen isoliert übertragen oder für mindestens zwei 12-Monatszeiträume pachtweise überlassen. Die Entgelte sind keine BE aus Tierzucht, sondern aus luf. Hilfsgeschäft, und damit grds. als solche zu erfassen (zu den Einzelheiten BMF v. 2. 2. 1995 StEK EStG § 13 Nr. 615, BStBl. I, 148, dort auch zur Sachbehandlung bei § 13 a; grds. Abgeltung mit dem Grundbetrag, sowie zur Einschränkung bezüglich des Geltungsbereichs: nicht bei Übertragungen von Referenzmengen nach § 16 g MGv in dem in Art 3 des Einigungsvertrags genannten Gebiet).

Die Milchabgabe bei Überproduktion ist bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und 3 BA, bei Gewinnermittlung nach § 13 a mit dem Grundbetrag abgegolten. Auch die Milchrente, die ggf. für die Aufgabe der Milcherzeugung gezahlt wird (vgl. VO über die Gewährung einer Vergütung für die Aufgabe der Milcherzeugung für den Markt idF der Bekanntmachung v. 24. 7. 1987, BGBl. I, 1699 mit Änderungen) stellt BE dar (mit dem Grundbetrag abgegolten bei Gewinnermittlung nach § 13 a; zur Tarifbegünstigung FG Ba.-Württ. v. 8. 11. 1994, EFG 1995, 674, rkr.).

Die betriebliche Veranlassung ist Voraussetzung der Erfassung landwirtschaftlicher Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2. Hält sich der Landwirt ein Reitpferd allein zu seinem eigenen privaten Vergnügen, so gehört das Tier nicht zum BV. Die darauf entfallenden Aufwendungen sind keine BA seiner Landwirtschaft (vgl. zB BFH v. 28. 11. 1985 IV R 178/83, BStBl. II 1986, 293 [296]; nach BFH v. 30. 1. 1986 IV R 270/84, BStBl. II, 516 Liebhaberei). Andererseits führt der Umstand, daß diese Tiere auf Betriebsgrundstücken weiden, nicht zur Entnahme dieser Grundstücke (BFH v. 30. 1. 1986 IV R 270/84 aaO). Hält ein Nichtlandwirt auf vorhandenen Flächen ohne regelmäßige landwirtschaftliche Bewirtschaftung einige Pferde nur für die eigene Freizeitgestaltung, fehlt es bereits an einem landwirtschaftlichen Betrieb, in die jede landwirtschaftliche Tierzucht oder Tierhaltung eingegliedert sein

muß (aus bewertungsrechtlicher Sicht FG München v. 19. 7. 1984, EFG 1985, 11, rkr. und Anm. 246, 249).

248 b) Landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung

Die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 müssen landwirtschaftliche Einkünfte sein und sind daher von gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung abzugrenzen.

Tierzucht ist umgangssprachlich die planmäßige Paarung von Tieren zur Erzeugung von Nachkommen, insbes. unter Selektion bestimmter erblicher Eigenschaften oder Merkmale zum Nutzen des Menschen oder der Befriedigung seiner sonstigen Bedürfnisse (Freude). Tierzucht (und Tierhaltung) iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 hat demgegenüber insofern eine eingeschränkte Bedeutung (s. BFH v. 30. 9. 1980 VIII R 22/79, BStBl. II 1981, 210), als sie an sich in einem landwirtschaftlichen Veranstaltungszusammenhang (also nicht Freude) eine Beziehung zur landwirtschaftlichen Urproduktion aufweisen muß (dazu Anm. 246, 249). Von Tierzucht (und auch Tierhaltung) läßt sich bereits nach dem allgemeinen Verständnis nur hinsichtlich lebender, nicht aber ungeborener Tiere sprechen.

Unterhält ein Stpfl. ohne Landwirtschaft eine Brüterei, in der Küken aus Bruteiern gewonnen und als Eintagsküken weiterveräußert werden, stellt dies keine landwirtschaftliche Tierzucht (oder Tierhaltung) dar, auch wenn das Produkt der Brüterei ein Tier ist. Denn der Schwerpunkt der Betätigung bezieht sich hier auf die ungeborenen Tiere, die sich aus dem Eidotter ernähren und demnach keine Beziehung zur landwirtschaftlichen Urproduktion aufweisen. Eine Brüterei ist aber dann Bestandteil einer vorhandenen Landwirtschaft, wenn die Küken aus in eigenen landwirtschaftlichen Geflügelställen erzeugten Bruteiern gewonnen werden bzw. als Legehennen oder Masttiere im eigenen Betrieb weiterverwendet werden (insoweit glA FG Nds. v. 27. 6. 1995, EFG 1995, 910, bestätigt von BFH v. 27. 5. 1998 II R 38/96, BFH/NV 1998, 1338). Zur Landwirtschaft „mag auch noch die Gewinnung und Veräußerung von Küken aus Eiern eigener Legehennen“ des Landwirts gehören (dazu insgesamt BFH v. 14. 9. 1989 IV R 88/88, BStBl. II 1990, 152; aA BFH v. 27. 5. 1998 II R 38/96, BFH/NV 1998, 1338: landwirtschaftlicher Nebenbetrieb; zur Frage der Nebenbetriebseigenschaft bei zwischengeschalteter Mitunternehmerschaft s. die Erl. zu Abs. 2 Nr. 1; bei Überwiegen des Zukaufs von Bruteiern ist bei einheitlichem Betrieb der gesamte Betrieb gewerblich, bei Annahme von an sich zwei Betrieben, nur die Brüterei, letzteres offenbar im allgemeinen bejahend LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 40; zur Gewerblichkeit bei nicht ausreichender Flächendeckung, Anm. 262).

Die FinVerw. geht grundsätzlich noch von Tierzucht aus, wenn sich die Zugehörigkeit der Tiere zum Betrieb auf eine Mastperiode oder auf einen Zeitraum von weniger als einem Jahr beschränkt und diese danach verkauft oder verbraucht werden (R 124 a Abs. 1 Satz 2 EStR).

Tierhaltung ist nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch die Übernahme der Obhut über ein Tier (s. BROCKHAUS, „Tierhalter“). Wie bei der Tierzucht ist auch die Tierhaltung iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 dadurch eingeschränkt, daß sie einen landwirtschaftlichen Veranstaltungszusammenhang (also nicht Freude, Sport, bei Jagd liegt ggf. ein Zusammenhang nach Abs. 1 Nr. 3 vor, Anm. 290 ff.) und eine Beziehung mit der landwirtschaftlichen Urproduktion aufweisen muß (dazu Anm. 246, 249). Andererseits läßt nach hM Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 die Annahme landwirtschaftlicher Tierhaltung auch dann noch zu, wenn der gewöhnliche Sprachgebrauch hierin möglicherweise keine Landwirtschaft mehr sehen würde (zB Anm. 250: Pferdevermietung oder Ausbildung zum Rennpferd). Bei der Tierhaltung ist die Artgerechtigkeit der Haltung zu berücksichtigen. Deshalb können etwa bei Reitpferdehaltung Reitanlagen und Reithalle noch als unselb-

ständige Bestandteile der Tierhaltung eingeordnet werden. Dies trifft auch auf Pensionstierzucht und Pensionstierhaltung zu (BFH v. 23. 9. 1988 III R 182/84, BStBl. II 1989, 111 [113]; aA BFH v. 16. 11. 1978 IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246 [247]).

Zugekaufte Tiere gehören grundsätzlich nur dann zur landwirtschaftlichen Tierhaltung und Tierzucht, wenn dieser Zukauf betrieblich veranlaßt ist, zB wenn die Tiere entweder im eigenen Betrieb verwendet werden oder – bei Mastvieh – einen nennenswerten Zuwachs erfahren (vgl. dazu etwa Abschn. 1.03 BewR L; glA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 78).

Eine wirtschaftliche Verbindung mit einem bestimmten landwirtschaftlichen Betrieb ist Voraussetzung dafür, ob man iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 von einer landwirtschaftlichen Tierzucht oder Tierhaltung ausgehen kann (Anm. 246, 249). Bei weiter räumlicher Entfernung der Tierzucht und Tierhaltung von einem landwirtschaftlichen Betrieb kann ein eigenständiger und ggf. mangels Flächendeckung gewerblicher Betrieb vorliegen.

Schl.-Holst. FG v. 18. 9. 1986, EFG 1987, 117, rkr: Legehennenfarm im Wege der Lohntierhaltung 10 und 90 km vom viehlos bewirtschafteten landwirtschaftlichen Betrieb entfernte gewerbliche Tierhaltung; FG Münster v. 11. 5. 1999, EFG 1999, 954, rkr: 30 km, Beurteilung nach Gesamtumständen. Nach der Rspr. des BFH ist insoweit eine Gesamtbetrachtung der betrieblichen Verhältnisse maßgeblich (BFH v. 10. 4. 1997 IV R 48/96, BFH/NV 1997, 749; aA FELSMANN/PAPE, A 23, der in Anlehnung an § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG eine nicht starr zu verstehende 40 km-Grenze vorschlägt; Nds. FG v. 7. 9. 1993, EFG 1994, 83 und SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 81, gehen noch weiter und sind für eine analoge Anwendung von § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG, vgl. dagegen BFH v. 10. 4. 1997 aaO).

Für eine auch im Falle der Lohntierzucht bzw. Lohntierhaltung zu untersuchende Verklammerung können neben räumlicher Nähe der Futtermiteleinsetz aus eigener Erzeugung, das Ausbringen der Gülle auf den landwirtschaftlich genutzten Flächen, der einheitliche Einsatz von Arbeitskräften und Maschinen usw. sprechen (zu weiteren Merkmalen LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 3 ff; M. WENDT, FR 1996, 265 [277]), mag jedem einzelnen dieser Umstände für sich gesehen auch keine letztentscheidende Bedeutung zukommen. UU ist es vorteilhaft, eine Lohntierzucht oder Lohntierhaltung als eigenständigen Betrieb zu führen, wenn in der Hand des Stpfl. nur ein Tierzweig vorhanden ist, der unter Einbeziehung der Lohntierzucht oder Lohntierhaltung die Mindestflächendeckung (Anm. 254) nachhaltig übersteigt. Es kann sich auch die Frage stellen, ob die neben dem vorhandenen Gewerbebetrieb auf eigenen Flächen betriebene Tiermast Teil des einheitlichen Gewerbebetriebs darstellt (im Verhältnis zu einem Viehhandel BFH v. 16. 12. 1976 V R 107/73, BStBl. II 1977, 273). Unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls kann nach der Verkehrsanschauung aber auch je ein gewerblicher und ein landwirtschaftlicher Betrieb vorliegen, wenn die Betriebe eindeutig getrennt geführt werden (LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 3; zB BFH v. 21. 9. 1995 IV R 96/94, BStBl. II 1996, 85).

Das Eigentum an den gezüchteten oder gehaltenen Tieren ist grundsätzlich ohne Bedeutung. Bezüglich der Annahme von landwirtschaftlicher Tierzucht und Tierhaltung differenziert weder der allgemeine Sprachgebrauch (BROCKHAUS, Stichwort Tierhalter) noch das Gesetz danach, wem die gezüchteten oder gehaltenen Tiere gehören. Deshalb ist zB auch die sog. Pensionstierhaltung, also das Unterstellen und Füttern fremder Tiere gegen Entgelt bei Vorliegen der flächenmäßigen Voraussetzungen idR als Tierhaltung iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 anzusehen (BFH v. 16. 11. 1978 IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246; v. BFH v. 23. 9. 1988 III R 182/84, BStBl. II 1989, 111). Entsprechendes gilt für

die Lohntierzucht oder Lohntierhaltung (Nds FG v. 7. 3. 1988, EFG 1988, 518, rkr. mit der Argumentation aus dem Begriff „Tierbestand“ iSv. § 13a Abs. 1 Nr. 3 bzw. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3).

Der Landwirtschaftsbezug der Tierzucht und Tierhaltung (s. Anm. 246, 249) erfordert nicht, daß die Tierzucht und Tierhaltung für die Landwirtschaft typisch sein muß.

So wohl auch BFH v. 23. 9. 1988 III R 182/84, BStBl. II 1989, 111; aA FELSMANN/PAPE, A 32; überholt BFH v. 19. 7. 1955 I 203/53/U, BStBl. II, 281: Differenzierung zwischen Zubehörtierhaltung und spezieller Tierhaltung; letztere gehörte nach der seinerzeitigen Rechtslage nur dann zur Landwirtschaft, wenn das Futter tatsächlich im wesentlichen aus dem Boden gewonnen wurde; die Frage ist in BFH v. 30. 8. 1980 VIII R 22/79, BStBl. II 1981, 210 angeschnitten worden, aber offen geblieben; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 20 verlangt bei Tierzucht und Tierhaltung zur Freizeitgestaltung, daß diese Tiere landwirtschaftstypisch sind.

Letzter Akt der Tierzucht und Tierhaltung ist der Verkauf der lebenden oder ggf. der geschlachteten Tiere, sofern es sich nicht um ein landwirtschaftliches Hilfsgeschäft handelt. Die Schlachtung kann im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebs aber auch einer als gewerblich zu beurteilenden Schlachtereierfolge (BFH v. 14. 9. 1989 IV R 88/88, BStBl. II 1990, 152 [153]). Das Zerlegen getöteter Tiere bei Mastschweinen in Hälften oder bei Rindern in Viertel kann mit dieser Maßgabe noch als landwirtschaftlich angesehen werden.

FinMin. v. 8. 7. 1975, StEK BewG 1965 § 34 Nr. 29; FinMin. NRW v. 28. 4. 1977, INF 1978, 173), weil damit noch nicht in wesentliche Konkurrenz zum Metzger- und Fleischerhandwerk eingetreten wird (glA MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 182), eine weitere Be- und Verarbeitung, zB zu Wurst, ist als gewerblich zu beurteilen (BFH v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427, dazu aber BMF v. 3. 6. 1997, BStBl. I, 629: teilweise Nichtanwendung; glA GLIER/SCHMID, 19. Aufl 2001, Nr. 66; zur Be- und Verarbeitung auch Anm. 182 – Abgrenzung zum Gewerbebetrieb – u. Anm. 319 ff. – Nebenbetrieb).

249 c) Zusammenhang der Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung mit anderen Betätigungen

Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung sind stets gewerblich, wenn sie gesondert erzielt werden. Als landwirtschaftliche Einkünfte müssen sie mit der landwirtschaftlichen Urproduktion zusammenhängen. Der Zusammenhang mit anderen Betätigungen kann ebenfalls zur Gewerblichkeit führen.

Notwendiger Zusammenhang mit der Urproduktion: Die Rechtsfolge aus Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 tritt nur ein, wenn die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung einen Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Urproduktion aufweisen (BTDrucks. IV/1488, 46; BFH v. 7. 10. 1977 III R 13/75, BStBl. II 1978, 89; v. 30. 9. 1980 VIII R 22/79, BStBl. II 1981, 210; s. auch Anm. 248). Dieser Zusammenhang ist nicht im Sinne einer strengen Kausalität bzw. Finalität zu verstehen. Das Gesetz bringt die Notwendigkeit des Zusammenhangs der Tierzucht und Tierhaltung mit der Urproduktion auch nur abstrakt mit der Anknüpfung an den Futterbedarf (Anm. 260) oder einer regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Mindestfläche je Vieheinheit zum Ausdruck („wenn ...“ = Mindestflächendeckung; dazu Anm. 257; auch BFH v. 16. 11. 1978 IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246). Ob tatsächlich selbst erzeugtes oder nur zugekauftes Futter verwendet wird, ist unerheblich. Wurzelt der Futterbedarf aber nicht in landwirtschaftlicher Urproduktion, kommt landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung nicht in Betracht.

Vgl. etwa BFH v. 14. 9. 1989 IV R 88/88, BStBl. II 1990, 152: Erzeugung von Küken, die als Eintagsküken veräußert werden; deren Nahrungsgrundlage ist der Eidotter; zu den Fleischfressern, auch nachfolgend Anm. 253. Der III. Senat des BFH hat bei typischerweise in landwirtschaftlichen Betrieben gehaltenen Tieren (Anm. 253) den Zusammenhang als indiziert angesehen, wenn nach den gesetzlichen Maßgaben eine ausreichende Futtergrundlage vorhanden ist (BFH v. 23. 9. 1988 III R 182/84, BStBl. II 1989, 111).

Der Zusammenhang von (landwirtschaftlicher) Tierzucht und Tierhaltung mit anderen Betätigungen kann zu gewerblichen Einkünften führen. Hält der Landwirt etwa Pferde und vermietet sie, so stellt dies aber nach der Rspr. des BFH noch keine gewerbliche Betätigung dar.

BFH v. 16. 7. 1987 V R 22/78, BStBl. II 1988, 83; v. 24. 1. 1989 VIII R 91/83, BStBl. II, 416; aA MÄRKLE/HILLER, INF 1980, 337; OSTERMEIER, StBp. 1979, 225; kritisch bei Pferdevermietung GMACH, INF 1990, 79; KANZLER, StEL 1989, 19. Allein die Zurverfügungstellung von Reitanlagen oder einer Reithalle an die Eigentümer von Pensionspferden ist nach der Rspr. des BFH unschädlich (BFH v. 23. 9. 1988 III R 182/84, BStBl. II 1989, 111; glA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 110; KÖHNE/WESCHKE, 75 f., die aus ökonomischer Sicht überhaupt für eine großzügige Sachbehandlung zugunsten der Annahme einer landwirtschaftlichen Betätigung eintreten; wohl auch LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 25).

Erteilung von Reitunterricht auf einem Reiterhof ist allerdings keine Form der Tierhaltung iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, weil die hierzu verwendeten Pferde insoweit nur die zur Vermittlung von Reitfähigkeiten erforderlichen Unterrichtsmittel sind (BFH v. 16. 11. 1978 IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246 [247]; v. 16. 7. 1987 V R 22/78, BStBl. II 1988, 83 [86]) und demnach der Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Urproduktion fehlt. Die Erteilung von Reitunterricht ist grundsätzlich freiberuflich iSv. § 18, es sei denn daß der Unterricht über angestellte Reitlehrer erfolgt und der Betriebsinhaber insoweit nicht als leitend und eigenverantwortlich eingeordnet werden kann (gewerblich, zu den Einzelheiten s. Erl. zu § 18). Treffen untrennbar landwirtschaftliche Tierhaltung und gewerbliche Betätigungen zusammen, betrachtet die Rspr. des BFH diese Betätigungen einheitlich (dazu allgemein Anm. 167) nach dem prägenden Schwerpunkt als landwirtschaftlich oder als gewerblich.

BFH v. 16. 11. 1978 IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246 (248): Gewerbebetrieb, da Schwerpunkt gewerblicher Reitunterricht; v. 16. 7. 1987 V R 22/78, BStBl. II 1988, 83 (86): aus urechtlicher Sicht nicht Landwirtschaft, da Schwerpunkt Reitunterricht; v. 23. 9. 1988 III R 182/84, BStBl. II 1989, 111 (113): Landwirtschaft, da Schwerpunkt Einstallung, Fütterung und Pflege der Pensionsreitpferde, dazu auch OFD München v. 31. 1. 1994, StEK ESStG § 13a Nr. 131, dort auch zum Zusammentreffen mit Gaststätte, Beherbergung, Reitunterricht; v. 19. 7. 1990 IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333 (336): Pferdezucht und Rennstall Gewerbebetrieb, da letzterer das Gepräge gibt; auch Abschn. 264 Abs. 4 Satz 3 UStR: Viehhandel und Schlachtviehmästung zum Verkauf einheitlicher Gewerbebetrieb; zum Gesichtspunkt des Nebenbetriebs iSv. § 13 Abs. 2 Nr. 1 Anm. 377.

Gesonderte Beurteilung landwirtschaftsbezogener Freizeitangebote: Ein daneben bestehendes weitergehendes Angebot an Sport- und Freizeitaktivitäten kann getrennt zu beurteilen sein (BFH v. 23. 9. 1988 III R 182/84, BStBl. II 1989, 111 [113]). Der Betrieb einer Pferdepension und das Halten eigener Pferde können daher auch einen – von der Landwirtschaft gelöst – einheitlichen Gewerbebetrieb bilden, wenn etwa auf den fremden und den eigenen Pferden Reitunterricht erteilt wird und darüber hinaus Reitanlagen (zB turniermäßig ausgebauter Reit- und Springbahn) zur Verfügung gestellt werden oder wenn der Stpfl. den Eigentümern der Pferde weitere wesentliche Leistungen anbietet, die mit der landwirtschaftlichen Urproduktion nichts mehr zu tun haben, zB gast-

wirtschaftliche Leistungen, und diese im Rahmen eines einheitlichen Betriebs erfolgen (BFH v. 16. 7. 1987 V R 22/78, BStBl. II 1988, 83; OFD München v. 9. 4. 1985 StEK § 13 a Nr. 81). Ist nach den vorstehenden Grundsätzen ein Gewerbebetrieb anzunehmen, kann dennoch daneben betriebene Bodenbewirtschaftung Landwirtschaft sein (BFH v. 16. 7. 1987, BStBl. II 1988, 83 [86]). Der Verwaltungsstandpunkt zur Abgrenzung der landwirtschaftlichen Pferdehaltung ist in OFD Frankfurt vom 3. 11. 1981 (StEK EStG § 13 Nr. 376) zusammenfassend dargestellt.

Zur Pferdehaltung s. auch Anm. 250.

250 d) Zweck der Tierzucht und Tierhaltung

Nach der Rspr. des BFH kommt es allgemein und auch für die Frage des Zusammenhangs mit der landwirtschaftl. Urproduktion auf den Zweck der Tierzucht und Tierhaltung nicht an.

BFH v. 23. 9. 1988 III R 182/84, BStBl. II 1989, 111; wohl auch BFH v. 24. 1. 1989 VIII R 91/83, BStBl. II, 416; v. 2. 2. 1989 IV R 109/87, BFH/NV 1989, 692; vgl. etwa auch LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 1 ff.; aA aber BFH v. 30. 9. 1980 VIII R 22/79, BStBl. II 1981, 210.

Keine Zweckorientierung erforderlich: Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 erfordert danach keine Zweckorientierung (Finalität) zur Landwirtschaft, wenn nur der Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Urproduktion gegeben ist. Dies ermöglicht eine Anpassung an den Wandel der Verhältnisse (BFH v. 24. 1. 1989 VIII R 91/83, BStBl. II, 416 [419]), was gesetzlich gewollt scheint. Auch die Rechtsentwicklung des § 13 (Anm. 1) zeigt die Abwendung der Annahme landwirtschaftlicher Tierzucht und Tierhaltung vom Bild des autarken Bauernhofs hin zu spezialisierten modernen Betriebsformen. Die gesetzlich notwendige Mindestflächendeckung ist abstrakt und bedeutet nicht, daß aus den Flächen das Futter für die Tierzucht und Tierhaltung gewonnen werden muß (Anm. 256). Demzufolge ist auch die Anbindung der Flächenberechnung an eine regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Fläche nicht geeignet, ein Argument für eine besondere Zweckorientierung der Tierzucht und Tierhaltung auf die Landwirtschaft zu liefern.

Nach zutreffender Meinung ist es für die Annahme einer landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 nicht entscheidend, ob hieraus Nahrungsmittel für den menschlichen Verzehr hergestellt werden (FELSMANN, INF 1980, 488; aA MÄRKLE/HILLER INF 1980, 337; OSTERMEIER, StBp. 1979, 225).

Einzelfälle fehlenden Landwirtschaftsbezugs betreffen vor allem die in der Landwirtschaft nicht mehr unmittelbar eingesetzten Pferde.

► *Pferdehaltung:* Die Rspr. des BFH ordnet wegen der nicht notwendigen Orientierung auf die Landwirtschaft die Vermietung von Pferden zu Reitzwecken bei vorhandener flächenmäßiger Futtergrundlage noch als landwirtschaftlich ein, wenn keine weiteren ins Gewicht fallenden Leistungen erbracht werden, die nicht der Landwirtschaft zuzurechnen sind.

BFH v. 24. 1. 1989 VIII R 91/83, BStBl. II, 416; v. 16. 11. 1978 IV R 191/74, BStBl. 1979, 246; so auch Schl.-Holst. FG v. 4. 4. 1984, EFG 1985, 11 aA später vom BFH aufgehobenes Urteil desselben Gerichts v. 14. 12. 1982 III 177/80, EFG 1983, 283; im Schriftum etwa LEINGÄRTNER, Kap. 13 Rn. 38; FELSMANN/PAPE, Rn. A 361, 32 ff., 358 ff.; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 110; offen geblieben in BFH v. 23. 9. 1988 III R 182/84, BStBl. II 1989, 111; aA – gewerblich – FinVerw., zB OFD Frankfurt v. 12. 2. 1981, INF 1981, 210 und v. 3. 11. 1981, INF 1982, 91; MÄRKLE/HIL-

LER, (8. Aufl. 2001, Rn. 189; OSTERMEIER, StBp. 1979, 225; SEEGER, INF 1984, 193; KANZLER, StEL 1989, 19; GMACH, INF 1990, 79 – letzterer unzutreffend für seinen gegenteiligen Standpunkt zitiert von KLEEBOG aaO Rn. 242.

Geht man davon aus, daß auch die landwirtschaftliche Pferdehaltung nicht auf die Landwirtschaft zweckorientiert, sondern lediglich die Mindestflächendeckung gewahrt sein muß, steht die Vermietung der Pferde nicht der Annahme entgegen, daß die Pferdehaltung landwirtschaftlich ist. Eine andere Frage ist, ob unter Pferdehaltung (vgl. zum Begriff der Tierhaltung allgemein Anm. 248) noch die Vermietung der Pferde verstanden werden kann, was uE grundsätzlich zu verneinen ist. Auch wenn man aber mit der hM die Pferdevermietung noch als landwirtschaftlich begreift, kann sie als solche organisatorisch ausgegliedert und gesondert gewerblich betrieben werden.

► *Pferdezucht*: Auch die Zucht von Pferden und die Ausbildung zu Reit-, Renn- und Turnierpferden kann landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung darstellen, wenn die Mindestflächendeckung erreicht wird.

Diese Auffassung ist etwa in BFH v. 23. 7. 1981 IV R 156/76, BStBl. II, 672 für ein Vollblutgestüt gedanklich vorausgesetzt; FG Ba.-Württ. v. 21. 10. 1987, EFG 1988, 118, rkr., BFH v. 2. 2. 1989 IV R 109/87, BFH/NV 1989, 692, wobei die Frage dort aber offen geblieben ist; FG Köln v. 3. 11. 1988 5 K 317/84, EFG 1989, 176, Rev. zurückgenommen: Ausbildung zu Rennpferden; FG Münster v. 9. 6. 1983., INF 1984, 164; MARRÉ, INF 1981, 204; BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 88. Für die VZ 1961–1974 war nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. t iVm. § 82 c EStDV 1961 bis 1974 für an sich als Liebhabereibetriebe zu wertende Vollblutzuchten unter bestimmten Voraussetzungen die Zuordnung von Verlusten zu den Einkünften aus Landwirtschaft zugelassen.

Allerdings muß Liebhaberei (dazu Anm. 60 ff.) ausgeschlossen sein (zB BFH v. 28. 11. 1985 IV R 178/83, BStBl. II 1986, 293; v. 2. 1989, IV R 109/87, BFH/NV 1989, 692 und v. 3. 11. 1993 II B 129/92, BStBl. II 1994, 201 betr. BewG). Soweit etwa bezüglich der Ausbildung zu Reit-, Renn- und Turnierpferden eine gegenteilige Auffassung vertreten wird (OFD Frankfurt v. 3. 11. 1981 StEK EStG § 13 Nr. 376; auch OFD Koblenz v. 8. 5. 1989, DStR 89, 681; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 188; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 20 d; GLIER/SCHMID, 19. Aufl. 2001, Nr. 66), ist zwar unverkennbar, daß die Ausbildung zum Reit-, Renn- und Turnierpferd und die Teilnahme an Turnieren und Rennen regelmäßig nicht mehr auf die Landwirtschaft zweckorientiert ist (besonders deutlich aus bewertungsrechtlicher Sicht FG Münster v. 9. 6. 1983, INF 1984, 164). Hierauf kommt es aber – wie dargelegt – nicht an (s. auch LÜSCHEN/WILLENBORG, INF 1999, 577). Auch der Umstand, wann ein Reit-, Renn- und Turnierpferd etwa iSv. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 hergestellt ist (dazu zB BMF v. 14. 11. 2001, BStBl. I, 864 Tz. 8), ist für die hier gestellte Frage unergiebig. Allerdings kann die Ausbildung und die Teilnahme an Turnieren und Rennen uE nur noch dann als landwirtschaftlich eingeordnet werden, wenn die ausgebildeten Tiere zum Verkauf bestimmt sind. Denn dann kann sich der Vorgang noch als die Veredelung eines landwirtschaftlichen Produkts zur Erhöhung von Verkaufschancen darstellen.

GLA FELSMANN/PAPE, A 33 a; BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 88. UE kann eine solche Veredelung auch im Rahmen eines luf. Nebenbetriebs iSv. Abs. 2 Nr. 1, auch kooperativ zwischen mehreren Landwirten, erfolgen. Dagegen ist die Zucht und das Halten von Pferden im Rahmen eines dafür prägenden Trabrennstalls auch bei hinlänglicher Flächendeckung nicht Landwirtschaft, sondern Gewerbebetrieb oder Liebhaberei (BFH v. 19. 7. 1990 IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333 [336]; Entsprechendes muß für einen Renn-, Spring- und Turnierpferdestall gelten). Die Ausbildung fremder Pferde, wenn sie nicht in Pension aufgenommen sind, ist grundsätzlich gewerblich (wenn daneben ei-

gene Tiere ausgebildet werden ggf. gewerblicher und luf. Betrieb oder ein Betrieb mit der Geprägefrage).

Vatertiere, Besamungsstation: Da es nur auf den Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Urproduktion und nicht auf eine Zweckorientierung zur Landwirtschaft ankommt, kann bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen das Halten von Vatertieren unter landwirtschaftlichen Tierzucht iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 fallen, und zwar auch dann, wenn fremde Muttertiere gedeckt werden. Deshalb kann auch eine Besamungs- bzw. auch Embryotransferstation landwirtschaftliche Tierzucht sein (RFH v. 7. 11. 1940 III 85/40, RStBl. 1941, 156; Deckhengste; BFH v. 19. 7. 1955 I 203/53 U, BStBl. III, 281; Hengststation; FinMin. Schl.-Holst. v. 1. 3. 1973, StEK BewG 1965 § 51 Nr. 2 und LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 19).

Weitere Grenzfälle: Die Auffassung, daß es bei der Tierzucht und Tierhaltung iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 nur auf den Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Urproduktion, aber nicht auf eine Zweckorientierung zur Landwirtschaft ankommt, ist aber nicht immer konsequent durchgehalten. Dies zeigt etwa das Beispiel der Haltung pflanzenfressender Tiere (fleischfressende Tiere können nicht landwirtschaftlich gehalten werden, s. Anm. 253) in Wildparks zur entgeltlichen Zurschaustellung. Hier wird auch bei Flächendeckung Gewerbebetrieb angenommen.

SCHMIDT XXI. § 15 Rn. 106; LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 26: es fehle an der planmäßigen Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Futtermittelgewinnung, der Gewinn werde nicht durch die Verwertung der Tiere oder tierischer Produkte erzielt; dem könnte entgegenghalten werden, daß es auf Futtermittelgewinnung nicht ankommt, sondern lediglich auf eine Mindestflächendeckung und daß etwa auch bei Pferdevermietung die Gewinne nicht durch die Verwertung der Tiere oder der tierischen Produkte erzielt werden; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 44 mit Betonung auf der Entgeltlichkeit.

Dies kann uE stichhaltig nur damit begründet werden, daß der Zweck dieser Tierhaltung in der Hauptsache in der entgeltlichen und mithin gewerblichen Zurschaustellung der Tiere besteht. Entsprechendes gilt etwa für die Differenzierung einer Taubenzucht zur Fleischerzeugung im Verhältnis zur Erzeugung von Brieftauben (Anm. 253). Auch wenn die Zucht von Tieren, die später etwa an Laboratorien zu Versuchszwecken abgegeben werden, nicht unter Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 fallen soll, selbst wenn es sich um Tiere handelt, die landwirtschaftlich gezüchtet und gehalten werden könnten.

So wohl KLEEGER in K/S/M, § 13 Rn. B 25; LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 18, der diese Frage allerdings nur im Kontext mit fleischfressenden Tiere behandelt, mit bei der Brieftaubenhaltung erkennbarer Distanzierung; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 166; aA wohl MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 20, läßt sich dies uE nur stichhaltig mit der fehlenden Zweckorientierung zur Landwirtschaft begründen (glA GLIER/SCHMID, 19. Aufl 2001, Nr. 66).

251–252 Einstweilen frei.

253 e) **Bodenabhängigkeit der zur Tierzucht und Tierhaltung geeigneten Tierarten**

Aus der Flächenbindung landwirtschaftlicher Tierzucht und Tierhaltung (Anm. 254) folgt, daß nur Tiere iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 gezüchtet oder gehalten werden können, die in Bezug zur landwirtschaftlichen Urproduktion (Futtererzeugung) stehen.

Inländischer Maßstab zur Beurteilung bodenabhängigen Viehs: Der BFH legt der Beurteilung, welche Vieharten als bodenabhängige Tiere anzuerkennen sind, den herkömmlichen Begriff der deutschen Landwirtschaft zu Grunde, wie er sich im kontinentaleuropäischen Bereich entwickelt hat (BFH v. 30. 9. 1980 VIII R 22/79, BStBl. II 1981, 210). UE ist nicht auf die Üblichkeit sondern vielmehr darauf abzustellen, ob eine Tierart unter den örtlichen klimatischen Bedingungen die Eignung zu landwirtschaftlicher Zucht und Haltung besitzt. Nach BFH (aaO) aber fielen etwa Strauße nicht unter den Begriff der landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung.

Nach Rechtsprechung und Finanzverwaltung ist der Kreis der Tiere, die sich für die landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung eignen, eingeschränkt. Anhaltspunkte dafür liefert Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 2 bis 5 BewG mit Anl. 1 und 2 sowie R 124a EStR, wo entsprechende Tierarten genannt sind (Rindvieh, Schweine, Schafe, Ziegen, Pferde, Geflügel, Kaninchen, Damtiere, auch Lamas und Alpakas).

Der Katalog ist nicht abschließend (BFH v. 30. 9. 1980 VIII R 22/79, BStBl. II 1981, 210; zB auch Esel, Maulesel und Maultiere; FinMin. NRW v. 11. 8. 1995, StEK BewG § 51 Nr. 46; STRAUß; LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 18; Schwarzwild, Fasanen, allerdings nicht die Haltung in Wildparks; FELSMANN/PAPE A 32a: Kaninchen zur Erzeugung von Fleisch und Wolle oder zur Zucht; Aufzucht von Schnecken, soweit sie zum menschlichen Verzehr bestimmt sind).

Nicht zur Landwirtschaft gehört etwa die Zucht von Zierfischen, regelmäßig auch nicht die Zucht und Haltung exotischer Tiere (glA LEINGÄRTNER/STALBOLD, aaO), die ohne besondere Vorkehrungen hier nicht lebensfähig sind und schon deshalb den notwendigen Zusammenhang zur örtlichen Urproduktion nicht aufweisen können. Bei der Vogelzucht und -haltung ist zu unterscheiden.

Eine Singvogel- oder Brieftaubenzucht und -haltung (aus kfz-strechtlicher Sicht BFH v. 22. 9. 1992 VII R 45/92, BStBl. II 1993, 200; Nds. FinMin. v. 22. 3. 1978, StEK EStG § 13 Nr. 300) weist den zu fordernden Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Bodennutzung nicht auf (FG Nürnberg v. 22. 9. 1992, StED 1993, 80; Nds. FinMin. v. 22. 3. 1978, DStZ B, 138). Bei einer Taubenzucht zur Fleischerzeugung kann er bestehen (glA LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 18). Bei einer Katzen- oder Hundezucht fehlt der Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Bodennutzung (glA FELSMANN/PAPE, A 32b), allerdings soll ausnahmsweise die Annahme eines landwirtschaftlichen Nebenbetriebs denkbar sein (§ 13 Abs. 2 Nr. 1, dazu BFH v. 30. 9. 1980 VIII R 22/79, BStBl. II 1981, 210 [212]; bei einer größeren Hundezucht ablehnend LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 18; nicht aber ein landwirtschaftlicher Hauptbetrieb, aA STRUTZ, Komm. zum EStG 1925 § 26 Rn. 12). Auch das Halten von Katzen zur Mäusevertilgung bzw. von Hunden als Hofhund, Hüterhund oder für die Jagd iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 3 (zur Unterscheidung BFH v. 30. 9. 1980 VIII R 22/79, BStBl. II 1981, 210 [212]) stellt keine Tierhaltung iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 dar (mißverständlich KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 23). Die Haltung dieser Tiere paßt nicht in das Schema der Mindestflächendeckung bzw. den Zusammenhang mit der Urproduktion (offenbar glA LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 18 ff.); Katzen und Hunde sind demnach nicht in VE umzurechnen. Eine andere Frage ist, ob diese Tiere allgemein zum Betriebsvermögen eines landwirtschaftlichen Betriebs gehören bzw. ob die Kosten für einen Jagdhund bei den Einkünften aus Jagd iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 3 zu berücksichtigen sind (dazu Anm. 318).

Fleischfressenden Tieren fehlt grds. der notwendige Zusammenhang mit der landwirtschaftlichen Urproduktion.

LEINGÄRTNER, INF 1988, 387; SCHMIDT XXI., § 15 Rn. 106; LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 18; BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 85, und zwar auch dann, wenn sie aus Schlachtabfällen (Tiere oder Fische) ernährt werden.

Eine Ausnahme läßt sich uE entgegen der BFH-Rspr. auch nicht aus Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 5 BewG für fleischfressende Pelztiere herleiten, weil hier im allgemeinen nicht, wie § 51 Abs. 5 Satz 2 BewG es verlangt, „die erforderlichen Futtermittel überwiegend von den vom Inhaber des Betriebs landwirtschaftlich genutzten Flächen gewonnen sind“.

So auch Begr. zu § 13 EStG 1934, RStBl. 1935, 41; RÖSSLER/TROLL, BewG/VStG, § 51 Rn. 6; aA BFH v. 30. 9. 1980 VIII R 22/79, BStBl. II 1981, 210; v. 28. 10. 1987 VIII R 272/83, BStBl. II 1988, 264; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 25; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 183; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 45: namentlich bezüglich solcher Pelztiere, die zT Fleisch-, zT Pflanzenfresser sind, zB Waschbären. Zweifelnd aber der IV. Senat des BFH (v. 14. 9. 1989 IV R 88/88, BStBl. II 1990, 152), auf den die alleinige Zuständigkeit für Fragen der Abgrenzung zur gewerblichen Tierzucht und -haltung übergegangen ist.

Allein der Umstand, daß Felle gewonnen werden, begründet noch keinen Zusammenhang mit der Urproduktion (so aber GLIER/SCHMID, 19. Aufl. 2001, Nr. 67 zu Abs. 5, aA DIES. Nr. 131). § 51 Abs. 5 Satz 2 BewG wird deshalb nicht hinfällig, weil es auch pflanzenfressende Pelztiere gibt (BFH v. 29. 10. 1987 VIII R 272/83, BStBl. II 1988, 264 [266] mwN unter Hinweis auf Sumpfbiber, Chinchilla, Kaninchen und Karakulschafe; iE glA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 20 a).

4. Tatbestandsvoraussetzungen der Mindestflächendeckung (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2)

254 a) Wirtschaftsjahr als Bemessungszeitraum für Mindestflächen und Tierbestand

Nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ist die Mindestflächendeckung ebenso wie der Tierbestand nach den Verhältnissen „im Wirtschaftsjahr“ zu beurteilen.

Die Mindestflächendeckung „im Wirtschaftsjahr“ („wenn im Wj ...“) soll mehr oder minder zufällige Ergebnisse des Stichtagsprinzips vermeiden (BTDrucks. IV 1488, 46). Das Normal-Wj. des Landwirts grundsätzlich reicht vom 1. 7. bis zum 30. 6. des Folgejahrs (s. § 4 a Anm. 24 ff.). Da es auf die Verhältnisse „im“ Wj. ankommt, kann uE nur die Fläche berücksichtigt werden, die das ganze Wj. über regelmäßig landwirtschaftlich bewirtschaftet wurde, also nicht die im Lauf des Wj. von der regelmäßigen Bewirtschaftung ausgenommenen Flächen (aA BFH v. 13. 7. 1989 V R 110–112/84 BStBl. II, 1037 betr. USt. den Wj.-Bezug nicht beachtend). Die Absicht der regelmäßigen Bewirtschaftung reicht nach dem Gesetzeswortlaut nicht aus, so daß die gegen Ende des Wj. zugepachteten und für die regelmäßige Bewirtschaftung erst vorgesehenen Flächen nicht einzubeziehen sind (zT aA FELSMANN/PAPE, A 57). Härten treten idR insoweit nicht auf, da es für das Überschreiten der Mindestflächendeckung auf Nachhaltigkeit ankommt (Anm. 256). Dagegen sind zugepachtete Flächen, bei denen die Bewirtschaftung aufgenommen wurde, zu berücksichtigen (glA LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 31, 34, 36; SCHMIDT/SEGER XXI. § 13 Rn. 81).

Die Feststellung des maßgeblichen Tierbestands „im Wirtschaftsjahr“ soll anders als eine stichtagsbezogene Beurteilung die Feststellung einer nachhaltigen Erzeugung und Haltung gewährleisten (BTDrucks. IV 1488, 46). Für den Tierbestand kommt es auf die erzeugten und gehaltenen Tiere ohne Rücksicht auf die Eigentumsverhältnisse an (s. BFH v. 16. 11. 1978 IV R 191/74, BStBl. II 1979, 246 betr. zu Pensionstiere und Anm. 248). Daher sind auch Tiere in Lohnzucht oder Lohntierhaltung in den Tierbestand einzubeziehen.

BFH v. 14. 4. 1988 IV R 40/86, BStBl. II, 774; Nds. FG v. 7. 3. 1988, EFG 1988, 518; im Ergebnis wohl auch Nds. FG v. 18. 3. 1981, EFG 1981, 626; aA BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 100: im Regelfall nur Zurechnung beim Eigentümer der Tiere, da dieser das wirtschaftliche Risiko bezüglich der Aufzucht bzw. Haltung trägt; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 33: Zurechnung beim Lohntierzüchter/-halter bedenklich.

Nach FinVerw. sollen diese Tiere allerdings auch im Tierbestand des Eigentümers zu erfassen sein (FinMin. Nds. v. 16. 6. 1971, INF 1971, 370; glA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 38; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 39; FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 153). Dagegen wird eingewandt, daß eine Zurechnung nach den Grundsätzen des § 39 AO nur beim Eigentümer oder beim Aufzüchter erfolgen dürfe (M. WENDT, FR 1996, 265 [278] Fn. 127; vgl. zu weiteren angedachten Differenzierungen K. F. WENDT, INF 1971, 49). UE unzutreffend, denn auch wenn die Flächendeckung nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 als abstrakte Regelung nicht verlangt, daß das Futter für den erzeugten und gehaltenen Tierbestand auf den Flächen gewonnen werden muß, so bezieht sich die Flächendeckung doch konkret auf den unmittelbar damit im Zusammenhang stehenden Tierbestand. Tierbestand, der in Zusammenhang mit anderen Flächen steht, kann demnach hierin nicht einbezogen werden. UE kommt es daher auf die (auch wirtschaftlichen) Eigentumsverhältnisse insoweit nicht an. Der Tierbestand ist daher stets einem BV zuzurechnen. Allerdings ist bei einem Wechsel während des Wj. die Erfassung beim Lohntierzüchter bzw. Lohntierhalter und beim Eigentümer zutreffend, wobei uE die Zeiteile bei der Berechnung der VE zu berücksichtigen sind.

Mindestzeitraum von 3 Monaten: Aus dem Zusammenhang von Tierbestand und Mindestfuttergrundlage und damit dem Zusammenhang zur Urproduktion in Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 folgt auch, daß (vor allem bei Mast) nur solche Tiere zum Tierbestand gehören, die sich aufgrund einer bestimmten Verweildauer im landwirtschaftlichen Betrieb als Teil landwirtschaftlicher Veredelung darstellen.

Vgl. Abschn. 1.03 Abs. 1 Satz 3 BewRL: „... Vieh, das zur Nutzung mindestens 3 Monate im Betrieb verbleibt oder bis zur Verkaufsfähigkeit gehalten wird, sind keine fremden Erzeugnisse“; Nds. FG v. 8. 9. 1994, EFG 1995, 232, rkr.: Fische bei Zucht und Produktion von Speisefischen, die im Betrieb nur eine Verweildauer von 15 Tagen haben, sind fremde Erzeugnisse; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 182: bei Vieh Mindestverweildauer drei Monate, bei Schweinen eine volle Produktionsphase; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 31; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 19b.

b) Maßgeblichkeit des durchschnittlichen Viehbestands

255

Die Feststellung des Tierbestands erfolgt gesetzes- und zweckentsprechend für jeden Tierzweig unter Berücksichtigung der Flächenabhängigkeit (Anm. 260) gesondert. Die FinVerw. erfaßt die nachhaltig im Wj. erzeugten und im Durchschnitt gehaltenen Tiere (in R 124a Abs. 1 Satz 1 EStR). Obwohl sich dies weder aus § 51 BewG noch aus der Anl. 1 zum BewG ergibt, handelt es sich um eine zutreffende Gesetzesauslegung (vgl. BFH v. 17. 10. 1991 IV R 134/89, BStBl. II 1992, 378; glA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 22; SCHMIDT/SEGER XXI, § 13 Rn. 83).

Bei erzeugten Tieren ist grds. vom regelmäßig und nachhaltig im Wj. erzeugten Tierbestand auszugehen (R 124a Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 EStR). Als erzeugt bezeichnet die FinVerw. Tiere, deren Zugehörigkeit zum Betrieb sich auf eine Mastperiode oder auf einen Zeitraum von weniger als einem Jahr beschränkt und die danach verkauft oder verbraucht werden.

R 124a Abs. 1 Satz 2 EStR, zum Katalog der Fälle R 124a Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStR; die FinVerw. stellt damit nicht eigentlich auf die erzeugten Tiere, sondern wohl aus Ver-

einfachungsgründen auf die verkauften bzw. verbrauchten Tiere ab, auch LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 46; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 22; SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 83 bezieht nicht ganz zutreffend die Erfassung nach der Erzeugung ausschließlich auf Masttiere.

Zum Tierbestand gehören auch geschlachtete und, soweit dies nicht gewerblich ist, zerlegte sowie notgeschlachtete Tiere. Verendete Tiere bleiben außer Betracht (glA LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 46), weil ihre Erzeugung nicht abgeschlossen wurde (FELSMANN/PAPE, A 47). Die hiernach insgesamt im Lauf eines Wj. erzeugten Tiere des jeweiligen Tierzweigs bilden die Grundlage für die Umrechnung in VE nach dem Umrechnungsschlüssel (zur Erfassung von Jungmasthühnern nach der Zahl der Durchgänge, OFD Hannover v. 16. 5. 1988, DStZ E 1988, 283).

Nach der FinVerw. ist abweichend von der Grundregel für Mastrinder mit einer Mastdauer von weniger als einem Jahr, bei Kälbern und Jungvieh, bei Schafen unter einem Jahr und bei Damtieren unter einem Jahr wie bei gehaltenen Tieren stets vom Jahresdurchschnittsbestand auszugehen (R 124a Abs. 1 Satz 4 EStR, bestätigt von BFH v. 17. 10. 1991 IV R 134/89, BStBl. II 1992, 378 [379], entgegen der ausdrücklichen Bekundung des IV. Senats wohl aaO BFH v. 13. 7. 1989 V R 110–112/84, BStBl. II, 1036 [1039]); der V. Senat hat der Rechtsauffassung des IV. Senats aber zugestimmt, aaO, 380). Hiernach ist Rindermast bei einer über die Vormastphase (regelmäßig 5–6 Monate, ausnahmsweise auch länger, MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 22) hinausgehende Mast bei einer Mastdauer mit weniger als einem Jahr mit dem Durchschnittsbestand der Rinder zu erfassen, bei einer Mastdauer von einem Jahr und mehr mit der Erzeugung (s. auch R 124a Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStR „Masttiere“ bzw. Nr. 2 „Rindvieh/Masttiere“). Kälber in einer Vormastphase von 6 Monaten sind demnach nach dem Durchschnittsbestand mit $0,3 \text{ VE} \cdot 2 = 0,15 \text{ VE}$ je Tier zu erfassen (zu weiteren Einzelheiten zB FinMin. Nds. v. 17. 4. 1980, StEK BewG 1965 § 51 Nr. 16; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 22). Ob Kälber in einer Vormast zur Rindermast stehen oder einer eigenständigen Kälbermast dienen ist nach dem Alter und Gewicht der Tiere sowie dem Mastziel abzugrenzen (FG Münster v. 26. 11. 1991, EFG 1992, 537 rkr.).

Bei gehaltenen Tieren ist generell der Durchschnitt der im Wj. gehaltenen Tiere maßgebend (R 124a Abs. 1 Satz 3 EStR). Im Regelfall kann hierfür der halbe Anfangs- und Endbestand angesetzt werden, wofern nicht erhebliche Bestandsschwankungen eine etwa monatliche Ermittlung des Durchschnittsbestands erforderlich machen (glA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 22). Ein Katalog der nach dem Durchschnittsbestand eines Wj. zu erfassenden Tiere findet sich in R 124a Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStR. Zuchttiere und andere Tiere, bei denen der Ansatz nach dem Bestand erfolgt, sind zeitanteilig zu erfassen, wenn sie nicht das ganze Jahr über gehalten werden (LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 46). Bei Legehennen kommt wegen der großen Schwankungen als durchschnittlicher Bestand der Anfangsbestand zuzüglich aller Monatsbestände geteilt durch 13 in Betracht, ggf. aber auch der halbierte Anfangs- und Endbestand eines Wj. (glA FELSMANN/PAPE, A 49a, Beisp. in A 49b). Verendete Tiere, deren VE nach dem Jahresdurchschnittsbestand zu ermitteln sind, werden entsprechend ihrer Verweildauer im Betrieb berücksichtigt.

256 c) Vom Betriebsinhaber regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Flächen

Die Flächenberechnung iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 knüpft an den Begriff der vom Betriebsinhaber regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Fläche an.

Vom Inhaber des Betriebs genutzte Flächen sind Maßstab für die Berechnung des zulässigen Viehbestands. Zum Betriebsinhaber s. Anm. 20 ff.

Die Flächenberechnung ist betriebsbezogen (glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 25; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 30). Danach können nur dem landwirtschaftlichen Betrieb zugehörige Flächen in die Berechnung einbezogen werden.

Zum Betriebsbegriff, s. Anm. 217 und zur Mitunternehmerschaft s. Erl. zu Abs. 7; zur Entfernungsproblematik zB BFH v. 19. 5. 1982 II R 116/79, BStBl. II, 665; 75 km zu weit; v. 12. 6. 1995 V B 33/95, BFH/NV 1996, 191; FG Nürnberg. v. 1. 8. 1995, EFG 1996, 1028, rkr.; Nds. FG v. 12. 10. 2000, EFG 2002, 622, Rev. BFH IV R 55/01; gegen eine starre Entfernungsbegrenzung KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 30.

Regelmäßig genutzt sind nachhaltig genutzte Flächen. Bewirtschaftet der Landwirt Flächen jeweils etwa im jährlichen Austausch mit unbewirtschafteten (oder bspw. auch gärtnerisch genutzten), kann die regelmäßig genutzte Fläche zB aus dem Durchschnitt der letzten drei Jahre ermittelt werden (LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 37). Überläßt ein Landwirt nur kurzfristig etwa im Pachtwege Grund und Boden zum Anbau einer Zwischenfrucht, beeinträchtigt dies die Annahme regelmäßig, dh. nachhaltig genutzter Flächen bei ihm nicht (glA M. WENDT, FR 1996, 265 [275]).

Genutzte Flächen sind eigengenutzte Flächen, was nicht vorliegt, wenn das volle Bewirtschaftungsrisiko bei einem anderen liegt (glA Nds. FG v. 12. 10. 2000, EFG 2002, 622, Rev. BFH IV R 55/01; SCHMIDT/SEEGER XXI, § 13 Rn. 81; LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 34: Überlassung des gesamten Ernteertrags an den, der das Feld bestellt hat, Kostpflanzung beim Kostnehmer und Bewirtschaftungsverträge). Die Flächen können eigene, zugepachtete, an den Stpfl. überlassene usw. Flächen sein, ggf. auch im Ausland angrenzende Flächen (glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 24 mit der Maßgabe, daß das Besteuerungsrecht beim deutschen Fiskus liegt), wenn sie vom Inland aus bewirtschaftet werden und mit den inländischen Flächen einen einheitlichen landwirtschaftlichen Betrieb bilden (FinMin. Nds v. 31. 10. 1974, StEK EStG § 13 Nr. 236; LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 31; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 28; FELS-MANN/PAPE, A 40; MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 183). Auf die Intensität der Nutzung kommt es grundsätzlich nicht an, so daß auch die *Brachlage* aus wirtschaftlichen Gründen zu den genutzten Flächen zählt (s. nur BFH v. 31. 5. 2001 IV R 73/00, BFHE 195, 551 betr. Nutzungsänderung mwN; s. u. „Nutzungsänderung“).

Landwirtschaftlich genutzte Flächen sind die mit landwirtschaftlicher Urproduktion eigenbewirtschaftete Flächen. Die Frage der landwirtschaftlich genutzten Flächen kann zum Teil in Anlehnung an das BewG beantwortet werden, wengleich keine Bindung an die Einheitsbewertung besteht.

Vgl. BFH v. 22. 9. 1992 VII R 45/92, BStBl. II 1993, 200; tendenziell aA LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 25; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 30, der offenbar, wenn auch ohne Bindung, enger an die landwirtschaftliche Nutzung im Sinne des BewG anschließt. Zum Begriff der Landwirtschaft s. Anm. 218.

Landwirtschaftlich genutzte Grundstücke, die nur wegen § 69 BewG als Grundvermögen bewertet wurden, sind demnach einzubeziehen (glA LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 33). UE sind landwirtschaftlich genutzt alle Flächen, die zum notwendigen BV der Landwirtschaft gehören oder gehörten, würden sie sich im Eigentum des Betriebsinhabers befinden. Zu den landwirtschaftlich genutzten Grundstücken gehören hiernach Hof- und Gebäudeflächen einschließlich Scheunen, Hausgärten (bis 10 Ar; arg. § 40 Abs. 3 Satz 2 BewG) und die Wohnung des Landwirts mit dem dazugehörenden Umgriff, soweit noch Abs. 2 Nr. 2 eingreift (s. die Erl. dort), Wirtschaftswege, Hecken, Gräben, Grenzraine, soweit sie der Landwirtschaft dienen, Wasserflächen, soweit sie nicht Unland

sind oder zur sonstigen luf. Nutzung iSv. § 62 BewG gehören (entsprechend § 40 Abs. 3 BewG), landwirtschaftliche Sonderkulturen (glA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 81; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 24).

Nicht regelmäßig landwirtschaftlich genutzt und damit nicht in die Flächenberechnung einzubeziehen sind nachhaltig verpachtete Flächen (BFH v. 29. 6. 1988 X R 33/82, BStBl. II, 922). Nicht landwirtschaftlich genutzt sind Flächen der sonstigen landwirtschaftlichen Nutzung (arg. § 13 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 BewG), Abbauland, forstwirtschaftlich genutzte Flächen (schon daran hätte eventuell die Sache im Fall BFH v. 12. 6. 1995 V B 33/95 BFH/NV 1996, 191 scheitern können, wo nach Sachverhaltsangabe vom Stpfl. ein Teich- und Forstgut für die Mindestflächendeckung einer Schweinemast herangezogen wurde), Geringstland, Unland, weinbaulich genutzte Flächen, dem Gartenbau (und damit auch dem Gemüsebau, Baumschulen und grundsätzlich auch dem Obstbau) dienende Flächen. Obstbauflächen, die regelmäßig landwirtschaftlich untergenutzt werden, werden von der FinVerw. mit der halben, Almen und Hutungen mit 1/4 der Fläche angesetzt (R 124a Abs. 3 EStR; auch BTDrucks. IV/1488, 45, dort allerdings gegen den Ansatz von Hutungen). Werden zB bei einem Obstbaubetrieb Flächen landwirtschaftlich untergenutzt, liegt eben kein reiner Obstbaubetrieb vor, weshalb landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 grds. möglich ist. Bei sonstigen Betätigungen iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 kann eine ganz untergeordnete Tierzucht und Tierhaltung, die ggf. ihre Futtergrundlage zB in betrieblichen Abfällen findet, unschädlich sein, namentlich, wenn sie im wesentlichen der Eigenversorgung dient (glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 38). Liegt zB ein reiner forstwirtschaftlicher Betrieb vor, sind etwa zum Holzrücken gehaltene Pferde schon mangels regelmäßig landwirtschaftlich genutzter Flächen keine Tierhaltung iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 (mißverständlich KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 24), gehören aber selbstverständlich zum Betriebsvermögen des forstwirtschaftlichen Betriebs (s. dazu auch Anm. 222).

Bei Nutzungsänderungen, wie Flächenstillegungen stellt die FinVerw. darauf ab, ob sich die Maßnahme in einer Umbewertung nach dem BewG etwa hin zu Geringstland (§ 44 BewG) oder Unland (§ 45 BewG) niedergeschlagen hat (so aus bewertungsrechtlicher Sicht zB Zusatz der OFD Hannover zum Erlaß des FinMin. Nds. v. 2. 6. 1986 DStZ E, 363; GLIER/SCHMID, 19. Aufl. 2001, Nr. 66). Deshalb sind nach der FinVerw. auf Grund öffentlicher Förderungsprogramme stillgelegte Flächen, zB Flächenstillegungsprogramme, Grünbrachenprogramme, FELEG, zunächst noch regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Flächen (R 124a Abs. 3 EStR; so auch FELSMANN/PAPE, A 38; im Ergebnis auch MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 29, weil die Stilllegungsaktionen der Verringerung der Erzeugung von Marktordnungsprodukten und nicht der Einschränkung der tierischen Veredelung dienen). UE ist diese Ansicht bei nachhaltiger Stilllegung abzulehnen. Da der Begriff der regelmäßigen landwirtschaftlich genutzten Flächen in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 zeitgleich und identisch mit dem Begriff in § 51 Abs. 1 Satz 1 BewG eingeführt wurde, liegt es nahe, hierin nichts Unterschiedliches zu verstehen. Da sich der Begriff im BewG aber nur in § 51 Abs. 1 Satz 1 BewG findet, ist es uE schon bewertungsrechtlich nicht zwingend, nur auf die bewertungsrechtliche Einordnung von Flächen zum Stichtag und nicht auch auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen. Dies gilt erst recht für die eigenständige Regelung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, die den bewertungsrechtlichen Einordnungen keine Verbindlichkeit zumißt.

Gesetzliche Fiktionen landwirtschaftlicher Nutzung führen ebenfalls zur Erfassung der Flächen als Futtergrundlage.

Eine solche Fiktion enthält zB Art. 5 Satz 1 des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über die Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der Agrarstruktur und des Küstenschutzes, BGBl. I 1988, 1053, die sich aber nur und ausschließlich auf die VO (EWG) Nr. 1094/88 des Rates vom 25. 4. 1988 (ABl. EG Nr. L 106, 28) bezieht; außerdem gilt auch hier die Fiktion nicht, wenn die Flächen aufgeforstet oder so umgestaltet worden sind, daß sie später nur mit unverhältnismäßig großem Aufwand land- oder forstwirtschaftlich genutzt werden können, Art 5 letzter Satz, aaO; Gesetz zur Gleichstellung stillgelegter und landwirtschaftlich genutzter Flächen v. 10. 7. 1995, BGBl. I, 910, aber nur mit Bezug auf die VO (EWG; zur unmittelbaren Bindung einer derartigen VO, Art 189 EGV bzw. Art. 249 Abs. 2 des Vertrags von Amsterdam) Nr. 1765/92 des Rates v. 30. 6. 1992, ABl. EG 1992 Nr. L 181/12 ff., dort zur Flächenstillegung Art. 7; auch LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 35; für die Gewinnsschätzung läßt die FinVerw. aufgrund eines Flächenstillegungsprogramms stillgelegte Flächen außer Betracht, OFD Hannover v. 7. 4. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 648 Tz. 1.1, insoweit problematisierend LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 119 i, der offenbar allgemein diese Fiktion für das Ertragssteuerrecht für nicht hinreichend bestimmt hält.

UE scheiden demnach zB die nach § 2 des Gesetzes zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit – FELEG – v. 21. 2. 1989 (BGBl. I, 233 mit Änderungen) mindestens fünf Jahre stillgelegten Flächen als regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Flächen aus (aA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 82, 168: allgemeine Fiktion für Stilllegungen).

Nutzung als Futtergrundlage nicht geboten (abstrakte Flächendeckung):

Da das Gesetz nur an regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Flächen anknüpft, kommt es nicht darauf an, ob von diesen Flächen auch tatsächlich das Futter für die erzeugten und gehaltenen Tiere gewonnen wird. Maßgeblich ist nur das Vorhandensein der Futtergrundlage. Ein reiner Nicht-Futtermittelherzeuger verfügt mithin über VE bis zur Erschöpfung der Flächendeckung, weil das notwendige Futter auch allein aus Zukauf stammen kann.

In dieser Allgemeinheit noch dahingestellt in BFH v. 29. 6. 1988 X R 33/82, BStBl. II, 922 zu § 24 UStG 1967/1973; wie hier BFH v. 13. 7. 1989 V R 110–112/84 BStBl. II, 1036 [1039] zu § 24 UStG 1967/1973; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 30). Allerdings ist dies keine Fiktion der Tierfüttererzeugung (so aber LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 2).

Der Grundsatz der abstrakten Flächendeckung erleidet nur bei der landwirtschaftlichen Pelztierhaltung eine Ausnahme. Nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 5 Satz 2 BewG gehören pflanzenfressende Pelztiere (s. Anm. 253) nur dann zur landwirtschaftlichen Nutzung (= Einkünfte aus Landwirtschaft), wenn die erforderlichen Futtermittel überwiegend von den vom Inhaber des Betriebs landwirtschaftlich genutzten Flächen gewonnen sind. An dieser Erschwerung zeigt sich, daß der Gesetzgeber Pelztierzucht nur unter ganz engen Bedingungen als noch der Landwirtschaft zugehörig auffaßt (zu Unrecht kritisch GLIER/SCHMID, 19. Aufl. 2001, Rn. 66 zu Abs. 5). Andererseits sind folgerichtig Pelztiere nicht in VE umzurechnen und damit nicht an der Mindestflächendeckung zu messen. Treffen Pelztierzucht und landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung zusammen, muß uE die für die Pelztierzucht verwendete Fläche bei der Berechnung der regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Fläche, die der landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung als Grundlage dient, ausgeschlossen werden (glA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 22a).

Die Frage der regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Fläche steht in enger Beziehung zur Frage, ob die Anzahl der VE nachhaltig die in § 13 Abs. 1 Nr. 1

Satz 2 bezeichnete Grenze übersteigt (Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 2 Satz 1 BewG; s. Anm. 262).

257 d) Flächenberechnung und Höchstgrenze der Vieheinheiten (degressive Staffelung)

Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 macht die Obergrenze für landwirtschaftliche Tierzucht und landwirtschaftliche Tierhaltung degressiv starr von einer regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Fläche (Anm. 256) abhängig. Die im Gesetz vorgesehene Staffelung in 5 Stufen entspricht der Regelung in § 51 Abs. 1 a BewG und gilt für Wj., die nach dem 30. 6. 1998 beginnen (§ 52 Abs. 15 a idF des Ges. zur Anpassung stl. Vorschriften der LuF v. 29. 6. 1998, (BGBl. I, 1692; BStBl. I, 930).

Rechtswentwicklung und Bedeutung der Staffelung: Nach § 39 a des Entw. eines Ges. zur Änd. des BewG v. 1. 10. 1963 (BTDrucks. IV/1488) waren für die ersten 10 ha nicht mehr als 6,5 VE vorgesehen, für die nächsten 10 ha nicht mehr als 5, für die nächsten 20 ha nicht mehr als 3,5 und für die weitere Fläche nicht mehr als 2 VE je ha regelmäßig landwirtschaftlich genutzter Fläche. Dem lag die Vorstellung zugrunde, daß bei seinerzeit nachhaltig jährlich durchschnittlich je ha erzielbarer 34 dz Getreideeinheiten fast zwei VE mit einem Futterbedarf von 20 dz je Vieheinheit je ha aus eigener Futterproduktion erzeugt oder gehalten werden könnten (s. aber FinMin. NRW v. 10. 7. 1964 BStBl. II, 106, II. 5 a: 40 dz Getreideeinheiten je ha; durchschnittlicher Hektarertrag 1996: 62,7 dt = dz, Agrarbericht 1997, BRDrucks. 90/97, 91).

Dieser Begrenzung sollten die größeren Betriebe gehorchen (s. dazu die VE-Angabe für die weitere Fläche). Dem Gesetzgeber (s. aber auch FinMin. NRW v. 10. 7. 1964 BStBl. II, 106, II. 5 b) schien mit abnehmender Betriebsgröße (s. dazu die VE-Angabe für die vorgehenden Flächen) eine Steigerung der im Rahmen der Landwirtschaft je ha stl. zulässigen Höchsttierbestände geboten. Diese Steigerung sollte auch der seinerzeitigen agrarpolitischen Zielsetzung der BReg. Rechnung tragen, wonach die auf Veredelungswirtschaft angewiesenen bäuerlichen Familienbetriebe stl. nicht gehemmt werden sollen (so zum Entw. eines § 39 a BewG BTDrucks. IV/1488, 46; FELSMANN/PAPE, A 45, stellen insoweit zur Differenzierung auf die besonders intensive Bodennutzung bei kleineren Betrieben ab). Der Gedanke wirkte mit § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 idF des GDL vom 15. 9. 1965 (BGBl. I, 1350) fort, der für die ersten 5 ha nicht mehr als 10 VE, für die nächsten 5 ha nicht mehr als 8 VE, für die nächsten 10 ha nicht mehr als 3 VE und für die weitere Fläche nicht mehr als 2 VE je ha regelmäßig landwirtschaftlich genutzter Fläche vorsah. Auch die vom 1. 1. 1971 bis 30. 6. 1998 bzw. für nach dem 30. 6. 1998 beginnenden Wj. gültige Rechtslage ist hiermit zu begründen, mag man auch für die Schwankungen im einzelnen nicht immer ein überzeugendes Argument finden (vgl. auch BFH v. 17. 10. 1991 IV R 134/89, BStBl. II 1992, 378).

Bedeutung der geltenden 5-Stufen-Regelung: Auffällig ist die Zweifelhafteit der Gesetzesbegründung der zuletzt erfolgten Änderung der Tierbestandsgrenzen zugunsten mittelgroßer Betriebe durch das Ges. zur Anpassung stl. Vorschriften der LuF (aaO). Danach ist die bisherige Tierbestandsgrenze angeblich ein Hemmnis für die Entwicklung bäuerlicher Veredelungsbetriebe und die Wettbewerbsfähigkeit im europäischen Vergleich.

BTDrucks. 13/10187 I.1; zustimmend zB KÖHNE/WESCHE, Landwirtschaftl. Steuerlehre, 69 f.; zur Gegenposition BTDrucks. 13/10315, 4 – abgelehnter Entschließungsantrag der SPD – ua. Berücksichtigung des biologisch-technischen Fortschritts in der Landwirtschaft und in der Tierernährung, Herstellung einer leistungs- und wettbewerbsfähigen, marktorientierten Landwirtschaft iVm. Umweltverträglichkeit.

Verfassungsrechtliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der bestehenden Rechtslage ergeben sich uE aber nicht, und zwar auch deshalb, weil mit der Besteuerung auch nichtfiskalische Zwecke verfolgt werden können (§ 3 Abs. 1 Satz 1 AO).

Bei land- und forstw. Mitunternehmenschaften ist bezüglich der VE auf deren Verhältnisse einschließlich des Sonder-BV der Gesellschafter abzuheben (glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 46). Daher bewirkt die depressive Staffelfung der VE, daß bei Zusammenschluß mehrere kleinerer Landwirte und Einbringen ihrer Betriebe in eine PersGes., die dieser PersGes. zur Verfügung stehenden VE geringer sind als die aus der Summe der Einzelbetriebe.

Die Umrechnung erfolgt je „Hektar“ der vom Inhaber des Betriebs regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Fläche (Anm. 256), wobei ein angefangener ha nicht als voller ha zu berücksichtigen ist.

So schon BFH v. 4. 2. 1976 I R 113/74, BStBl. II, 423; zu § 51 Abs. 1 Satz 1 BewG BFH v. 13. 7. 1989 V R 110–112/84, BStBl. II, 1037 (1039); aA offenbar RÖSSLER/TROLL, BewG/VStG, § 51 BewG Tabelle in Rn. 4. Eine regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Fläche von 20,06 ha ergibt mithin eine Höchstgrenze von (a) für die ersten 20 ha: $20 - 10 = 200$ VE zuzüglich (b) für die nächsten 10 ha, hier $0,6 - 7 = 4,2$ VE, zusammen: 204,2 VE (BFH v. 13. 7. 1989 V R 110–112/84 aaO) und nicht 207 ha (so offenbar RÖSSLER/TROLL aaO).

Wegen der Verhältnisse zum VE-Schlüssel, s. Anm. 261.

Einstweilen frei.

258–259

5. Umrechnung des Tierbestands in Vieheinheiten (Abs. 1 Nr. 1 Sätze 3 und 4)

a) Gliederung des Tierbestands nach Zweigen und Grad der Flächenabhängigkeit

260

(Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 2 Sätze 2–4 und Abs. 3 BewG)

Nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 sind die Tierbestände nach dem Futterbedarf in VE umzurechnen. Dabei ist die Gliederung nach den verschiedenen Zweigen des Tierbestands (Tierzucht und Tierhaltung) deshalb von Bedeutung, weil nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 2 Satz 1 BewG nur die Zweige des Tierbestands zu den Einkünften aus Landwirtschaft gehören, deren VE zusammen die in Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 genannten Grenzen nicht nachhaltig überschreiten.

Als Zweig des Tierbestands gilt nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 3 BewG bei jeder Tierart für sich

- | | |
|------------------|-------------------------|
| 1. das Zugvieh | 3. das Mastvieh |
| 2. das Zuchtvieh | 4. das übrige Nutztvieh |

Für die Tierart Hühner gelten als Zweige beispielsweise das Zuchtgeflügel, das Mastgeflügel und die Legehennen (BTDrucks. IV/1488, 46). Eine Junghennenaufzucht fällt etwa wie die Legehennenhaltung unter den Tierbestandszweig „übriges Nutztvieh“, keinesfalls unter Mastvieh (BFH v. 24. 4. 1995 V B 98/94, BFH/NV 1995, 866; FG Münster v. 27. 9. 1994, EFG 1995, 233, rkr.).

Das Zuchtvieh einer Tierart gilt nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 3 Sätze 2 und 3 BewG nur dann als besonderer Zweig des Tierbestands, wenn die erzeugten Jungtiere überwiegend zum Verkauf bestimmt sind (s. auch R 124a Abs. 1 Satz 2 EStR, wonach darüber hinaus auch die Jungtiere zu rechnen sind, die verbraucht werden). Ist das nicht der Fall, so ist das Zuchtvieh dem Zweig des Tierbestands zuzurechnen, dem es überwiegend dient. In Fällen dieser Art kann allein das Zuchtvieh zum nachhaltigen Überschreiten der Tierbestandsgrenzen führen (s. auch das Beispiel bei KÖHNE/WESCHE, 66).

Dem Begriff des Mastviehs unterfallen alle Tiere, bei denen die Vormast oder Aufzuchtphase beendet ist und die eigentliche Mast bereits eingeleitet worden

ist (BFH v. 17. 10. 1991 IV R 134/89, BStBl. II 1992, 378 [379]). Masttiere gehören idR weniger als 12 Monate dem Betrieb an (glA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 83).

Zurechnung des Tierbestands nach dem Grad der Flächenabhängigkeit:

Nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 2 Satz 2 BewG hat die Zurechnung der mehr flächenabhängigen Zweige des Tierbestands zur landwirtschaftlichen Nutzung Vorrang (s. auch BTDrucks. IV/1488, 46). Die Gliederung nach Flächenabhängigkeit hat erkennbar den Sinn, vorrangig den Tierbestand als der Landwirtschaft zugehörig einzuordnen, der seinen Futterbedarf eher von landwirtschaftlich genutzten Flächen benötigt. Die Aufgliederung des mehr oder weniger flächenabhängigen Tierbestands ergibt sich nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 4 Satz 1 BewG aus Anl. 2 zum BewG.

Den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend ist danach die Rindviehzucht mehr und die Schweinezucht weniger flächenabhängig, Kälbermast, die in der Anl. 2 zum BewG nicht erwähnt ist, ist von der Ernährung der Tiere her beurteilt dem weniger flächenabhängigen Zweig des Tierbestands zuzurechnen.

Ebenso OFD Münster v. 25. 2. 1982 StEK BewG 1965 § 51 Nr. 24; GÜRSCHING/STENGER, BewG/VStG, § 51 BewG Rn. 15; aA FELSMANN/PAPE, A 53a: Kälbermast nur eine besondere Form der Rindviehmast). Dagegen gehören etwa Damtiere, Kaninchen usw., vom Futterbedarf her beurteilt, zu den mehr flächenabhängigen Zweigen des Tierbestands (glA FELSMANN/PAPE, A 53a; für Kaninchen aA GÜRSCHING/STENGER, BewG/VStG, § 51 BewG Rn. 15).

Eine Anpassung der Regelungen zur Flächenabhängigkeit an die wirtschaftlichen Verhältnisse ist nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 4 Satz 2 BewG für die Zeit von einem nach dem 1. 1. 1964 liegenden Hauptfeststellungszeitpunkt durch Rechtsverordnung möglich. Hiervon konnte bislang kein Gebrauch gemacht werden, weil bisher keine weitere Hauptfeststellung stattfand (zu den Gründen RÖSSLER/TROLL, BewG/VStG, § 21 BewG Rn. 11 ff.; FELSMANN/PAPE, A 54, sind offenbar der Ansicht, daß ohne weiteres eine Änderung durch RechtsVO möglich ist).

261 b) Gesetzlicher Umrechnungsschlüssel nach Bewertungsgesetz

Die Umrechnung des nach Flächenabhängigkeit gegliederten Tierbestands (s. Anm. 260) in VE erfolgt grds. nach dem gesetzlich festgelegten Umrechnungsschlüssel gem. Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 4 Satz 1 BewG und Anl. 1 zum BewG.

Der Umrechnungsschlüssel beruht auf den Verhältnissen der Hauptfeststellung zum 1. 1. 1964 (§ 51 Abs. 4 Satz 2 BewG; BFH v. 17. 10. 1991 IV R 134/89, BStBl. II 1992, 378 [380]). Eine Umrechnung nach dem genauen individuellen Futterbedarf der einzelnen Tiere (Zucht und Haltung) kennt das Gesetz nicht, obwohl Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 vorschreibt, daß die Tierbestände nach dem Futterbedarf in VE umzurechnen sind (BFH v. 23. 11. 1979 III R 86/76, BStBl. II 1980, 90 [92]; v. 17. 10. 1991 IV R 134/89, BStBl. II 1992, 378; v. 8. 12. 1993 II R 35/90, BStBl. II 1994, 152 [154 f.]). Dies ist aber vereinfachend und vergrößernd im Umrechnungsschlüssel erfolgt, der vom unterstellten Futterbedarf einer Milchkuh mit 20 dz Getreideeinheiten als Referenztier mit 1,0 VE ausgeht.

BFH v. 8. 12. 1993 II R 35/90, BStBl. II 1994, 152 (154) unter Bezugnahme auf BFH v. 17. 10. 1991 IV R 134/89, BStBl. II 1992, 378 – dort etwas unklar –, ENGEL, INF 1988, 53 ff. und MILCH, INF 1985, 193 ff., dort jeweils auch zur Kritik am Umrechnungsschlüssel, der nach KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 29 unbedenklich ist.

Wenn der Umrechnungsschlüssel Gleichsetzungen bei verschiedenem Futterbedarf vornimmt, zB innerhalb der Gruppe „Kühe, Färsen, Masttiere“ mit 1,0 VE (dazu BFH v. 17. 10. 1991 IV R 134/89, BStBl. II 1992, 378 [380]) ist dies als Typisierung gerechtfertigt, soweit die Unterschiede nicht allzu gravierend sind. Der BFH hält den unstimmigen und veralteten Umrechnungsschlüssel im Hinblick auf die verschiedensten agrarpolitischen Überlegungen für verfassungsgemäß (BFH v. 8. 12. 1993 II R 35/90, BStBl. II 1994, 152 betr. das Verhältnis Milchkuh/Mastschwein; kritisch KÖHNE/WESCHE, 73 und ENGEL, INF 1988, 53).

Der gesetzliche Umrechnungsschlüssel in Anlage 1 zum BewG enthält eine Reihe unbestimmter Rechtsbegriffe, mit denen sich zT auch bereits die Rspr. befaßt hat. So sah sich etwa der BFH genötigt, den Begriff „Masttier“ (in der Reihung Kühe, Färsen, Masttiere) dahin zu bestimmen, daß darunter alle Tiere fallen, bei denen die Vormast oder Aufzuchtphase beendet und die eigentliche Mast bereits eingeleitet worden ist (BFH v. 17. 10. 91 IV R 134/89, BStBl. II 1992, 378). Im Streitfall hat deshalb der BFH für sieben bis zehn Monate alte Mastrinder bezogen auf den Jahresdurchschnittsbestand den Umrechnungsschlüssel für Kühe, Färsen und Masttiere mit 1,0 VE angewandt. Nach Auffassung des FG Münster (v. 26. 11. 91, EFG 1992, 537, rkr., mwN) kann unter Masttiere in der Reihung Kühe, Färsen, Masttiere nur solches Rindvieh gemeint sein, das aufgrund seines Alters nicht in die Gruppe „Kälber und Jungvieh unter 1 Jahr“ fällt. Ein Jungschwein über 20 kg ist iSd. Umrechnungsschlüssels kein Ferkel mehr (BFH v. 28. 7. 1999 II R 83/96, BStBl. II, 815).

Anpassungen des Umrechnungsschlüssels an die veränderten Gegebenheiten sind nur durch den Gesetzgeber möglich (BFH v. 23. 11. 1979 III R 86/76, BStBl. II 1980, 90; aA FELSMANN/PAPE, A 54: der Verordnungsgeber; BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 96: durch den Richtliniengeber). Die Regelung ist angesichts der langen, seit dem 1. 1. 1964 vergangenen Zeit veraltet.

GLA GLIER/SCHMID, 19. Aufl. 2001, Nr. 66 zu Abs. 4; aA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 83; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 19; die Frage ausdrücklich dahingestellt lassend: BFH v. 8. 12. 1993 II R 35/90, BStBl. II 1994, 152 [153].

UE läge es nahe, den Umrechnungsschlüssel generell in einer Rechtsverordnung zu regeln und Anpassungen dadurch künftig zu erleichtern (glA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 29). Nach BFH soll die Anl. 1 zum BewG lückenlos und einer Rechtsfortbildung nicht zugänglich sein (BFH v. 13. 7. 1989 V R 110–112/84, BStBl. II, 1036 u. v. 30. 9. 1980 VIII R 22/79, BStBl. II 1981, 210). UE ist der gesetzlich vorgeschriebene Schlüssel auch anzuwenden und die vergrößerte Betrachtung des vorhandenen Schlüssels prinzipiell beizubehalten (tendenziell zustimmend GLIER/SCHMID aaO; aA LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 44 ff. mwN zu den Verwaltungsanweisungen bei Masttieren; FELSMANN/PAPE, A 46). Eine Verfeinerung, wie sie zT R 124a Abs. 1 Satz 5 EStR vorsieht, ist auch nicht von Verfassungen wegen geboten.

c) Nachhaltige Überschreitung der Mindestflächendeckung

262

Wird die Mindestflächendeckung nachhaltig überschritten, so gehört der in VE umgerechnete Tierbestand zur gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung, der die für die maßgebliche Fläche festgestellte VE-Höchstzahl nachhaltig übersteigt.

Gesetzlich festgelegte Reihenfolge der Prüfung: Nach der Zuordnung der mehr und weniger flächenabhängigen Zweige des Tierbestands zur landwirtschaftlichen Nutzung (Anm. 260), sind innerhalb jeder dieser Gruppen zuerst Zweige des Tierbestands mit der geringeren Anzahl von VE und dann Zweige

mit der größeren Anzahl von VE zur landwirtschaftlichen Nutzung zu rechnen (Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 2 Satz 3 BewG). Der Tierbestand des einzelnen Zweiges wird nicht aufgeteilt (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 iVm. § 51 Abs. 2 Satz 4 BewG). Eine abweichende Zuordnung nach dem Günstigkeitsprinzip ist gesetzlich nicht zulässig (aA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 28). Die Prüfung wird bis zu dem Punkt durchgeführt, an dem für die jeweils restlichen Tierzweige die für die Annahme landwirtschaftlicher Tierzucht und Tierhaltung vorgeschriebene Flächendeckung noch ausreicht. Daraus folgt, daß die die Flächendeckung überschreitenden Tierzweige einen gesonderten gewerblichen Betrieb der Tierzucht und Tierhaltung und nicht lediglich einen einheitlichen Betrieb mit zwei Einkunftsarten begründen (so aber LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 29).

Der Begriff der Nachhaltigkeit steht in Beziehung zum Begriff der nachhaltigen Betätigung iSv. § 15 Abs. 2 Satz 1 (BFH v. 4. 2. 1976 I R 113/74, BStBl. II, 423 zu § 1 Abs. 1 Satz 1 GewStDV aF) bzw. der Nachhaltigkeit bei Strukturwandel (Anm. 84). Auch die Frage des nachhaltigen Übersteigens der Mindestflächendeckung dient der Abgrenzung landwirtschaftlicher Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung von gewerblichen und umgekehrt (Nds. FG v. 25. 3. 1987, INF 1987, 379; auch R 124a Abs. 2 Satz 7 EStR iVm R 135 Abs. 2 Satz 5 EStR). Im Fall der Beurteilung des Strukturwandels von der gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung zur landwirtschaftlichen ist allerdings auf das landwirtschaftliche Wj. abzustellen, weil nur dieses mit der Tierbestandsgrenze verknüpft ist (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2; dazu Anm. 218 aE und die Erl. zur § 4a). Die Überschreitung der Mindestflächendeckung kann zu einem sofortigen oder allmählichen Strukturwandel führen.

Ein sofortiger Strukturwandel (Fallgruppe 1) folgt etwa aus hohen Investitionen für Intensivtierhaltung, deren Ausweitung oder bei Flächenverlust unter Beibehaltung einer hohen Tierhaltung, sogleich nach Durchführung der Investitionen, uU während des Wj. (für den umgekehrten Fall Nds. FG v. 18. 2. 1987, INF 1987, 380; so grds. auch R 135 Abs. 2 Satz 2 EStR). Allein die Möglichkeit, die zulässige VE-Grenze wieder zu unterschreiten oder auch ein einigermaßen zeitnahes Wiedererreichen der Mindestflächendeckung, ändert hieran nichts (FG München v. 9. 3. 1977, EFG 1977, 461, rkr). Das Gesetz stellt auf die Nachhaltigkeit des Überschreitens und nicht auf die Erheblichkeit ab (aA R 135 Abs. 2 Satz 2 EStR u. LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 56). Eine geringe Erheblichkeit der Überschreitung kann jedoch ein Indiz für mangelnde Nachhaltigkeit sein. In solchen Fällen bieten sich der FinVerw. vorläufige Veranlagungen an, die einen längeren Beurteilungszeitraum ermöglichen (vgl. BFH v. 5. 11. 1974 VIII R 254/71, BStBl. II 1975, 118; v. 28. 7. 1987 V B 68/86, BFH/NV 1988, 198 [201 f.]; aA R 135 Abs. 2 Satz 3 EStR).

Bei allmählichem Strukturwandel (Fallgruppe 2) kann nach Überschreiten der Tierzucht- bzw. Tierhaltungsgrenze zeitnah eine Zupachtung von Flächen erfolgen, durch die die Mindestflächendeckung wieder erreicht wird. Dann fehlt es an der Nachhaltigkeit iSd. § 51 Abs. 2 Satz 1 BewG. In Fällen allmählichen Strukturwandels tritt Nachhaltigkeit erst mit Ablauf eines Dreijahreszeitraums ein, so daß auch erst danach die Folgerungen hieraus zu ziehen sind.

BFH v. 4. 2. 1976 IV R 113/74, BStBl. II, 423; R 124a Abs. 2 Satz 7 iVm. R 135 Abs. 2 Satz 3 EStR; LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 37; aA – ex tunc – zu Strukturwandel Landwirtschaft/Gewerbebetrieb BFH v. 5. 11. 1974 VIII R 254/71, BStBl. II 1975, 118 vielleicht auch BFH v. 27. 11. 1980 IV R 31/76, BStBl. II 1981, 518 [522], beiläufig, wo der BFH allerdings von einem von vornherein auf Dauer angelegten plan-

mäßigen Verhalten des Stpfl. ausging; ebenso ex tunc SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 85.

Rechtsfolgen des Strukturwandels: Nach erfolgtem Strukturwandel, kann der Stpfl von Viehdurchschnittsbewertung (R 125, 125 a EStR iVm. Anl. 9) auf eine andere Bewertungsmethode oder ein anderes Wertermittlungsverfahren übergehen (BMF v. 22. 2. 1995, BStBl. I, 179 Tz. 20). Die landwirtschaftlich genutzte Fläche wird weder ganz noch zum Teil gewerbliches Betriebsvermögen, selbst wenn sie der Ernährung gewerblicher Tierbestände dienen (glA GLIER/SCHMID, 19. Aufl. 2001, Nr. 66). Dies gilt jedenfalls solange, als die gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung nicht organisatorisch als eigener Gewerbebetrieb ausgliedert ist und ihm nicht Flächen zugeordnet werden oder die Nutzung der Flächen beispielsweise nicht für Freizeit- und Wettkampfsport überlagert werden (aus bewertungsrechtlicher Sicht BFH v. 13. 8. 1996 II R 41/94, BFH/NV 1997, 169).

Die Rechtsfolge der Annahme gewerblicher Einkünfte, stellt sich unabhängig davon ein, ob der Betriebsinhaber organisatorische Änderungen vornimmt. Wirtschaftet der Stpfl. weiter einheitlich von seinem Hof aus, so fingiert das Gesetz bezüglich der gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung einen Gewerbebetrieb (glA FELSMANN/PAPE, A 55). Organisiert er die gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung als eigenständigen Gewerbebetrieb, so kann er im Rahmen seines landwirtschaftlichen Betriebs wieder bis zur Höchstgrenze auf dem Gebiet des zuvor gewerblich gewordenen Tierzweigs landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung betreiben. Die Gewerblichkeit eines Tierzweigs kann durch nachträgliche Zupachtung regelmäßig landwirtschaftlich genutzter Flächen bis zum Erreichen der Mindestflächendeckung nicht rückwirkend, sondern nur von diesem Zeitpunkt an rückgängig gemacht werden. Die bis dahin gewerbliche Tierzucht bzw. Tierhaltung führt dann wieder zu Einkünften aus Landwirtschaft (vgl. FG München v. 9. 3. 1977, EFG 1977, 461, rkr., für einen Fall kurzzeitiger Gewerblichkeit).

Eine neu aufgenommene Tierzucht oder Tierhaltung ist bei nicht eingehaltener Mindestflächendeckung von Anfang an gewerblich. Zweifel an der Nachhaltigkeit kann die FinVerw. mit vorläufigen Veranlagungen Rechnung tragen.

AA FELSMANN/PAPE, A 61, LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 59, SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 85, MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 24b, der auf Eindeutigkeit der Grenzüberschreitung bei der Mindestflächendeckung abstellt, bei Eindeutigkeit sofortige Gewerblichkeit, bei nicht gegebener Eindeutigkeit Dreijahreszeitraum.

Bei Rechtsnachfolge in einen Betrieb mit Tierzucht und Tierhaltung behält der unentgeltlich erworbene Betrieb (zB bei vorweggenommener Erbfolge oder im Erbfall) in der Hand des Übernehmers im Hinblick auf die Mindestflächendeckung grds. die Eigenschaft als landwirtschaftlicher Betrieb, ggf. mit gewerblichen Einkünften aus Tierzucht bzw. Tierhaltung. Befindet sich der Betrieb gerade in der indifferenten Phase eines möglichen Strukturwandels (s.o. Fallgruppe 2), so beginnt der Dreijahreszeitraum nicht neu (R 135 Abs. 2 Satz 4 EStR; glA SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 85; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 24c; aA LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 60; dort aber wie hier bei Erbfall). In der Hand des Übernehmers kann aber ein Wandel eintreten, wenn er eigene landwirtschaftlich genutzte Flächen mit dem übernommenen Betrieb vereinigt und dann die Mindestflächendeckung nachhaltig erreicht; umgekehrt kann der Übergeber Flächen zurückbehalten und der Übernehmer die Tierzucht bzw. Tierhaltung als gewerblich fortführen. *Bei entgeltlicher Rechtsnachfolge* ist uE die Sache ebenso so zu beurteilen, wie bei einem neu aufgenommenen Betrieb (glA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 24c).

263 6. Gestaltungsmaßnahme zur Einhaltung der Mindestflächendeckung

Ein steuerschädliches Überschreiten der Mindestflächendeckung läßt sich durch unterschiedliche Maßnahmen vermeiden.

Die Umrechnung in Vieheinheiten läßt sich bei Zukäufen beeinflussen. Da bei Erzeugung von Schweinen aus zugekauften Tieren die Differenzierungen der FinVerw. bei der Umrechnung in VE zu berücksichtigen sind (R 124a Abs. 1 Nr. 2 EStR; Anm. 261), führt eine Schweinemast aus zugekauften leichten Ferkeln zum höheren Ansatz von 0,15 VE (0,16 VE ./ 0,01 VE), bei zugekauften schweren Ferkeln aber zum geringeren Ansatz von 0,12 VE (0,16 VE ./ 0,04 VE). Dazu KÖHNE/WESCHE, 69 f.

Flächenzugänge führen am einfachsten zur Einhaltung der Mindestflächendeckung. In Betracht kommt die rechtzeitige Aufstockung der regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Fläche durch Hinzuerwerb oder Zupachtungen. Allerdings können dadurch uU Buchführungsgrenzen überschritten werden oder flächenabhängige Vergünstigungen verlorengehen. Auf einen Zusammenhang mit dem vorhandenen Betrieb ist zu achten (Anm. 256).

Durch Betriebsteilung kann die degressiven Staffelung der VE vorteilhaft genutzt werden (KÖHNE/WESCHE, 70; zur Betriebsteilung s. auch Anm. 120 f.). Als nachteilig erweist sich eine Betriebsteilung allerdings dann, wenn einer dieser Betriebe viehlos wirtschaftet, weil die Flächengrundlage nicht dem Betrieb mit Tierzucht und Tierhaltung zugerechnet werden kann (gegen die Möglichkeit einer Betriebsteilung SCHMIDT/SEEGER XXI. § 13 Rn. 84). In Betracht kommen auch außerstrechtliche Nachteile, etwa bei Förderungen, die mit einer gewissen Betriebsmindestgröße in Zusammenhang stehen (s. dazu auch KÖHNE/WESCHE aaO).

Die Ausgliederung eines Tierzweigs in einen eigenständigen gewerblichen Betrieb kann die Mindestflächendeckung des ursprünglichen Betriebs sichern. Die Ausgliederung muß aber ebenfalls den Anforderungen an eine Betriebsteilung genügen (dazu Anm. 121). Ist etwa durch eine Investition Gewerblichkeit unvermeidlich, so kann aus betriebswirtschaftlichen Gründen gleich eine massivere Aufstockung in Betracht kommen, um die Rentierlichkeit der Maßnahme zu erhöhen (KÖHNE/WESCHE, 70).

Die Einbringung eines bisher gewerblichen Betriebs mit Tierzucht und Tierhaltung in eine PersGes. kann zur Einhaltung der Mindestflächendeckung führen, so daß insgesamt ein landwirtschaftlicher Betrieb mit Tierzucht und Tierhaltung vorliegt. Diese Rechtsfolge ist unabhängig von der Einbringung zu Buch-, Teil- oder Zwischenwerten (aA LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 6 Rn. 61).

264–267 Einstweilen frei.

III. Gemeinschaftliche Tierhaltung (§ 13 Abs. 1 Satz 5 iVm. § 51 a BewG)

Schrifttum: WOLTER, Steuerrechtliche Sonderregelung für landwirtschaftliche Tierhaltungskooperationen, DStZ A 1971, 326; FELSMANN, Kooperationsmöglichkeiten bei landwirtschaftlicher Tierzucht und Tierhaltung, INF 1972, 433; HOFMANN, Die Kaufmannseigenschaft von Land- und Forstwirten, NJW 1976, 1297; SOMMERFELDT, Die bewertungsrechtliche Behandlung der landwirtschaftlichen Tierhaltungsgemeinschaften, DStZ 1980, 100; s. auch Schrifttum vor Anm. 240.

1. Überblick zur Regelung der Tierhaltungskooperation

Die Tatbestandsvoraussetzungen der Sonderregelung zur Tierhaltungskooperation ergeben sich zT aus Abs. 1 Satz 5, vor allem aber aus dem gleichzeitig geschaffenen § 51 a BewG. Dieser sieht die Übertragung der „sich nach § 51 Abs. 1 BewG ergebenden Möglichkeit zur landwirtschaftlichen Tiererzeugung oder Tierhaltung in Vieheinheiten ... auf die Genossenschaft, Gesellschaft oder den Verein“ vor (s. auch GÜRSCHING/STENGER, BewG, § 51 a Rn. 1). Zu Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 iVm. § 51 a BewG s. Anm. 241.

► *Nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 5*

- gehören die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung bei einer Gesellschaft,
- deren Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind (Anm. 269),
- zu den Einkünften iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 (Anm. 217 ff.),
- wenn die weiteren kumulativ erforderlichen Tatbestandsvoraussetzungen des § 51 a BewG erfüllt sind (Anm. 270 f.) und
- andere Einkünfte der Gesellschafter aus dieser Gesellschaft zu den Einkünften aus LuF gehören (Anm. 217 ff.).

► *Nach § 51 a BewG ist weiter vorausgesetzt,*

▷ daß alle Gesellschafter oder Mitglieder

- Inhaber eines Betriebs der LuF mit selbstbewirtschafteten regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen sind (§ 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG; s. Anm. 270),
 - nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hauptberuflich Land- und Forstwirte sind (§ 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b BewG; Anm. 270),
 - Landwirte iSd. § 1 Abs. 2 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte sind und dies durch eine Bescheinigung der zuständigen Alterskasse nachgewiesen wird (§ 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c BewG; s. Anm. 270),
 - die sich nach § 51 Abs. 1 für sie ergebende Möglichkeit zur landwirtschaftlichen Tiererzeugung oder Tierhaltung in VE ganz oder teilweise auf die Gesellschaft übertragen haben (§ 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d BewG; s. Anm. 271),
- ▷ die Anzahl der von der Gesellschaft erzeugten oder gehaltenen VE nicht die in § 51 a Abs. 1 Nr. 2 genannten Grenzen nachhaltig überschreitet (s. Anm. 271),
- ▷ die Betriebe der Gesellschafter nicht mehr als 40 km von der Produktionsstätte der Gesellschaft entfernt liegen (§ 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG; s. Anm. 271) und
- ▷ die Übertragung der VE sowie die Einhaltung der vom Gesetz in § 51 a Abs. 1 Nr. 2 BewG vorgesehenen Begrenzungen durch besondere, laufend zu führende Verzeichnisse nachgewiesen wird (§ 51 a Abs. 1 Satz 2 BewG; s. Anm. 271).

2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 5

269 a) Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung einer mitunternehmerischen Gesellschaft und andere land- und forstwirtschaftliche Einkünfte der Gesellschafter

Zu den luf. Einkünften gehören nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 auch „die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind“. Zum Begriff der luf. Einkünfte, s. Anm. 217 ff.; zu den Einkünften aus Tierzucht und Tierhaltung, s. Anm. 240 ff.

Als Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, kommen in Betracht: GbR (sowohl als Außen- wie als Innengesellschaft), OHG und KG und die atypisch stille Gesellschaft.

Zur Frage des Betriebs eines Handelsgewerbes iSv. § 105 Abs. 1 HGB bei landwirtschaftlicher Tierzucht und Tierhaltung: § 3 HGB idF des HRefG v. 22. 6. 1998, BGBl. I, 1474, und zuvor schon § 3 HGB idF des Ges. über die Kaufmannseigenschaft von Land- und Forstwirten v. 13. 5. 1976, BGBl. I, 1197 (dazu HOFMANN, NJW 1976, 1297 mwN); zur Zurechnung der Einkünfte s. Anm. 252.

UE umfaßt Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 trotz des etwas abweichenden Wortlauts dieselben Kooperationsformen wie § 13 Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, so daß grds. auch wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaften darunter fallen können (zu wirtschaftlich vergleichbaren Gebilden s. die Erl. zu Abs. 7 und BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751 [768 f.]).

► *Die GmbH & Co KG* kommt hier grds. schon deshalb nicht in Betracht, weil die GmbH die persönlichen Voraussetzungen nach Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 51 a Abs. 1 Nr. 1 BewG nicht erfüllt (glA WOLTER, DStZ A 1971, 327; SOMMERFELDT, DStZ 1980, 102).

► *Mehrfachbeteiligungen und Verflechtungen*: Der Stpfl. kann sich auch an mehreren Kooperationen beteiligen, kommt in den Genuß der Rechtsfolge nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 aber jeweils nur, wenn jeweils die Voraussetzungen nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 iVm. § 51 a erfüllt sind. An der mitunternehmerischen Gesellschaft iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 kann ihrerseits eine PersGes. beteiligt sein (doppelstöckige Gesellschaft; vgl. BFH v. 25. 2. 1991 GrS 7/89, BStBl. II, 691). Alle Gesellschafter müssen dann aber ebenfalls die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 iVm. § 51 a BewG erfüllen (glA GLIER/SCHMID, 19. Aufl 2001, Nr. 67), ebenso wie die Obergesellschaft selbst als Inhaberin eines landwirtschaftlichen Betriebs. § 15 Abs. 3 Nr. 1 ist zu beachten (s. die Erl. zu Abs. 7). Erzielt die mitunternehmerische Kooperation auch noch gewerbliche Aktivitäten und erzielt deshalb wegen § 15 Abs. 3 Nr. 1 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, greift allerdings nicht § 15 Abs. 4 ein (BFH v. 4. 10. 1984 IV R 195/83, BStBl. II 1985, 133).

Mitunternehmerische Gesellschaften: Als estrechtliche Regelung bezieht sich Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 nur auf mitunternehmerische Gesellschaften und nicht wie § 51 a BewG auch auf bestimmte kstpfl. Subjekte (Vereine, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, zum Begriff zB RÖSSLER/TROLL, § 1 VStG Rn. 47). Ein Gesellschafter ist Mitunternehmer, wenn er ein *Mitunternehmerisiko* trägt, indem er an Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven beteiligt ist, und *Mitunternehmerinitiative* entfalten kann, zu deren Mindestanforderungen die Einräumung von Kontrollrechten (zB nach § 233 HGB) gehört (s. Anm. 22 und BFH v. 2. 10. 1997 IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137).

Alle Mitunternehmereinkünfte müssen land- und forstwirtschaftlich sein: Nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 letzter Halbs. müssen andere Einkünfte der Gesellschafter aus dieser (Tierkooperations-)Gesellschaft zu den Einkünften aus LuF gehören. Da insoweit auf Einkünfte aus LuF abgehoben ist, müssen die anderweitigen Einkünfte nicht solche aus Landwirtschaft in engstem Sinne sein; es kann sich dabei auch um Einkünfte aus Forstwirtschaft, Weinbau oder Gartenbau handeln. UE hat Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 nur klarstellende Bedeutung, denn die Abfärbewirkung landwirtschaftsfremder Einkünfte gilt stets (s. auch § 15 Abs. 3 Nr. 1). Die Voraussetzung des Satz 5 letzter Halbs. wäre daher nicht eingehalten, wenn die Tierzucht und Tierhaltung von einer Gesellschaft betrieben wird, die daneben eine Großschlachtereier selbst betreibt (BFH v. 4. 10. 1984 IV R 195/83, BStBl. II 1985, 133).

b) Persönliche Tatbestandsvoraussetzungen des § 51 a BewG

270

Die Voraussetzungen des § 51 a BewG dienen im wesentlichen der Mißbrauchsabwehr und schließen die gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung aus, so daß bloße mitunternehmerisch-kapitalistische Beteiligungen eines Stpfl. an der Gesellschaft, ohne konkreten Bezug zu einer luf. Betätigung schädlich sind (vgl. im einzelnen WOLTER, DStZ A 1971, 327). Die Überschrift des § 51 a BewG ist insofern ungenau, als dort nur die gemeinschaftliche Tierhaltung genannt ist, obwohl auch die gemeinschaftliche Tierzucht erfaßt wird.

Gesellschafter als Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft: Nach § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a müssen *alle* Gesellschafter Inhaber eines Betriebs der LuF mit selbstbewirtschafteten regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen (s. Anm. 256 und zum Betriebsbegriff Anm. 218) sein. Daraus folgt, daß sich an einer Tierhaltungskooperation iSv. § 51 a nur Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebs in engem Sinne (Anm. 28) beteiligen können, mag dieser auch nur Teilbetrieb oder Betriebsteil eines luf. Betriebs mit anderen luf. Aktivitäten sein; nach aA ist auch die Beteiligung von Inhabern Weinbaulicher Betriebe oder einer Teichwirtschaft möglich (MÄRKLE/HILLER, 8. Aufl. 2001, Rn. 187). Kein Betriebsinhaber ist der Verpächter eines landwirtschaftlichen Betriebs, auch wenn er hieraus noch Einkünfte aus LuF bezieht (WOLTER, DStZ A 1971, 327 f.; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 50), wohl aber der Pächter. Inhaber eines mitunternehmerisch geführten Betriebs der LuF sind die Mitunternehmer (bei Gütergemeinschaft etwa auch die Ehegatten, dazu Anm. 151). Demzufolge müssen alle Mitunternehmer der Kooperationsgesellschaft beitreten oder gemeinsam einen Gesellschaftsanteil übernehmen (glA LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 11).

Hauptberuflicher Land- und Forstwirt: Nach § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b BewG müssen die Gesellschafter nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hauptberuflich Land- und Forstwirte sein. Hiernach sollen etwa Gewerbetreibende und Freiberufler, die nur nebenher einen landwirtschaftlichen Betrieb bewirtschaften, ausgeschlossen bleiben (WOLTER, DStZ A 1971, 328). GrE-Strechlich hat der BFH für einen im Hauptberuf bewirtschafteten Hof eigene Flächen in einem Umfang verlangt, daß der hauptberufliche Einsatz wenigstens einer erwachsenen Arbeitskraft notwendig ist (BFH v. 29. 1. 1964 II 89/63 U, BStBl. III, 249). Hauptberuflichkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse richtet sich uE dagegen vor allem danach, ob der Land- und Forstwirt überwiegend als solcher tätig ist.

Zur Tätigkeitsbezogenheit des landwirtschaftlichen Betriebsbegriffs, s. Anm. 218; RÖSSLER/TROLL, BewG § 51 a Rn. 4: nachhaltiger Einsatz der Arbeitskraft im luf. Be-

trieb erforderlich; GLIER/SCHMID, 19. Aufl 2001, Nr. 67: 50 vH und mehr; BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 104: bei Einsatz eines Verwalters nur, wenn der Betriebsinhaber keiner anderen Tätigkeit nachgeht und ob er aus dieser überwiegenden Tätigkeit überwiegend seinen Lebensunterhalt bestreitet.

Vgl. auch BFH v. 28. 6. 1974 III R 43/73, BStBl. II, 702, allerdings dort zu der Frage, ob der luf. Betrieb die Existenzgrundlage des Stpfl. bildet; zur etwas anders orientierten Abgrenzung von Haupt- und Nebenberuf bei § 3 Nr. 26, dort Anm. 16 mwN; LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 12 stellt „insbesondere auch“ auf den persönlichen Arbeits-einsatz ab; GLIER/SCHMID aaO, vernachlässigen die Einkommenskomponente offenbar noch mehr; ganz ohne Rücksicht auf die Höhe der luf. Einkünfte BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 104, der allein auf den persönlichen Arbeits-einsatz abstellt; nicht geeignet ist uE die Anlehnung an den dem EStRecht fremden Begriff des Haupterwerbslandwirts nach den maßgeblichen Förderrichtlinien, so aber wohl KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 40, der die Abgrenzung zum Nebenerwerbslandwirt für maßgeblich hält.

Die Einschaltung eines Verwalters oder des Ehegatten kann schädlich sein (aA LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 12). Der Ausschluß nebenberuflicher Land- und Forstwirte ist in der Rspr. für verfassungsrechtlich unbedenklich gehalten worden (vgl. zusammenfassend mwN zum Gleichheitssatz Nds. FG v. 23. 7. 1997, EFG, 1456 [1459 ff.] betr. unzulässige Einzelrichtervorlage zur Verfassungsmäßigkeit der GewSt.). Neben der Mißbrauchsabwehr wurde als sachlicher Differenzierungsgrund auch der Strukturwandel zu größeren Betrieben genannt. UE ist der Ausschluß der Nebenerwerbslandwirte verfassungswidrig (Art. 12).

Landwirteigenschaft nach Sozialrecht und entsprechender Nachweis:

Nach § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c müssen alle (auch ihrerseits gesellschaftlich verbundene) Gesellschafter Landwirte iSd. § 1 Abs. 2 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte – ALG – idF von Art. 1 des Agrarsozialreformgesetzes 1995 (BGBl. I 1994, 1890) sein und dies durch eine Bescheinigung der Alterskasse nachweisen (WOLTER, DStZ A 1971, 328 zur Bedeutung dieser Voraussetzung).

Nach § 1 Abs. 2 ALG ist Landwirt, wer als Unternehmer ein auf Bodenbewirtschaftung beruhendes Unternehmen der Landwirtschaft betreibt, das die Mindestgröße nach § 1 Abs. 5 ALG erreicht. Unternehmer ist, wer seine berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Beschränkt haftende Gesellschafter einer Personenhandels-gesellschaft oder Mitglieder einer juristischen Person gelten als Landwirt iSd. ALG, wenn sie hauptberuflich im Unternehmen tätig und wegen dieser Tätigkeit nicht kraft Gesetzes in der gesetzlichen Rentenversicherung versichert sind. Darauf, ob der Betrieb iSv. § 69 Abs. 2 BewG die Existenzgrundlage des Landwirts bildet (s. dazu BFH v. 28. 6. 1974 III R 43/73, BStBl. II, 702), stellt das ALG nicht unmittelbar ab (so aber LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 50), obwohl dieser Gedanke der Regelung mit dem Erreichen eines bestimmten Wirtschaftswerts unter Berücksichtigung regionaler Unterschiede zugrunde liegt (s. RÖSSLER/TROLL, § 51 a BewG Rn. 5). Für vereinbarte und stillschweigend zustandegekommene Ehegatten-Mitunternehmenschaften genügt die Mitgliedschaft nur eines Ehegatten (aA BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 105). Unschädlich ist überdies die Mitgliedschaft nur des wirtschaftenden Ehegatten, auch wenn der andere Ehegatte stl. Betriebsinhaber ist (LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 14).

Die Bescheinigung dient dem Nachweis der Landwirteigenschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 GAL. Eine Prüfungs-kompetenz bzw. Prüfungspflicht der FinBeh. ist damit zwar nicht völlig ausgeschlossen, aber im allgemeinen nicht wahrzunehmen, da der Nachweis gerade auf diese Bescheinigung verengt ist (zum Heranreichen an die Tatbestandswirkung einer Vorfragenentscheidung GMACH in ZIEMER, Rechtsschutz in Steuersachen, Tz. 5320/114).

c) Sachliche Tatbestandsvoraussetzungen des § 51 a BewG

271

Sachlich wird die Übertragung der Vieheinheiten auf die Gesellschaft, die Beachtung gewisser Grenzen der Tierzucht und Tierhaltung, die Einhaltung einer bestimmten Entfernung zwischen eigenem Betrieb und dem der Gesellschaft und die Führung von Verzeichnissen vorausgesetzt.

Übertragung der Vieheinheiten auf die Gesellschaft: § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d BewG verlangt, daß die Gesellschafter die sich nach § 51 Abs. 1 BewG (iVm. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) für sie ergebende Möglichkeit zur landwirtschaftlichen Tiererzeugung oder Tierhaltung in VE ganz oder teilweise auf die Gesellschaft übertragen haben. Folglich kann etwa ein Nur-Forstwirt nicht Gesellschafter (Mitglied) einer Tierzucht- oder Tierhaltungskooperation werden. UE ist die Übertragung ein Rechtsgeschäft im Sinne eines Vertrags mit tatsächlichem Vollzug (glA RÖSSLER/TROLL, § 51 a BewG Rn. 6; aA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 50: kein Vertrag), wiewohl der Gegenstand der Vereinbarung und die Möglichkeit der Übertragung allein durch das StR erzeugt ist.

Dies folgt auch daraus, daß sowohl der Kooperation wie aber auch dem Überlassen, sofern er nicht alle VE überträgt, in dieser Hinsicht ein Sicherungsbedürfnis über den strechtlich zulässigen Umfang ihres Wirtschaftens zuzubilligen ist und auch die stl. Behandlung nur auf einem derartigen verlässlichen Fundament beruhen kann. Der Sache nach handelt es sich um eine Einräumung des ganzen oder teilweisen stl. Erzeugungs- bzw. Haltungsspielraums, wie er sich nach den bei dem Gesellschafter vorhandenen Flächen unter Berücksichtigung des VE-Schlüssels ergibt (Anm. 260).

Die Übertragung der Vieheinheiten auf die Gesellschaft kann entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen. Übertragen wird ein immaterielles WG (vgl. etwa zur Linienkonzession BFH v. 15. 12. 1993 X R 102/92, BFH/NV 1994, 543; zum Begriff des immateriellen WG BFH v. 28. 5. 1998 IV R 48/97, BStBl. II, 775; allgemein zB SCHMIDT/GLANEGGER XXI. § 6 Rn. 293 ff.). Die Übertragung ist formlos möglich, aus Gründen der Rechtssicherheit aber schriftlich bereits im Gesellschaftsvertrag oder einem gesonderten Dokument vorzunehmen, das die Einzelheiten der Übertragung ausweist. Der Gesellschafter ist darin frei, welche Quote er einräumt (zur Übertragung einer unzulässig hohen Quote s. Anm. 274).

Grenzen der Tiererzeugung oder Tierhaltung: Nach § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a BewG darf die Gesellschaft bzw. die Kooperation die Summe der nach § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d BewG übertragenen VE mit den von ihr erzeugten oder gehaltenen VE nicht nachhaltig überschreiten. Der Gesellschaft oder Kooperation selbst zustehende landwirtschaftlich genutzte Flächen sind dabei wie Flächen der Gesellschafter oder Mitglieder zu behandeln (§ 51 a Abs. 3 BewG).

Nach § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b BewG ist zudem die Zahl der von der Gesellschaft oder Kooperation erzeugten oder gehaltenen VE auf die Summe der VE begrenzt, die sich nach § 51 Abs. 1 BewG (iVm. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) auf der Grundlage der Summe der von den Gesellschaftern oder Mitgliedern regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen ergibt. Damit wird die Wettbewerbsgleichheit zwischen Einzelbetrieben und Kooperationen hergestellt (WOLTER, DStZ A 1971, 328; eingehende Beispiele zur Grenzbestimmung bei SOMMERFELDT, DStZ 1980, 103 ff., mit VE aF).

Beispiel: An einer Tierkooperation ohne eigene regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Fläche sind drei Landwirte beteiligt, wobei A 20 ha regelmäßig landwirtschaftlich bewirtschaftet, B 40 ha, C 60 ha. Ohne eigene Tierzucht und Tierhaltung können nach § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 d) iVm. § 51 Abs. 1 BewG 1998 (§ 13 Abs. 1 Nr. 1

Satz 2) übertragen: A 200 VE, B (200 + 70 + 60 =) 330 VE und C (200 + 70 + 120 + 30 =) 420 VE = zusammen 950 VE. Diese Grenze darf nach § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a von der Kooperation nicht nachhaltig überschritten werden. Ausgehend von zusammen 120 ha regelmäßig landwirtschaftlich bewirtschafteter Fläche liegt die letztlich maßgebliche Höchstgrenze nach § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2b BewG aber bei (200 + 70 + 120 + 150 + 30 =) 570 VE.

Das Beispiel zeigt, daß es insbes. bei eigener Tierzucht und Tierhaltung der Beteiligten an der Kooperation idR nachteilig ist, auf die Kooperation mehr VE zu übertragen, als diese nach § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b ausnutzen darf (s. auch FELSMANN, A 98).

Entfernungsbegrenzung: Nach § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG dürfen die Betriebe der Gesellschafter oder Mitglieder nicht mehr als 40 km von der Produktionsstätte der Genossenschaft, der Gesellschaft oder des Vereins entfernt liegen. Maßgebend ist die Luftlinie.

GLA LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 20; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 50: bei Überschreitung nicht kleinlich; aA RÖSSLER/TROLL, § 51 a BewG Rn. 7: unter dem Gesichtspunkt des räumlichen Zusammenhangs erscheint die Entfernungsgrenze von 40 km als wenig überzeugend.

Die Begrenzung hat erkennbar den Sinn, daß noch ein gewisser räumlicher Zusammenhalt zwischen der Gesellschaft (Kooperation) und den Betrieben der Gesellschafter (Genossen, Mitglieder) gegeben sein muß; zugleich dient die Begrenzung auch der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen und der örtlichen Begrenzung des Produktionsbereichs (WOLTER, DSStZ A 1971, 328).

Verzeichnisse der übertragenen VE und zur Einhaltung der VE-Begrenzung: Gem. § 51 a Abs. 1 Satz 2 BewG sind die Voraussetzungen von § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1d und Nr. 2 BewG durch besondere, laufend zu führende Verzeichnisse nachzuweisen. Eine zeitnahe Erfassung der Vorgänge wird damit nicht gefordert (BFH v. 9. 8. 1984 IV R 151/81, BStBl. II 1985, 47 zum laufend zu führenden Verzeichnis nach § 7 a Abs. 9 EStG 1975).

272–273 Einstweilen frei.

274 3. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 5: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Zu unterscheiden sind die Rechtsfolgen bei Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen von den Folgen einer fehlgeschlagenen Tierhaltungskooperation.

Bei Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 51 a BewG ordnet Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 die Einkünfte einer mitunternehmerischen Gesellschaft aus Tierzucht und Tierhaltung den Einkünften iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 zu, wenn auch die anderen Einkünfte der Gesellschafter aus dieser Gesellschaft zu den Einkünften aus LuF gehören.

Dagegen sind die Einkünfte der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften iSv. § 51 a Abs. 1 BewG kstrechtlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 8 Abs. 2 KStG, 17 Abs. 2 GenG, 238 ff. HGB, dazu zB STRECK, KStG, 5. Aufl. 1997, § 7 Anm. 7; im Verhältnis zur StBefreiung § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG, Abschn. 16 ff. KStR, STRECK aaO § 5 Anm. 68 ff.), können aber bestimmte für landwirtschaftliche Betriebe maßgebende Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen (WOLTER, DSStZ A 1971, 329).

Der Zuweisung der Einkünfte an die Gesellschafter geht eine Gewinnermittlung auf der Ebene der Gesellschaft voraus, die verfahrensrechtlich durch gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften aus Landwirtschaft umgesetzt wird. Allein der Umstand der Beteiligung an einer Tierzucht- und Tierhaltungsgesellschaft führt nicht dazu, daß die betreffende Beteiligung in das BV des Ein-

zelbetriebs des Gesellschafters fällt. Die Beteiligung kann aber zum BV gezogen werden oder aufgrund der Besonderheiten des einzelnen Falles notwendiges BV sein, wenn etwa zwischen dem Einzelbetrieb und der Gesellschaft eine enge wirtschaftliche Verbindung (zB durch Abnahme von Gülle, Lieferung von Futtermitteln) besteht (glA FELSMANN, A 83).

Rechtsfolgen fehlgeschlagener Tierhaltungskooperationen: Fehlt eine der Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 und § 51 a BewG, so ist für die Rechtsfolge zu unterscheiden:

► *Rechtsfolgen bei der Kooperation:* Beteiligt sich eine Person mitunternehmerisch iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 an einer Gesellschaft gem. § 51 a Abs. 1 BewG, die die dort genannten persönlichen Voraussetzungen nicht erfüllt, zB ein Viehhändler oder auch ein nebenberuflicher Landwirt, so ist die Mitunternehmerschaft von diesem Zeitpunkt an insgesamt gewerblich tätig (glA GLIER/SCHMID, 19. Aufl 2001, Nr. 67). Unschädlich wäre aber eine nicht mitunternehmerische Beteiligung, etwa als typisch stiller Gesellschafter oder im Wege eines partiarischen Darlehens. Verpachtet ein Landwirt nachträglich seinen Betrieb ohne die Betriebsaufgabe zu erklären, ist er weder Inhaber eines Betriebs der LuF iSv. § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a BewG, noch nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hauptberuflich Land- und Forstwirt gem. § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b BewG. Die Gesellschaft erzielt mithin künftig Einkünfte aus Gewerbebetrieb, auf die für eine Übergangszeit im Billigkeitswege noch verzichtet werden soll (WOLTER, DStZ A 1971, 328; LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 31: Anpassung durch Ausscheiden des Gesellschafters längstens bis zum Ablauf des Wj.). Im übrigen entsprechen die Rechtsfolgen, denen des Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ff. (s. Anm. 246). Ist hiernach nur ein Tierzweig vorhanden, so liegt insgesamt gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung vor, bei der das beschränkte Verlustausgleichsverbot nach § 15 Abs. 4 zu beachten ist. Bei mehreren Tierzweigen kommt es zur Aufteilung in eine landwirtschaftliche und eine gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung, die nicht etwa wegen § 15 Abs. 3 Nr. 1 einheitlich als Gewerbe zu behandeln ist; denn die Regelung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 iVm. §§ 51 a Abs. 5, 51 Abs. 2 BewG gehen § 15 Abs. 3 Nr. 1 vor (str.).

Die Tierzucht oder Tierhaltung der Gesellschaft bleibt allerdings nur landwirtschaftlich, wenn der beteiligte Bauer nicht durch seine gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung seine hauptberufliche Stellung als Landwirt iSv. § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG verliert (glA LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 35). Der Landwirt kann an Tierkooperationen nicht mehr VE übertragen, als ihm § 51 Abs. 1 BewG (= § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) zugesteht. Überschreitet er etwa durch nachträgliche Übertragung seine Flächenbegrenzung im eigenen Betrieb, so entfällt auch die Übertragungsmöglichkeit auf die PersGes. Nach FinVerw. ist dann „der im Einzelbetrieb verbliebene Tierbestand ganz oder teilweise aus der landwirtschaftlichen Nutzung auszugliedern“ (FinMin. Bayern v. 22. 7. 1975, dort III., Erl. abgedruckt bei GLIER/SCHMID, 19. Aufl 2001, Nr. 67 uE zutreffend: arg. § 51 a Abs. 4 BewG; glA wohl SOMMERFELDT, DStZ 1980, 102: Gewerblichkeit nur im Betrieb des Gesellschafters/Mitglieds; ebenso wohl auch BLÜMICH/SELDNER, § 13 Rn. 112). Verringern sich nachträglich bei einem Gesellschafter die Berechnungsgrundlagen für die VE, so schlägt dies auch auf die Tierhaltungskooperation durch. Übersteigt bei der Gesellschaft die Tierhaltung nachhaltig (dazu Anm. 262) die Grenzen nach § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, so richtet sich die Prüfung, welcher Zweig des Tierbestands der Gesellschaft als gewerblich einzustufen ist, nach § 51 Abs. 2 BewG (§ 51 a Abs. 5 BewG). In diesem Fall ist die Annahme einer nur teilweisen Gewerblichkeit durch § 15 Abs. 3 Nr. 1

dann nicht ausgeschlossen, wenn die Bereiche nicht organisatorisch in zwei ggf. beteiligungsidentische Gesellschaften ausgegliedert werden (zum Streitstand im Hinblick auf Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 3 Nr. 1 s. die dortigen Erl.). Ist nur ein Tierzweig vorhanden, ist dieser insgesamt gewerblich.

Fehlt eine der übrigen Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 und § 51 a BewG, so liegt zwar Gewerbebetrieb vor, der aber wegen Vorhandenseins der abgeleiteten (indirekten) Mindestflächendeckung nicht dem beschränkten Verlustausgleichsverbot des § 15 Abs. 4 unterliegt.

So in teleologischer Reduktion des vergleichbaren § 2 a EStG 1971 für den Fall weiterer gewerblicher Einkünfte der PersGes.: BFH v. 4. 10. 1984 IV R 195/83, BStBl. II 1985, 133; diese Entscheidung kann uE verallgemeinert werden, solange nur die abgeleitete Mindestflächendeckung eingehalten ist, auch BFH v. 12. 8. 1982 IV R 69/79, BStBl. II 1983, 36; v. 21. 9. 1995 IV R 96/94, BStBl. II 1996, 85). Beruht die Annahme des Gewerbebetriebs nur darauf, daß iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 letzter Halbs. andere Einkünfte als luf. Einkünfte aus dieser Gesellschaft vorhanden sind (zu dieser Fallgruppe BFH v. 4. 10. 1984 IV R 195/83, BStBl. II 1985, 133), sind aber die Voraussetzungen des § 51 a BewG erfüllt, ist die Tierzucht und Tierhaltung der Gesellschaft zwar gewerblich, aber von der GewSt. befreit (§ 3 Nr. 12 GewStG; glA GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, 5. Aufl. 2002, § 3 Rn. 149).

Wegen der Übertragung von WG vom Einzelbetrieb auf die Gesellschaft oder sonstige Kooperation iSv. § 51 a Abs. 1 BewG, s. die Erl. zu Abs. 7.

► *Rechtsfolgen beim beteiligten Unternehmer:* Unterhält der Stpfl. eine eigene Tierzucht oder Tierhaltung und beteiligt sich mit Übertragung von VE an Tierkooperationen (auch an den in § 51 a BewG genannten kstpfl. Verbänden), so muß er für seine Tierzucht und Tierhaltung, allerdings mit Maßgabe des § 51 a Abs. 4 BewG, den ihm verbliebenen Spielraum für Tierzucht und Tierhaltung beachten (glA LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 34). Hat er etwa alle seine VE übertragen, so kann er uE dennoch in dem Umfang nichtgewerbliche Tierzucht und Tierhaltung betreiben, als die Gesellschaft, Genossenschaft oder der Verein diesen Rahmen nicht ausschöpft (glA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 41).

Übertragen demnach die an der Kooperation beteiligten Landwirte nicht alle ihre VE aber mehr, als die Kooperation wegen § 51 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2b BewG ausnutzen kann, so richtet sich auch hier die Rechtsfolge für die eigene Tierzucht und Tierhaltung des jeweils beteiligten Landwirts nach § 51 a Abs. 4 BewG (aA FELSMANN, A 98, der von einem Verbrauch der VE durch die Übertragung ausgeht).

Werden die VE beim Mitunternehmer überschritten, so bestimmt sich der Umfang der gewerblichen Tierhaltung beim übertragenden Stpfl. über § 51 a Abs. 5 BewG nach § 51 Abs. 2 BewG (glA FinMin. NRW v. 26. 6. 1975, DB 1975, 1438; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 45). Bei nachhaltigem Überschreiten der Grenze finden die den allgemeinen Grundsätzen des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 bis 4 Anwendung (s. Anm. 254ff). Danach anzunehmende Gewerblichkeit schlägt nicht auf eine in Gesellschaft betriebene Tierzucht oder Tierhaltung durch (glA FELSMANN/PAPE, A 101; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 52).

275–277 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2 bis 4: Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung, aus Jagd und von Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften

A. Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung (Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 BewG)

Schrifttum: LIND, Zur stl. Behandlung der Fischereibetriebe, Inf. L 1957, 180; PAPE, Fischzucht als landwirtschaftl. Tätigkeit, Inf 1977, 559; NIES, Steuerliche Hinweise für Schafhalter, Inf. 1979, 446; SCHULTZ, Sonderfragen bei Besteuerung der Schafhaltungsbetriebe, Inf. 1984, 60; SCHINDLER, Neuanlage von Fischteichen in rechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, StBp. 1993, 155.

Verwaltungsanweisungen: Erl. betr. Bewertung des luf Vermögens nach dem Vierten Abschnitt des BewG v. 16. 4. 97 BStBl. I, 543, Abschnitt 17

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2

1. Überblick zu den Einkünften aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung

278

Gem. der Verweisung auf § 62 BewG gehören zu den Einkünften aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung insbesondere Einkünfte aus

- Binnenfischerei (s. Anm. 284)
- Teichwirtschaft (s. Anm. 285)
- Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft (s. Anm. 286)
- Imkerei (s. Anm. 287)
- Wanderschäferei (s. Anm. 287)
- Saatzucht (s. Anm. 287)

Seit 1992 ist die Aufzählung nicht mehr eine abschließende (s. Anm. 279 „Rechtsentwicklung“).

2. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung

279

Rechtsentwicklung: Bereits nach dem EStG 1925 gehörten auch Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft zu den Einkünften aus LuF (§ 26 Abs. 1 Nr. 4 EStG 1925). Diese Regelung wurde in Abs. 1 Nr. 2 EStG 1934 übernommen. Da die Rspr. des BFH auch die Zierfischzucht als landwirtschaftl. Tätigkeit beurteilt hatte (BFH v. 20. 10. 1960 IV 93/60 U, BStBl. III 1961, 7; v. 27. 10. 1960 V 319/58 U, BStBl. III 1961, 12), beschränkte der Gesetzgeber die landwirtschaftliche Fischzucht auf die Binnenfischerei, die Teichwirtschaft und die Fischzucht für Binnenfischerei und Teichzucht, fügte andererseits aber dem Katalog die Imkerei und Wanderschäferei hinzu. Insoweit brachte auch die Ersetzung des Katalogs in Abs. 1 Nr. 2 mit einer Verweisung auf § 62 BewG durch das StÄndG v. 25. 2. 1992 (Anm. 2) keine Änderung (zur Rechtsentwicklung auch BFH v. 13. 3. 1987 V R 55/77, BStBl. II, 467). Allerdings wurde § 62 Abs. 1 BewG um die „Saatzucht“ erweitert und mit der Beifügung des Wortes „insbesondere“, die bisher geltende abschließende in eine bei-

spielhafte Aufzählung der Nutzungen geändert. Damit zählte etwa die Produktion sog. Nützlinge (zB Schlupfwespen, Raubmilben) zur Schädlingsbekämpfung bei landwirtschaftlicher Pflanzenerzeugung nicht mehr zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (vgl. FinMin. Ba.-Württ. v. 18. 2. 1990, StEK EStG § 13 Nr. 542), sondern zu den land- und forstwirtschaftlichen Einkünften. Dies sollte Regelungszweck sein (vgl. die Begründung zum StÄndG 1992 BTDrucks. 12/1108, 58); ist uE aber mißglückt (s. Anm. 288).

Bedeutung der Einkünfte aus Abs. 1 Nr. 2: Wegen der Verweisung in Abs. 1 Nr. 2 auf § 62 (Abs. 1) BewG sind auch Rspr. und Verwaltungsanweisungen zu § 62 BewG für die Einkommensbesteuerung ebenso wie für das UStRecht von Bedeutung (s. § 24 Abs. 2 Nr. 1 UStG, der ua. die in § 62 Abs. 1 BewG genannten Fälle für das UStRecht als luf Betrieb bezeichnet). Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 (Abs. 1) BewG erklärt nicht abschließend („insbesondere“) Einkünfte aus bestimmten Formen der Tierzucht und Tierhaltung sowie die Saatzucht zu solchen aus LuF. Als allgemeiner gesetzgeberischer Grund für Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 Abs. 1 BewG ist unschwer die Nähe der in § 62 Abs. 1 BewG aufgezählten Fälle zur landwirtschaftlichen Urproduktion auszumachen.

280 3. Verhältnis der Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung zu den Einkünften aus Tierzucht und -haltung nach Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2

Flächengrundlage entbehrlich: Während die Tierzucht und Tierhaltung nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 in einen landwirtschaftlichen Betrieb mit hinlänglicher Flächendeckung integriert sein muß, ist dies in den Fällen der Tierzucht und Tierhaltung des Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 (Abs. 1) BewG nicht erforderlich.

Vgl. RFH v. 16. 6. 1932, RStBl., 972 zu einer Imkerei; BFH v. 20. 10. 1960 IV 93/60 U, BStBl. III 1961, 7; FG Bremen v. 27. 6. 1986, EFG 1986, 601, rkr. mit Anm. Inf. 1987, 141; glA SCHMIDT/SEGER XXII. § 13 Rn. 93; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 20.

UE kommt es bei Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 Abs. 1 BewG weder allgemein noch für die dafür überhaupt geeigneten gesetzlichen Beispielfälle darauf an, ob erzeugte Tiere zum menschlichen Verzehr bestimmt sind

AA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 20, 55; die insoweit in Bezug genommene Entscheidung des BFH v. 13. 3. 1987 V R 55/77, BStBl. II, 467 gibt weder für eine solche allgemeine Aussage noch speziell für Fischzucht, Binnenfischerei und Teichwirtschaft etwas her; aaO auch zur Erzeugung von Futterfischen für Speisefische bzw. von Köderfischen). Daß zB eine Haustierzucht (Hunde, Katzen) nicht unter Abs. 1 Nr. 2 fällt, zeigt schon der Beispielskatalog des § 62 Abs. 1 BewG (aa anscheinend LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 55). Wie schon bei Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 kommt es nicht darauf an, ob und wieviel Futter zugekauft wird (glA etwa LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 55).

Gewerbliche Tierzucht ausgeschlossen: Da Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 Abs. 1 BewG nicht wie Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 für die landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung in Abgrenzung zur gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung auf eine Mindestflächendeckung abhebt, wird man die in Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 (Abs. 1) BewG bezüglich Tierzucht und Tierhaltung aufgeführten Betätigungen regelmäßig als luf. Betätigungen einordnen müssen. Daher stellt sich in diesen Fällen auch nicht die Frage des beschränkten Verlustausgleichsverbots nach § 15 Abs. 4, wenn doch, ist § 15 Abs. 4 wegen seines gesetzgeberischen Grundes nicht anwendbar (FG Bremen v. 27. 6. 1986, EFG 1986, 601, rkr.).

Allgemeine Grundsätze der Einkunftsermittlung und -zurechnung anwendbar: Da keine konkrete Beziehung zu einem vorhandenen Betrieb iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 hergestellt ist, können die in Abs. 1 Nr. 2 dargestellten Wirt-

schaftszweige isoliert zu Einkünften aus LuF führen (glA SCHMIDT/SEEGER XXII. § 13 Rn. 93), aber auch im Zusammenhang mit solchen stehen, wie sie etwa in Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 genannt sind. Da prinzipiell auch bei Abs. 1 Nr. 2 die allgemeinen Grundsätze zu beachten sind, setzt die StPflcht etwa Gewinnerzielungsabsicht voraus (Anm. 60 ff.); sie wird nicht etwa durch die Verweisung auf § 62 Abs. 1 BewG und mithin auf bewertungsrechtliche Grundsätze ersetzt (glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 55). Auch die Grundsätze der Zurechnung von Einkünften iSd. Wirtschaftens auf eigene Rechnung und Gefahr gelten (Anm. 20 ff.) ebenso wie die Merkmale der Abgrenzung zum Gewerbebetrieb (Anm. 164 ff.; glA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 42; auch für die Verweildauer von Fischen in einer Fischmästerei Nds. FG v. 8. 9. 1994, EFG 1995, 232, rkr.), etwa wenn jemand zur eigenen Binnenfischerei Fische zum Verkauf zukauft bzw. zusammen mit der Binnenfischerei eine Fischbraterei betreibt (vgl. BFH v. 15. 11. 1956 IV 430/55 U, BStBl. III 1957, 37; ansatzweise auch v. 20. 10. 1960 IV 93/60 U, BStBl. III 1961, 7). Anwendbar sind schließlich auch die Grundsätze über die luf. Gewinnermittlungsarten und das luf. Wj. (s. etwa Anm. 28 f.).

Einstweilen frei.

281–283

II. Die einzelnen Einkünfte aus sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung

1. Einkünfte aus Binnenfischerei

284

Berechtigte Fischerei: Einkünfte aus Binnenfischerei, die luf. Einkünfte darstellen, werden nur aus berechtigter Fischerei erzielt (zu § 62 BewG: FinVerw., gleichlautende Ländererlasse v. 16. 4. 1997, BStBl. I, 543 [553]; vgl. auch die Erl. zu Abs. 1 Nr. 3). Wegen der Berechtigung sind die einzelnen landesrechtlichen Regelungen zu beachten (Art. 69 EGBGB; Übersicht bei SÄCKER in MünchKomm/BGB, Art. 69 EGBGB Rn. 7).

Art. 3 BayFischereiG (v. 15. 8. 1908, BayRS 793–1-E, zuletzt geändert mit G v. 29. 7. 1986, GVBl., 200; dazu Bek. BayStMELF v. 12. 3. 1996, AllMBl., 169; v. 7. 10. 1971 LMBl., 97; v. 3. 1. 1985, LMBl., 16) etwa erklärt mit Maßgaben den Eigentümer des Gewässers für fischereiberechtigt. Aus Art. 13, 14 BayFischereiG ergibt sich die Veräußerlichkeit des Fischereirechts. Nach Art. 31 ff. BayFischereiG sind grds. unter bestimmten Voraussetzungen, zB Schriftform (Art. 33, aaO) Fischereipachtverträge möglich, Unterpachtverträge mit Genehmigung des Verpächters (Art. 34, aaO). Auch bezüglich des Umfangs der Berechtigung sind die einzelnen landesrechtlichen Regelungen zu beachten. Beispielfhaft gibt nach Art. 1 Abs. 1 BayFischereiG das Fischereirecht die Befugnis, in einem Gewässer Fische, Neunaugen und Krebse sowie Fluß-, Teich- und Perlmuscheln (Fische) zu hegen, zu fangen und sich anzueignen. Das Fischereirecht erstreckt sich hiernach auch auf Fischlaich und sonstige Entwicklungsformen der Fische sowie auf Fischnährtiere, weswegen möglicherweise nach landesrechtlichen Maßgaben zB auch der Fang von Wasserflöhen Binnenfischerei sein kann (glA LEIN-GÄRTNER/STALBOLD, Kap. 5 Rn. 29).

Für Verträge, durch die Betriebe oder Grundstücke überwiegend zur Fischerei verpachtet werden, gilt das Gesetz über die Anzeige und Beanstandung von Landpachtverträgen (LPachtVG v. 8. 11. 1985, BGBl. I, 2075 mit Änderung), sofern nicht Rechtsvorschriften der Länder inhaltsgleiche oder entgegenstehende Bestimmungen enthalten (§ 11 LPachtVG).

Fischereirecht als immaterielles Wirtschaftsgut: Estrechtlich ist das Fischereirecht, wie das Jagdrecht (s. Anm. 293), ein selbständiges immaterielles WG (vgl. aus bewertungsrechtlicher Sicht BFH v. 2. 6. 1967 III 236/64, BStBl. III,

594, dort auch zur Zurechnung beim Verpächter im Fall der Verpachtung; Hess. FG v. 10. 12. 1964, EFG 1965, 263, bestätigt durch BFH v. 23. 6. 1967 III 98/65, BFHE 89, 353; glA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 42d). Das Fischereirecht kann sowohl notwendiges BV eines selbständigen Betriebs der Binnenfischerei sein, als auch zum BV (auch ggf. geduldet iSv. § 4 Abs. 1 Satz 4) eines luf. Betriebs gehören, wenn das entsprechende Gewässer dem Wasserhaushalt des umliegenden luf. Grund und Bodens dieses Betriebs dient (glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 98). Dementsprechend kann die Verpachtung des Fischereirechts zu Einkünften aus LuF führen, die Veräußerung des Fischereirechts zu einem stpfl. luf. Veräußerungsgewinn. Gehört das Fischereirecht zum PV, gehören entsprechende Pachteinnahmen zu den Einkünften aus VuV (§ 21 Abs. 1 Nr. 3; glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 98).

Begriff der Binnenfischerei: Binnenfischerei ist die Fischerei an stehenden oder fließenden Binnengewässern, seien sie natürlich oder angelegt, also an Seen, Weihern, Teichen, soweit nicht vorrangig Teichwirtschaft in Betracht kommt, (Anm. 285) und Flüssen. Mithin fällt Hochsee- und Küstenfischerei (dazu das SeefischereiG v. 12. 7. 1984, BGBl. I, 876) nicht unter Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 Abs. 1 BewG. Einkünfte hieraus sind solche aus Gewerbebetrieb (vgl. RFH v. 16. 10. 1935, RStBl. 1936, 186; OFD Rostock v. 2. 4. 1996, FR 1996, 330; zur GewStBefreiung § 3 Nr. 7 GewStG).

Zur Küstenfischerei gehört auch die Fischerei im Unterlauf der Elbe und der Weser sowie die Haff- und Boddenfischerei (vgl. Abschn. 31 GewStR; FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 22, der die Ansicht vertritt, daß überall dort, wo das Fischereirecht nicht mehr unmittelbar oder mittelbar mit dem Grundeigentum in Zusammenhang gebracht werden kann, gewerbliche Fischerei vorliegt). Nach Auffassung der FinVerw. sind die Netzgehehaltung von Fischen bzw. Muschelkulturen in Küstengewässern nicht der gewerblichen Küstenfischerei, sondern der landwirtschaftl. Teichwirtschaft (Anm. 285) zuzurechnen (FinMin. Schl.-Holst. v. 5. 12. 1985, DStR 1986, 331; FELSMANN/PAPE, A 120; aA BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 118; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 42a). UE ist diese Auffassung vom Wortlaut des Gesetzes nicht gedeckt (s. aber Anm. 285 zur Teichwirtschaft).

Art und Umfang der Binnenfischerei: Teil der Binnenfischerei ist ggf. der Besatz mit Fischen, weshalb entsprechende Aufwendungen BA darstellen. Zur Binnenfischerei gehört auch die Vermarktung der Fische direkt ab Boot oder in einem eigenen Ladengeschäft. Zukauf (dazu zB OFD Hannover v. 3. 8. 1977, Inf. 1978, 45) kann nach den allg. Grundsätzen (Anm. 170 ff.) schädlich sein. Für die Frage, ob und wann bei Verarbeitung und Veräußerung von zugekauften Fischen von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen ist, gelten uE die allg. Grundsätze.

BFH v. 15. 11. 1956 IV 430/55 U, BStBl. III 1957, 37; LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 5 Rn. 30; dazu Anm. 185 ff.; aA SCHMIDT/SEGER XXII. § 13 Rn. 93, der von gewerblicher Betätigung erst ausgeht, wenn überwiegend zugekaufte Fische verarbeitet werden. Zur Eigenschaft einer Forellenzucht als luf. Nebenbetrieb, Anm. 319 ff.

Die Sportfischerei im eigenen Binnengewässer ist grds. Liebhaberei (glA FELSMANN/PAPE, A 124). Gibt der Fischereiberechtigte entgeltlich namentlich an einen ständig wechselnden Personenkreis Angelscheine aus, führt dies zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (glA FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 23; FELSMANN/PAPE, A 121: sofern nicht nach dem Willen der Beteiligten die Verwertung der Fische im Vordergrund steht; offen geblieben in BFH v. 15. 11. 1956 IV 430/55 U, BStBl. III 1957, 37; aA möglicherweise BFH v. 13. 3. 1987 V R 55/77, BStBl. II, 467). Der Besatz des Binnengewässers mit Fischen zum Zwecke der Sportfischerei läßt den Zusammenhang mit systematischer (Ur-)Produktion

vermissen, weshalb auch in diesem Fall keine luf. Einkünfte gegeben sind (aus grundrechtlicher bzw. bewertungsrechtlicher Sicht BFH v. 31. 7. 1985 II R 236/81, BStBl. II, 632).

2. Einkünfte aus Teichwirtschaft

285

Der Begriff „Teich“ umfaßt alle künstlich angelegten, stehenden Gewässer (s. auch KLEEBERG in K/S/M, § 13 B 49). Dazu können ua. auch betonierte Becken, Stahlbehälter oder Fließkanalanlagen gehören.

BFH v. 13. 3. 1987 V R 55/77, BStBl. II, 467 [469]; vgl. auch BFH v. 20. 10. 1960 IV 93/60 U, BStBl. III 1961, 7; v. 27. 10. 1960 V 319/58, BStBl. III 1961, 12; FG Bremen v. 27. 6. 1986, EFG 1986, 601, rkr.; offenbar auch die FinVerw.; FinMin. Bayern v. 17. 4. 1997 – 34 –, 3172 – 4/7 – 20203; glA FELSMANN/PAPE, A 120; aA Nds FG v. 25. 2. 1977, EFG 1978, 100, aufgeh. von BFH v. 13.3.1987 V R 55/77, BStBl. II, 467; Nds. FG v. 8. 9. 1994, EFG 1995, 232, NZB mit formalen Erwägungen abgelehnt, BFH v. 31. 7. 1995 V B 1/95, BFH/NV 1996, 216; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 42a; RÜTTINGER, StEL 1987, 207.

Nach diesem Begriff des Teichs ist es unerheblich, wo sich das Gefäß oder etwa ein Netzgehege befindet. Deshalb wird auch die Netzgehegehaltung in Küstengewässern als Teichwirtschaft aufgefaßt (glA FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 25).

Art der Betätigung: Unter Teichwirtschaft ist vorrangig die Bewirtschaftung von Teichen zur Aufzucht oder Mast von Speisefischen zu verstehen (BFH v. 13. 3. 1987 V R 55/77, BStBl. II, 467; FELSMANN/PAPE, A 117). Der Zukauf von Besatzfischen und Futter stellt ein Glied in der Kette dieser Erzeugung dar, weshalb er unschädlich ist (vgl. R 135 Abs. 5 Satz 1 EStR; OFD Hannover v. 3. 8. 1977, Inf. 1978, 45; dazu allg. auch Anm. 170 ff.). Auf eine eigene „Futtergrundlage“ kommt es nicht an (glA FELSMANN/PAPE, A 122). Nach Auffassung der FinVerw. ist der Zukauf von Jungfischen für die Mast aber nur dann unschädlich, wenn die Fische mindestens drei Monate im Betrieb verbleiben (so zur Abgrenzung von fremden Erzeugnissen zum Bewertungsrecht allgemein Abschn. 1.03 Abs. 1 BewR L; auch FG Bremen v. 27. 6. 1986, EFG 1986, 601, rkr.; Nds FG v. 8. 9. 1994, EFG 1995, 232, rkr.). Ein dauernder und nachhaltiger Zukauf von Speisefischen zum Weiterverkauf kann nach den allgemeinen Grundsätzen über den schädlichen Zukauf zur Annahme eines Gewerbebetriebs führen (glA FELSMANN/PAPE, aaO). Zur Teichwirtschaft kann auch die Erzeugung von Futterfischen für Speisefische gehören, wenn sie sich als Teil des Produktionsprozesses der Teichwirtschaft darstellt (BFH v. 13.3.1987 V R 55/77, BStBl. II, 467 [470]). Weder Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 Abs. 1 BewG noch § 24 Abs. 2 Nr. 1 UStG verengen uE den Begriff der Teichwirtschaft auf die Aufzucht von Fischen unter Ausnutzung von Naturkräften für die menschliche Ernährung und damit für die Versorgung der Bevölkerung (so aber offenbar BFH v. 13. 3. 1987 V R 55/77, BStBl. II, 467 [469]; MÄRKLE/HILLER, Rn. 166; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 42, der die nachfolgenden Urteile des BFH für überholt hält; dagegen BFH v. 20. 10. 1960 IV 93/60, BStBl. III 1961, 7; v. 27. 10. 1960 V 319/58 U, BStBl. III 1961, 12; KLEEBERG in K/S/M, § 13 B 53), weshalb uE etwa die Mast von Fischen für Lieferungen zur Herstellung von Katzenfutter und dergleichen nicht schädlich ist. Die Größe und Intensität der Teichwirtschaft ist uE grds. nicht für die Frage entscheidend, ob sie zu luf. Einkünften führt oder nicht. Auch wenn sie wie ein Gewerbebetrieb als Großanlage zur Fischmästung und -verarbeitung geführt wird, hindert dies für sich allein die Einordnung zu den Einkünften aus LuF nicht.

GlA FG Bremen v. 27. 6. 1986, EFG 1986, 601, rkr. zur Frage der Anwendbarkeit von § 15 Abs. 4; SCHMIDT/SEGER XXII., § 13 Rn. 93; aA Nds. FG v. 8. 9. 1994, EFG 1995, 232, NZB erfolglos, BFH/NV 1996, 216.

Gewerbebetrieb aber, wenn die Verweildauer der Fische im Betrieb nur kurz ist und von daher nicht mehr auf eine Erzeugung, sondern nur auf Vermarktung fremder Erzeugnisse geschlossen werden kann (glA Nds. FG v. 8. 9. 1994, EFG 1995, 232, rkr.). Nach BFH v. 13. 3. 1987 V R 55/77 (BStBl. II, 467) ist die entgeltliche Vergabe des Rechts an Dritte auf Abangeln an Teichen eine besondere Vermarktungsform der Teichwirtschaft und damit deren Bestandteil, zumal sich idR das Entgelt nach Gewicht und Wert der geangelten Fische bemißt (glA OFD Saarbrücken v. 9. 7. 1971, StEK UStG 1967 § 14 Nr. 49; FELSMANN/PAPE, A 121). Zum luf. Nebenbetrieb bei Filetieren und Räuchern der Fische Anm. 325, zum schädlichen Zukauf s.o.; zum Teichverzeichnis bei Teichwirtschaft, BIEDERMANN, Inf. 1982, 53.

286 3. Einkünfte aus Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft

Diese Form der sonstigen luf. Einkünfte begrenzt den Begriff der Fischzucht (insoweit unklar BFH v. 27. 10. 1960 V 319/58 U, BStBl. III 1961, 12) durch die ausschließliche Beziehung zur Binnenfischerei (zum Begriff Anm. 284) und zur Teichwirtschaft (zum Begriff Anm. 285); deshalb soll etwa die Zucht von Seefischen nicht zu diesen Einkünften gehören (BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 120).

Zur Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft gehören vor allem die Erzeugung von Fischeiern und Fischbrut (zB Forellen, Karpfen, Huchen, Felchen, Hechte), gleich, ob diese in Behältern, Teichen oder sonstigen Gewässern erfolgt. Einkünfte aus Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft fallen namentlich bei Belieferung Dritter mit Zuchtfischen an. Ob der Dritte tatsächlich die Zuchtfische für Binnenfischerei und Teichwirtschaft verwendet, kann im Einzelfall schwer auszumachen sein. Die Rspr. des BFH stellt deshalb vernünftigerweise darauf ab, wie die Fische unter Berücksichtigung ihrer zuchtgemäßen Wesensart üblicherweise verwendet werden (BFH v. 13. 3. 1987 V R 55/77, BStBl. II, 467 [470]; dazu RÜTTINGER, StEL 1987, 201).

Fischzucht für Teichwirtschaft liegt daher grds. vor, wenn die gezüchteten Fische als Teil der Produktion von Speisefischen aufgefaßt werden können, die sodann üblicherweise im Rahmen der Teichwirtschaft abgeschlossen wird. Zucht von Köderfischen für die Binnenfischerei ist Fischzucht für Binnenfischerei, nicht dagegen von Köderfischen für die Sportfischer an Binnengewässern (BFH v. 13. 3. 1987 V R 55/77, BStBl. II, 467). Zucht von Köderfischen für Angler an Teichen der Teichwirtschaft soll dagegen Fischzucht für Teichwirtschaft sein, da die Teichwirtschaft auch das Angeln von Speisefischen durch Dritte umfaßt (BFH, aaO). Ebenso hält der BFH die Aufzucht von Fischen, die als Testfische zB in Kläranlagen eingesetzt werden, noch für eine Fischzucht für die Teichwirtschaft bzw. für die Binnenfischerei, wenn etwa die Testfische dazu dienen, einer Gefahr der Gewässerverschmutzung und damit einem Schaden für die Binnenfischerei vorzubeugen, nicht dagegen, wenn es dabei um die Reinheit des Trinkwassers geht (BFH, aaO). In den zuletzt angeführten Fällen liegt allerdings uE ein gewisser Widerspruch zu der zutreffenden Auffassung des BFH, daß es mehr auf die übliche Verwendbarkeit der Zuchtfische, als auf die tatsächliche Verwendung ankommt. Kommt eine Verwendbarkeit von Zuchtfischen für die Binnenfischerei oder Teichwirtschaft in Betracht, kann man uE im allgemeinen von Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft ausgehen. Zierfische scheiden jedenfalls als Fischzucht für die Binnenfischerei und die Teich-

wirtschaft iSv. Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 BewG aus (BFH, aaO; v. 28. 10. 1976 IV R 50/73, nv, mitgeteilt bei FELSMANN/PAPE, A 119; glA BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 120).

4. Einkünfte aus Imkerei, Wanderschäfererei und aus Saatzucht

287

Schrifttum: MAGER, Die Jagd, die Fischerei und die Imkerei bei der Einkommensteuer, StWa. 1954, 5.

Einkünfte aus Imkerei werden nach FinVerw. zu § 62 Abs. 1 BewG (einheitl. Erl. v. 16. 4. 1997, BStBl. I, 543 [554]) durch alle Formen der Bienenhaltung erzielt, die auf ein wirtschaftliches Ziel ausgerichtet sind und demzufolge ertragstl. nicht als Liebhaberei gelten (s. dazu RFH v. 16. 6. 1932, RStBl. 972). Ist die Imkerei in eine LuF integriert, stellt sich uE regelmäßig die Frage der Liebhaberei bezogen auf diesen Betriebsteil nicht (glA MÄRKLE/HILLER, Rn. 166). Ist sie isoliert vorhanden, geht die FinVerw. bei weniger als 30 Bienenvölkern (in Kästen) von keiner nachhaltigen Ertragsfähigkeit und mithin regelmäßig von Liebhaberei aus (Abschn. 7.22 BewRL; glA FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Anm. 29: bei Korbimkerei entsprechen 30 Bienenkästen etwa 50 Körben). Bei der Imkerei soll nicht zu unterscheiden sein zwischen der Bienenhaltung zur Gewinnung von Honig und Wachs und anderen Formen der Bienenzucht und -haltung, wie zB Königinnenzucht oder die Bienenhaltung für pharmazeutische Zwecke (s. den gemeinsamen Ländererlaß der FinVerw., aaO, dort auch zu den WG, die einer Imkerei dauernd zu dienen bestimmt sind). Ein Zusammenhang mit einer Futtergrundlage ist nicht erforderlich (Anm. 280). Imkerei iSv. § 62 Abs. 1 BewG liegt ggf. auch vor, wenn Pflanzen fremder Flächen als Futtergrundlage dienen.

Einkünfte aus Wanderschäfererei: Die FinVerw. (gemeinsame Ländererlasse v. 16. 4. 1997, BStBl. I, 543 [553]) beschreibt zu § 62 Abs. 1 BewG die Wanderschäfererei als eine extensive Form der Schafhaltung, die durch die Haltungsform der Großherde und ständigen Standortwechsel gekennzeichnet ist. Im Gegensatz zu intensiven Formen der Schafhaltung (wie zB Koppelschafhaltung, Gutschäfererei) werden von Wanderschäferereien überwiegend fremde Flächen durch vorübergehende Beweidung genutzt. Wanderschäfererei fällt nicht unter Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 mit der Folge, daß es auf eine Mindestflächendeckung für die Zuordnung der Einkünfte zu denen aus LuF nicht ankommt (s. auch SCHULZ, Inf. 1984, 60 [65]). Allerdings muß auch die Wanderschäfererei ua. mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden (zur Gewinnerzielungsabsicht allgemein Anm. 60 ff.). Stehende Schafhaltung auf eigenen, gepachteten oder sonst zur Nutzung überlassenen Flächen ist keine Wanderschäfererei, sondern ist nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 zu beurteilen (FinVerw., aaO, Abschn. 17.1 Abs. 1 Satz 3).

Einkünfte aus Saatzucht fallen eigentlich bereits unter Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 (vgl. RFH v. 3. 12. 1928, RStBl. 1929, 186). Rechtlicher Ausgangspunkt für die Saatzucht iSv. § 62 Abs. 1 Nr. 6 BewG ist das Sortenschutzgesetz (glA FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 32). Die Rspr. des BFH zu § 62 Abs. 1 Nr. 6 BewG faßt unter Saatzucht die *Züchtung von Saatgut*, dessen Vermehrung und dessen Verkauf auf (BFH v. 22. 7. 1992 II R 69/88, BStBl. II, 877) nicht aber nur die Vermehrung, die unter § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 fällt.

Vgl. auch RFH v. 23. 11. 1933, RStBl. 1934, 148, wonach Betriebe, die in großem Umfang fremdes Muttermaterial durch Dritte vermehren lassen, Gewerbetriebe sind; glA FELSMANN/PAPE, A 125 b; FROTSCHER/KUHLMANN, aaO; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 2, scheint die Saatzucht bereits unter der Generalklausel des Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 zu erfassen. Ebenso bezeichnet die FinVerw. (zu § 62 Abs. 1 BewG gemeinsame Länder-

erlasse v. 16. 4. 1997, BStBl. I, 543 [554], dort auch zu den der Saatzucht dienenden WG; Abschn. 7.38 BewRL) als Saatzucht die Erzeugung von Zuchtsaatgut.

► *Zum Saatgut* zählen Samen, Pflanzgut oder Pflanzenteile, die für die Erzeugung von Kulturpflanzen bestimmt sind. Dabei unterscheidet die FinVerw. nicht zwischen Nutzpflanzensaatgut und dem Saatgut anderer Kulturpflanzen. Hiernach kann etwa die Züchtung von Lupinen zur Gewinnung von Samen neuartiger Lupinenstämme iSv. § 62 Abs. 1 Nr. 6 BewG noch Saatzucht darstellen (ohne genauere Zuordnung für die Einordnung als LuF BFH v. 6. 5. 1954 IV 221/53 U, BStBl. III, 197; zur Abgrenzung von einem gewerblichen Samenanbaubetrieb, der in großem Umfang fremdes Muttermaterial auf fremden Grundstücken vermehren läßt, aus bewertungsrechtlicher Sicht RFH v. 23. 11. 1933, RStBl. 1934, 148; s. dagegen zum Vermehrungsanbau selbsterzeugten Saatguts RFH v. 3. 12. 1928, RStBl. 1929, 186). Bezogen auf eine Rosenzucht stellen die zur Vermehrung und Erhaltung einzelner Rosensorten bestimmten „Augen“ Saatgut dar (BFH v. 22. 7. 1992 II R 69/88, BStBl. II, 877).

► *Handel mit Saatgut*: Zur Saatzucht iSv. § 62 Abs. 1 Nr. 6 BewG gehört auch der (kaufmännische) Absatz der Erzeugnisse (ebenso FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 32). Kommt es mehr auf die Gewinnung von Pflanzen oder Pflanzenteilen an, ist Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 einschlägig.

► *Einzelheiten der Gewinnermittlung*: Im Rahmen der Saatzucht können Sortenschutzrechte BV darstellen, Lizenzentnahmen aus der Überlassung der Sortenschutzrechte BE (aus bewertungsrechtlicher Sicht BFH, aaO). Die Vergünstigung nach § 4 Nr. 3 ErfVO war nicht auf Einkünfte aus der Neuentwicklung von Pflanzensorten anzuwenden, die ihrer Art nach im Artenverzeichnis zum Sortenschutzgesetz aufgeführt sind, weil es sich hierbei nicht um eine patentfähige Erfindung handelt (BFH v. 10. 11. 1994 IV R 76/93, BStBl. II 1995, 455, dort auch mit Erwägung zum Gleichheitssatz).

288 5. Einkünfte aus nicht beispielhaft aufgeführten, sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen iSd. § 62 Abs. 1 BewG

Mit der Verwendung der Formulierung „insbesondere“ bringt § 62 Abs. 1 BewG zum Ausdruck, daß die dort aufgeführten Betätigungen keine abschließende Aufzählung der sonstigen landw. Nutzungen enthält.

Einbeziehung gewerblicher Zuchtaktivitäten als Normzweck (Nützlinge): Die Formulierung „insbesondere“ wurde deshalb in § 62 Abs. 1 eingefügt, damit die Produktion von Insektennützlingen unter die Einkünfte iSv. Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 62 Abs. 1 BewG fällt (vgl. die Begründung zum StÄndG 1992 in BTDrucks. 12/1108, 58). In der Tat ist die FinVerw. diesem Standpunkt der Verfasser der Gesetzesbegründung gefolgt.

OFD Frankfurt v. 29. 1. 1996, StEK EStG § 13 Nr. 631, wegen des StÄndG 1992 ist die Züchtung letztmalig für die Wj., die im VZ 1991 begonnen haben, zu gewerblichen Einkünften zu rechnen, zum Verwaltungsstandpunkt bis dahin zB FinMin. Bad.-Württ. v. 18. 12. 1990, StEK EStG § 13 Nr. 542; vgl. entsprechend auch RÖSSLER/TROLL, BewG/VStG, XVI., § 62 BewG Rn. 17; trotz Feststellung eines Systembruchs glA FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 36; zweifelnd FELSMANN/PAPE, A 125 d).

UE ist dieser Standpunkt angesichts der in § 62 Abs. 1 BewG aufgezählten Beispiele und – von der Zweckorientierung her beurteilt – der Nähe der biologischen zur chemischen Schädlingsbekämpfung bedenklich (glA MÄRKLE/HILLER, Rn. 166: gewerblich). Nach dem für die Rechtsanwendung maßgeblichen objektivierbaren Gesetzesinhalt hat die Einfügung des Wortes „insbesondere“ uE nichts daran geändert, daß § 62 Abs. 1 BewG unter Berücksichtigung der her-

kömmlichen und traditionellen Sichtweise nur bestimmte Produktions- und Haltungsformen bzw. Ausschnitte hiervon (Fischzucht, Saatzucht) zu luf. Nutzungen rechnet.

Als weitere, sonstige Nutzungen, die unter § 62 Abs. 1 BewG fallen und mithin zu Einkünften nach Abs. 1 Nr. 2 führen können, nennt die FinVerw. zB (gemeinsame Ländererlasse v. 16. 4. 1997, BStBl. I, 543 [553 f.]) die *Weihnachtsbaumkultur*, den *Pilzanbau* (bezüglich Pilzanbau und Weihnachtsbaumkultur glA FELSMANN/PAPE, A 125 c; widersprüchlich FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 18 und 20) und *Besamungsstationen*. UE bestehen Zweifel, ob dem im Rahmen des Abs. 1 gefolgt werden kann. Denn die Weihnachtsbaumkultur bzw. der Pilzanbau kann schon die Gewinnung von Pflanzen oder Pflanzenteilen mit Hilfe der Naturkräfte iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 letzte Alt. sein. Bezüglich der Besamungsstation betont die FinVerw. selbst (aaO, 554 = Abschn. 17.8 Abs. 2), daß sie nur dann einen Betrieb der LuF bildet, wenn der nach dem Futterbedarf in VE umgerechnete Bestand an Tieren die Grenzen des § 51 Abs. 1 BewG nicht nachhaltig übersteigt. Übertragen auf Abs. 1 bedeutet dies die Einordnung der Besamungsstation in Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, da es bei Abs. 1 Nr. 2 auf eine Flächendeckung nicht ankommt.

Als weitere mögliche Fälle, die unter § 62 Abs. 1 BewG subsumiert werden könnten, nennt das Schrifttum etwa die Zucht und Vermehrung von Schnecken, Muscheln, Fröschen, Austern und anderer Weich- und Krebstiere (LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 55 a unter Bezugnahme auf Anhang A der 6. EG-Richtlinie vom 17. 5. 1977). Dies kann aber nur sein, soweit derartige Tiere nicht bereits im Sinne der einschlägigen landesrechtlichen Vorschriften als Fische gelten (so zB Art. 1 Abs. 1 BayFischereiG für Neunaugen, Krebse, Fluß-, Teich- und Perlmuscheln).

Einstweilen frei.

289

B. Einkünfte aus Jagd (Abs. 1 Nr. 3)

Schrifttum: ZÖLLER, Die Jagd bei der Einkommen- und USt., DStZ 1955, 229; WEICKERT, Die Einkommens-, Körperschafts- und Gewerbebesteuerung von Jagden, FR 1957, 182; GÖHLER, Der Wald in einkommensteuerlicher Sicht, Stbg. 1961, 109; HILD, Umsatzsteuerliche Gesichtspunkte im Zusammenhang mit der Verpachtung des Jagdrechts, UStR 1974, 245; IMIG, Besteuerung der Umsätze aus der Nutzung des Jagdausübungsrechts, Inf. 1976, 495; LEINGÄRTNER, Die Jagd als Liebhaberei, Inf. 1977, 73; Strunz, Zur umsatzstl. Behandlung des Jagdrechts, DVR 1980, 54; OSWALD, Steuerliche Behandlung der Veräußerung des Jagdrecht, KStZ 1980, 211; SCHINDLER, Eigenjagdrecht als immaterielles Wirtschaftsgut, BB 1981, 405; WEISS, Anm. zum Urteil des FG Münster v. 28. 7. 1976, EFG 1976, 591 in UStR 1982, 210; RECKEN, Wildtiere in Gehegen, AgrarR 1985, 157; BÖHME, Die Jagd im Steuerrecht, DStZ 1985, 612; SCHINDLER, Berechnungsvorschlag für die Bewertung einer Eigenjagd bei Verkauf land- und forstw. Grundstücke, StBp. 1986, 61; DERS. Aufteilung des Kaufpreises in Kaufverträgen im Bereich der LuF, StBp. 1987, 248; KLEBERG, Die Besteuerung der Gehegehaltung von Wildtieren, Inf. 1988, 370; SCHULZE-TEMMING, Sind Aufwendungen für die Jagd steuerlich abzusetzen?, Inf. 1989, 322 und 1990, 433; Bericht 1993 des Bayer. ORH, TNr. 22 Staatliche Verwaltungsjagd; GMACH, Jagdrecht und Einkünfte aus Jagd im Sinne von Abs. 1 Nr. 3 EStG, FR 1994, 381; H.F. LANGE, Durchschnittsatzbesteuerung nach § 24 UStG und Eigenjagdverpachtung, UVR 1997, 265.

Spezialkommentare und Monographien: MITZSCHKE/SCHÄFER, Kommentar zum Bundesjagdgesetz, 4. Auflage 1982; LEONHARDT, Jagdrecht, Loseblatt 1986 ff.; SCHINDLER, Das Jagdrecht in zivilrechtlicher und estrechtlicher Sicht, NSt. Darst. 1 Jagd.

I. Allgemeine Erläuterungen zu den Einkünften aus Jagd

Die Fassung des Abs. 1 Nr. 3 geht nahezu unverändert auf § 26 Abs. 2 EStG 1925 (RGL. I, 189 [195]) zurück (s. zu den parlamentarischen Beratungen STRUTZ, § 26 EStG 1925 Anm. 2, 3).

Bedeutung der Vorschrift: Sind die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 3 erfüllt, so stellen die Einkünfte aus Jagd stpfl. Einkünfte aus LuF dar (s. zur Rechtsfolge des Abs. 1 allg. Anm. 216). Die Einkünfte aus Jagd sind allerdings nicht schon für sich gesehen Einkünfte aus LuF (BFH v. 13. 7. 1978 IV R 35/77 BStBl. II 1979, 100 [102]; Erl. Bayern v. 18. 10. 1990, StEK EStG § 13 Nr. 546). Die Jagd ist isoliert betrachtet kein luf. Betrieb, Teilbetrieb oder Nebenbetrieb (s. BFH, aaO; LEINGÄRTNER, Inf. 1977, 74; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Anm. B 59), wie der Wortlaut des Abs. 1 Nr. 3 („Einkünfte aus Jagd im Zusammenhang mit dem Betrieb ...“) im Verhältnis zum Wortlaut des Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 („Einkünfte aus dem Betrieb“) zeigt. Dies gilt auch, wenn innerhalb des luf. Betriebs für die Jagd eine besondere Betriebsausstattung und angestelltes Fachpersonal vorhanden sind (KLEEBERG, Inf. 1988, 370). Abs. 1 Nr. 3 wäre überflüssig, wenn der Gesetzgeber die Jagd begrifflich bereits als Zweig der luf. Urproduktion angesehen hätte (LEINGÄRTNER, Inf. 1977, 73 aA MAGER, StWa. 1954, 5; FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 37; HILD, UStR 1974, 245: Abs. 1 Nr. 3 nur Klarstellung). Mit Abs. 1 Nr. 3 ist zwingend die Abgrenzung zu stpfl. anderen Gewinneinkünften (vgl. auch § 4 Abs. 5 Satz 2; dazu § 4 Anm. 1901), zur nicht steuerbaren Liebhaberei (fehlende Gewinnerzielungsabsicht; dazu § 2 Anm. 350 ff., 450 „Jagd“, sowie hier Anm. 60 ff.), zu nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2; vgl. zu Jagdaufwendungen eines Gewerbetreibenden zB RFH v. 11. 3. 1942, RStBl. 682; BFH v. 8. 11. 1956 IV 638/55 U, BStBl. III 1957, 86; v. 19. 11. 57 I 95/57 U, BStBl. III 1958, 27; v. 28. 4. 1983 IV R 131/79, BStBl. II, 668 – Mitunternehmerschaft –; zum Sonderfall einer KapGes. BFH v. 7. 11. 1963 IV 117/60, S BStBl. III 1964, 181) sowie zur Nichtabziehbarkeit von Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 Nr. 4 (s. dazu zB. BFH v. 21. 5. 1987 V R 109/77 BStBl. II, 737 [738 f.]) verbunden.

Sind die Voraussetzungen von Abs. 1 Nr. 3 gegeben, ist kraft Gesetzes

- die Zurechnung zu einer anderen Einkunftsart ausgeschlossen (so schon die Begründung zum EStG 1925 RTDrucks. III. 1924/25 Nr. 795, 54; auch LEINGÄRTNER, Inf. 1977, 73; SCHMIDT/SEGER XXII. § 13 Rn. 94),
- die Annahme von Liebhaberei nicht möglich (s. BFH v. 13. 7. 1978 IV R 35/77, BStBl. II 1979, 100 [102]; SCHINDLER, BB 1981, 405 [407]; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 65; schon STRUTZ, § 26 EStG 1925 Anm. 21; aA GÖHLER, Stbg. 1961, 109; widersprüchlich ALTHEOEFER, Rn. 96 u. 100), sofern nicht der gesamte Betrieb der LuF Liebhaberei darstellt (ebenso schon LEINGÄRTNER, Inf. 1977, 73), wobei diese Aussage nicht über die Jagd hinaus verallgemeinerungsfähig ist (zB für eine Vollblutzucht Hess. FG v. 3. 4. 1981, EFG 1982, 21, rkr.),
- für den Regelfall (zu Ausnahmen, Anm. 292) der Einwand nach § 12 Nr. 1 Satz 2 (Aufwendungen für die Lebensführung) etwa aus dem Gesichtspunkt der Freizeitbetätigung ebenso wie der der Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen gem. § 4 Abs. 5 Nr. 4 abgeschnitten (glA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 67).

Die Voraussetzungen nach Abs. 1 Nr. 3 berühren sich zum Teil mit der ustl. Sachbehandlung (s. zB USt-Kartei OFD Hannover, § 2 Abs. 3 Karte 2; zu den Grenzen der Abhängigkeit insbes. WEISS, UStR 1982, 210).

Verfassungsmäßigkeit der Erfassung von Jagdeinkünften: Abs. 1 Nr. 3 verschafft insoweit eine privilegierende Verlustberücksichtigung, als die Jagd isoliert betrachtet, also ohne den Zusammenhang mit der Land- oder Forstwirtschaft, nicht steuerbare Liebhaberei darstellen kann (nach BFH v. 16.5.2002 IV R 19/00; BStBl. II, 692: immer; vergleichsweise: die staatliche Verwaltungsjagd im Freistaat Bayern führte 1992 bei 6,4 Mio DM Einnahmen zu einer Kostenunterdeckung von 39,9 Mio DM, TNr. 22 des Bayer. ORH-Berichts 1993). Dies gilt für die selbst ausgeübte Eigenjagd (Anm. 295), insbes. aber auch für die gepachtete Jagd (vgl. schon STRUTZ, § 26 EStG 1925 Anm. 21 aE). UE ist dies verfassungsrechtlich nicht bedenklich (im Ergebnis ebenso BFH v. 13. 7. 1978 IV R 35/77, BStBl. II 1979, 100). Denn durch die Notwendigkeit des Zusammenhangs der Jagd mit einem Betrieb einer Land- oder Forstwirtschaft (s. dazu i. e. Anm. 294) besteht eine hinlängliche sachliche Differenzierung zur Liebhaberei (GMACH, FR 1994, 381). Durch die mangels natürlicher Feinde notwendige Wildregulierung dient die Jagd auch der ordnungsgemäßen luf. Bodenbewirtschaftung (s. auch RFH v. 21.2.1928, RStBl. 1929, 196; BFH v. 16.5.2002 IV R 19/00, BStBl. II, 691). Allerdings zwingt uE die oft privilegierende Wirkung von Abs. 1 Nr. 3 auch unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten dazu, die Auslegung dieser Vorschrift sorgfältig und eng an diesen Zusammenhang mit der luf. Bodenbewirtschaftung auszurichten (s. Anm. 294 ff. mwN; diesen Zusammenhang mußte etwa STRUTZ, § 26 EStG 1925 Anm. 21 noch nicht beachten; aA wohl MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 46: keine Flächenbezogenheit; tendenziell aA auch KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 64).

II. Die Einkünfte aus Jagd

1. Überblick

291

Obwohl die Einkünfte aus Jagd zu den luf. Einkünften gehören, sind jagdbezogene Einnahmen und Ausgaben gesondert zu beurteilen, um sie von der Privatsphäre des Stpfl. abzugrenzen (Anm. 292). Einkünfte aus Jagd beruhen auf der Ausübung des Jagdrechts (Anm. 293) und erfordern einen Zusammenhang mit dem luf. Betrieb (Anm. 294), der durch eine Eigenjagd (Anm. 295) oder durch Beteiligung an einer Genossenschaftsjagd (Anm. 296) hergestellt wird.

2. Art und Umfang der Einkünfte aus Jagd

292

Da die Einkünfte aus Jagd unselbständiger Teil der Einkünfte aus LuF sind, folgt die Gewinnermittlungsart der jeweils für den Betrieb bestehenden Verpflichtung (§§ 4 Abs. 1, Abs. 3, 13a; auch § 13a Anm. 150 „Jagd-pacht“; FELS-MANN, C 260, 269 d). Zu Einkünften allg. s. § 2 Anm. 53. Einnahmen und Ausgaben müssen den in Abs. 1 Nr. 3 geforderten Zusammenhang mit dem luf. Betrieb aufweisen. Dieser Zusammenhang fehlt etwa, wenn der Land- und Forstwirt nachhaltig immer wieder seinen Jagdhund decken läßt, um aus dem Verkauf der Welpen Einnahmen zu erzielen. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 liegen hier Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Zu den Einnahmen aus Jagd gehören vor allem Abschlußgelder, die Erlöse aus der Veräußerung von Wildbret (vgl. auch BFH v. 21. 5. 1987 V R 109/77,

BStBl. II, 735) oder dessen Entnahme zu betriebsfremden Zwecken, zB. zum privaten Eigenverbrauch oder als Geschenk für Jagdfreunde (glA zB MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 47), ggf. Pachteinahmen aus einer verpachteten Jagd, wenn sie unter Abs. 1 Nr. 3 fällt. Auch Erlöse aus Hilfsgeschäften, zB. die Veräußerung eines Jagdgewehrs, gehören zu den Einnahmen. Pachteinahmen aus der verpachteten Eigenjagd des Land- und Forstwirts gehören zu den Einnahmen iSv. Abs. 1 Nr. 3 (Anm. 295). Das Entgelt, das bei der Veräußerung von Grund und Boden auf das damit zusammenhängende Jagdrecht entfällt, stellt Einnahme iSv. Abs. 1 Nr. 3 dar (Anm. 293). Ebenso ist bei der Genossenschaftsjagd der von der Genossenschaft ausgekehrte anteilige Reinerlös beim Land- und Forstwirt grds. Einnahme iSv. Abs. 1 Nr. 3, die bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen allerdings beim Landwirt mit dem Grundbetrag nach § 13a Abs. 4 abgegolten ist, beim Forstwirt aber gem. § 13a Abs. 6 Nr. 1 zu erfassen ist (GMACH, FR 1994, 381 zu § 13a aF).

Abziehbare Ausgaben können zB vorliegen für die Aufwendungen zum Erwerb des Jagdscheins (RFH v. 12. 3. 1930, RStBl., 196), der Jagdausrüstung (typische Jagdkleidung, Jagdgewehr, Fernglas, Jagdhund mit Futterkosten usw., etwa RFH v. 12. 3. 1930, RStBl., 196), zur Hege des Wildes, der Treibjagd (einschließlich der üblichen Kosten für die Verpflegung, wohl auch MITTERPLEININGER in L/B/P/, § 13 Rn. 47), für die Anlage eines Jagdgeheges (vgl. dazu KLEEGER, Inf. 1988, 370), für einen angestellten Jäger, Jagdaufseher, Treiber usw. BA ist der auf eine mit dem Hof mitgepachtete Eigenjagd entfallende Pachtzins eines Pachthofs (RFH v. 2. 7. 1940, RStBl., 811). Auch der Pachtzins einer zugepachteten Jagd kann iSv. Abs. 1 Nr. 3 abziehbare BA sein (vgl. RFH v. 21. 12. 1928, RStBl. 1929, 196; FG Münster v. 28. 5. 1974, EFG 1974, 569, rkr.), wenn die Pacht den notwendigen Zusammenhang mit dem Betrieb der Land- oder Forstw. wahr (s. dazu Anm. 295). Ist die den Maßgaben des Abs. 1 Nr. 3 entsprechende Jagd verpachtet, sind damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen des Verpächters BA.

Repräsentationsaufwendungen nicht abziehbar: Abs. 1 Nr. 3 schließt nicht völlig aus, daß Ausgaben nach § 12 Nr. 1 Satz 2 vom Abzug ausgeschlossen sind (vgl. dazu BFH v. 28. 4. 1983 IV R 131/79, BStBl. II, 668, dazu krit. LEMPENAU, DB 1987, 118; v. 19. 11. 1957 I 95/57 U, BStBl. III 1958, 27) oder § 4 Abs. 5 Nr. 4 eingreift (vgl. dazu zB BFH v. 21. 5. 1987 V R 109/77, BStBl. II, 735 [739]). So etwa die Kosten einer Jagdveranstaltung mit Jagdfreunden, die in der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung des Stpfl. begründet sind oder die zwar betrieblich veranlaßt lediglich der Repräsentation dienen (glA FELS-MANN, B 473; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 47; FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 43; SCHULZE-TEMMING, Inf. 1989, 324 f.; aA zu § 4 Abs. 5 Nr. 4 LEINGÄRTNER, Inf. 1977, 73 [75]; KLEEGER in K/S/M, § 13 Rn. B 67; Abs. 1 Nr. 3 gehe § 4 Abs. 5 Nr. 4 vor).

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 23.6.1999, BStBl. I, 593.

293 3. Begriff der Jagd: Jagd als Ausübung des Jagdrechts

„Jagd“ iSv. Abs. 1 Nr. 3 ist im Rechtssinne zu verstehen (GMACH, FR 1994, 381).

Der Begriff der Jagd im Rechtssinne ist im wesentlichen durch das BJagdG (idF. der Bekanntmachung v. 29. 9. 1976, BGBl. I, 2849 mit Änd.) und die Landesjagdgesetze (s. auch Art. 69 EGBGB mit Übersicht bei SÄCKER in Münch-Komm/BGB; zur Rechtsentwicklung, SCHINDLER, BB 1981, 405 [406]), aber auch etwa durch die §§ 958, 960 BGB bestimmt. Unberechtigte „Jagd“ ist nicht

Jagd im strechtlichen Sinn. Der Wilderer, der erbeutetes Wild veräußert, erzielt mithin keine Einkünfte aus Jagd, sondern aus Gewerbebetrieb oder sonstige Einkünfte. Berechtig ist die Jagd bei aus dem Jagdrecht abgeleitetem Jagdausübungsrecht.

Das Jagdrecht ist nach § 1 Abs. 1 Satz 1 BJagdG die ausschließliche Befugnis, auf einem bestimmten Gebiet wildlebende Tiere, die dem Jagdrecht unterliegen (Wild), zu hegen, auf sie Jagd auszuüben und sie sich anzueignen. Dies grenzt ua. die Jagd von der Tierhaltung in Gehegen zur Fleischproduktion ab (KLEEBERG, Inf. 1988, 370). Nur an Wild kommt ein Aneignungsrecht iSv. §§ 958, 960 BGB in Betracht. Das Jagdrecht bezieht sich daher nur auf wildlebende Tiere, dh. nicht solche Wildtiere, die einen Eigentümer haben (s. RECKEN, AgrarR 1985, 157) und etwa in Einhegungen zur Schaustellung oder zur Fleischproduktion gehalten werden (zB Damwildgehege, Wildschweingehege; § 960 Abs. 1 BGB).

Einkünfte aus eingehogter Wildhaltung zur Fleischproduktion unterliegen nicht Abs. 1 Nr. 3, sondern bei hinlänglicher Futtergrundlage Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 (glA KLEEBERG, Inf 1988, 371; zur Tierhaltung s. Anm. 247; zur Abgrenzung gegenüber Gewerbebetrieb bei Zurschaustellung von Tieren Anm. 250; zur Jagd als Nebenbetrieb, s. Anm. 311). Anders bei (teilweise) Einhegungen des Jagdreviers, weil hier – jagdrechtlich – nur der bloß zufällige Zugriff auf das einzelne Tier möglich ist (QUACK in MünchKomm/BGB, § 960 Rn. 9; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 68).

Rechtsnatur des Jagdrechts: Das Jagdrecht ist revierbezogen (s. § 1 Abs. 1 Satz 1 BJagdG: „auf einem bestimmten Gebiet“). § 3 Abs. 3 und § 4 BJagdG binden nach dem Reviersystem die Jagd an Eigenjagdbezirke oder gemeinschaftliche Jagdbezirke, die nach den §§ 7 und 8 BJagdG jeweils eine bestimmte zusammenhängende Mindestgröße umfassen müssen. § 9 Abs. 1 BJagdG bestimmt, daß die Eigentümer der Grundflächen, die zu einem gemeinschaftlichen Jagdbezirk gehören, eine öffentlich-rechtliche Jagdgenossenschaft bilden, der gem. § 8 Abs. 5 BJagdG die Ausübung des Jagdrechts (im weiteren Sinne, GMACH, FR 1994, 381) zusteht. Nach § 3 Abs. 1 BJagdG steht das Jagdrecht grds. in seiner Gesamtheit dem Eigentümer auf seinem Grund und Boden zu. Es ist untrennbar mit dem Eigentum am Grund und Boden verbunden (s. auch § 3 Abs. 1 Satz 2 BJagdG; aus vollstreckungsrechtlicher Sicht: BFH v. 29. 9. 1987 VII R 140/83 BFH/NV 1988, 413) und kann nicht als selbständiges dingliches Recht begründet werden (§ 3 Abs. 1 Satz 3 BJagdG).

Jagdrecht zivilrechtlich Grundstücksbestandteil: Ob das Jagdrecht zivilrechtlich gem. § 96 BGB als Bestandteil eines Grundstücks gilt, ist str. Die zumeist nichtstretliche Rspr. hat dies gelegentlich der Entscheidung benachbarter Rechtsfragen beiläufig verneint und das Jagdrecht als originären Ausfluß des Eigentums an Grundstücken behandelt

Vgl. zB. RG v. 1. 12. 1908, RGZ 70, 70; BGH v. 26. 2. 1958 V ZR 123/56 NJW 1958, 785; wohl auch Bayer. VGh v. 24. 6. 1957 Nr. 502 III 55 VGHE 1957, 86; RFH v. 22. 5. 1935 VI A 124 StuW 1935 II Sp. 937). Dem hat sich das jagdrechtliche Schrifttum überwiegend angeschlossen. Vgl. zB. MITZSCHKE/SCHÄFER, BJK § 3 Rn. 6 mwN auch zur Gegenmeinung; LEONHARDT, Jagdrecht, § 3 BJagdG Anm. 1; im strechtlichen Schrifttum etwa auch HILD, UStR 1974, 245). Dagegen ist das zivilrechtliche Schrifttum gegenteiliger Auffassung (vgl. zB schon STAUDINGER, Komm. zum BGB 11. Aufl. 1957, § 96 Rn. 2; BAUR in ERMAN, BGB 3. Aufl., § 96 Anm. 1; BÖHLE-STAMMSCHRÄDER in SOERGEL, BGB 11. Aufl. 1978 § 96 Rn. 1; HOLCH in MünchKomm/BGB, § 96 Rn. 3, 4; BGB § 96 Anm. 2; wohl auch zum pr. EStG schon das pr. OVG v. 10. 12. 1907 II C. 448/06 in OVG 51, 144 „streng genommen ... erlegtes Wild weder ... Frucht eines Grundstücks ... oder Ausbeute aus ihm“). Nach der Rspr. des BFH, nach FinVerw. und dem strechtlichen Schrifttum ist das Jagdrecht gem. § 96 BGB Bestandteil des Grund-

stücks (s. zB. BFH v. 18. 7. 1974 IV R 187/69, BStBl. II, 767 [769] beiläufig; BMF vom 23.6.1999, BStBl. I, 593; OFD Münster v. 25. 5. 1964, DJV-Nachr. Nr. 7/1967; OFD München v. 5. 1. 1965 S 2147 – 25 St 21; OSWALD, KStZ 1980, 211; BÖHME, DStZ 1985, 612 [614] für das Eigenjagdrecht). Dieser letzteren Auffassung ist aus historischen und systematischen Gründen der Vorzug zu geben. Das Jagdrecht war als Feudalrecht bis 1848 vielfach vom Eigentum am Grund und Boden abgelöst. Es ist erst seither durch die Jagdgesetze wieder mit dem Eigentum am Grund und Boden verbunden worden. Diese (nachträgliche und nicht originäre) Verbindung zeigt gerade auch § 3 Abs. 1 BJagdG.

Jagdrecht steuerrechtlich selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut: Obwohl zivilrechtlich Bestandteil des Grund und Bodens, ist das Jagdrecht estrechtlich im Verhältnis zum Grund und Boden ein selbständiges immaterielles WG.

GIA BMF v. 23. 6. 1999, BStBl., 593; s. auch die obiter dicta in BFH v. 18. 7. 1974 IV R 187/69 BStBl. II, 767 [769]; v. 24. 8. 1989 IV R 38/88 BStBl. II, 1016; offenbar auch BFH v. 9. 4. 1987 IV R 42/84 BFH/NV 1988, 37 und IV R 333 BFH/NV 1987, 763 [765]; glA zB. LEINGÄRTNER, Kap. 10 Rn. 3; FELSMANN/PAPE, A 185 a; SCHMIDT/SEEGER XXII. Rn. 94 bzw. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII., § 5 Rn. 134; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 9d, 47 a; BLÜMICH/FISCHER § 13 Rn. 128; möglicherweise auch KANZLER, StEL 1991, 64; zum Bewertungsrecht § 140 Abs. 1 Satz 2 BewG; aA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 58 ua. mit Bezugnahme auf FG Schl.-Holst. v. 17. 12. 1985, EFG 1986, 250, rkr. zur GrEST; differenzierend für die Eigenjagd – ja- und Jagdrecht im übrigen – nein – BÖHME, DStZ 1985, 612 [614]; ALTEHOEFER/WALTER, Rn. 1045.

► *Die zivilrechtliche Einordnung* des Jagdrechts ist für die estrechtl. Würdigung nicht maßgebend. Der Umstand, daß das Jagdrecht zivilrechtlich nur mit dem Grundstück erworben werden kann, steht der Einordnung als WG nicht entgegen (s. für Grund und Boden und Gebäude als selbständige WG § 6 Anm. 780 mwN). Der WG-Begriff ist kein zivilrechtlicher, sondern ein estrechtlicher Begriff (vgl. dazu BFH v. 20. 2. 1975 IV R 79/74 BStBl. II, 510 mwN). Das Jagdrecht ist als WG greifbar. So wird für Flächen, die ein Jagdrecht, insbes. ein Eigenjagdrecht vermitteln, mehr bezahlt, als für Flächen ohne dieses Recht (aA KLEEBERG in K/S/M, § 13 B 58). Das Jagdrecht bildet aus strechtlicher Sicht keine untrennbare Einheit mit dem Grund und Boden. Es fördert zwar uU die Nutzbarkeit des Grund und Bodens (s. Anm. 290), aber nicht derart, daß von einer Eigenschaft des Grund und Bodens bzw. einem Nutzungs- und Funktionszusammenhang auszugehen wäre. Die Nutzung des Grund und Bodens ist auch ohne das Jagdrecht denkbar (s. vergleichsweise zu Gebäudebestandteilen: BFH v. 26. 11. 1973 GrS 5/71 BStBl. II 1974, 132 [135]). UE kann auch nicht zwischen dem Jagdrecht, das eine Eigenjagd vermittelt, und dem sonstigen Jagdrecht unterschieden werden. Dieser Umstand berührt nur die Bewertung des immateriellen WG „Jagdrecht“.

Für das Beitrittsgebiet ist allerdings zu beachten, daß nach dem Jagdgesetz der DDR das Jagdrecht ausschließlich den Jagdgesellschaften als einheitliche gesellschaftliche Organisation der Jäger, Jagdhundführer und -züchter, Falkner, Frettierer, Raubwildfänger und Jagdhornbläser unentgeltlich und unabhängig von Eigentums- und Nutzungsrechten am Grund und Boden zugewiesen waren (§ 2 Jagdgesetz der DDR; nach Anl. I Kap. VI Sachgebiet F Abschn. III Nr. 1 des Einigungsvertrags üben bis 31. 3. 1992 ausschließlich die Jagdgesellschaften die Jagd weiterhin aus). Buchwerte für diese Jagdrechte sind damit nicht vorhanden (vgl. auch BMF v. 23.6.1999, BStBl. I, 593), weshalb bei ihrer späteren Veräußerung die gesamten Veräußerungserlöse als Gewinne auszuweisen sind (glA LADEMANN/HILLER, § 13 Anhang Landw. Buchf. Anm. 207).

Jagdrecht im land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen: Das Jagdrecht gehört zum luf. BV, wenn die Jagd den in Abs. 1 Nr. 3 geforderten Zusammenhang (Anm. 294 ff.) aufweist (allg. zum Betriebsvermögen eines Land- und

Forstwirts mit Gewinnermittlung nach § 13a: BFH v. 17. 3. 1988 IV R 82/87 BStBl. II, 770 [771]). Dies ist bei der Eigenjagd, aber auch bei dem Jagdrecht eines Land- und Forstwirts der Fall, das nur die Beteiligung an einer Genossenschaftsjagd vermittelt. Entsprechend § 5 Abs. 2 hängt die Aktivierbarkeit dieses Rechts als immaterielles WG bzw. die Aufnahmefähigkeit in ein Verzeichnis bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und 3 davon ab, ob es entgeltlich erworben wurde (glA BMF v. 23. 6. 1999, BStBl. I, 593; s. auch § 5 Anm. 1760 „Eigenjagdrecht“; glA SCHINDLER, BB 1981, 405; DERS., StBp. 1986, 62). Veräußert der Land- oder Forstwirt Teile des Grund und Bodens aus seinem BV und ist damit eine Eigenjagd verbunden, so ist der auf das Jagdrecht entfallende Veräußerungserlös als Ertrag nach Abs. 1 Nr. 3 zu erfassen.

BFH v. 9. 4. 1987 IV R 42/84 BFH/NV 1988, 37, wo der BFH die Zuordnung eines Kaufpreisanteils auf ein Eigenjagdrecht nicht beanstandet hat; auch BFH v. 9. 4. 1987 IV R 333/84 BFH/NV 1987, 763 [765]; aM hier noch EK Lfg. 116 Mai 1976 Anm. 119). Dies gilt selbst dann, wenn vertraglich nur ein Gesamtkaufpreis ausgewiesen ist; vgl. zur Aufteilung in entsprechenden Fällen BFH v. 9. 4. 1987, aaO., iVm. BFH v. 16. 12. 1981 I R 131/78 BStBl. II 1982, 320; zur Bewertung des Jagdrechts, zB SCHINDLER, BB 1981, 405; DERS., StBp. 1986, 61. Zur Bilanzberichtigung im Fall des bisherigen Nichtausweises BMF v. 23. 6. 1999, BStBl. I, 593.

Jagdrecht im Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen: Wird ein luf. Betrieb mitunternehmerisch bewirtschaftet, ist zu unterscheiden: Steht den Mitunternehmern der Grund und Boden zur gesamten Hand zu (zB Erbengemeinschaft), gilt dies auch bezüglich des Jagdrechts (vgl. § 96 BGB; zur Benennung des Jagdausübungsberechtigten in diesem Fall, MITZSCHKE/SCHÄFER, § 7 BJG Rn. 15). Da in diesem Fall der Zusammenhang nach Abs. 1 Nr. 3 besteht, gehören die Einkünfte zu denen aus LuF. Besteht bezüglich des von der Mitunternehmerschaft bewirtschafteten Grund und Bodens Alleineigentum eines einzelnen Mitunternehmers, fällt das Jagdrecht in das Sonderbetriebsvermögen dieses Mitunternehmers.

Auf das Jagdrecht als eigenständiges WG entfallende Gewinne sind nicht nach §§ 6b, 6c begünstigt; das Jagdrecht ist daher auch kein Reinvestitionsgut (BMF v. 23.6.1999, BStBl. I, 593 § 6b Anm. 300 Stichw. „Jagdrecht“; glA KANZLER, StEL 1991, 64 gegen seine früher auf die Verwaltungsmeinung gestützte Auffassung; DERS. Inf. 1983, 509 [512]; aA SCHINDLER, BB 1981, 405; DERS. StBp. 1986, 61.

Jagdausübungsrecht als Ausfluß des Jagdrechts: Der Begriff der Jagdausübung iSd. § 1 Abs. 1 Satz 1 BJagdG ist offensichtlich in einem engeren Sinne gemeint, als er sonst im BJagdG gebraucht wird. Dieser sonst gebrauchte Begriff der Jagdausübung im weiteren Sinne (vgl. zB § 8 Abs. 5 BJagdG) meint grds. die gesamthaltliche Nutzung des Jagdrechts, also Hege, Jagdausübung im engeren Sinne und Aneignungsrecht sowie die Aneignung. Das Recht zur Jagdausübung steht bei einer Eigenjagd grds. dem Inhaber des (Eigen-)Jagdrechts zu, bei einer Genossenschaftsjagd der Genossenschaft (§ 8 Abs. 5 BJagdG; die Genossenschaft ist „Subjekt des Jagdausübungsrechts“, vgl. OVG Münster v. 29. 12. 1955, DÖV 1955, 736).

Das Jagdausübungsrecht ist das Recht zur Nutzung des Jagdrechts. Es ist mit den Maßgaben der §§ 11 bis 14 BJagdG verpachtbar. Zivilrechtlich ist die Verpachtung des Jagdausübungsrechts Rechtspacht und nicht Grundstückspacht (BFH v. 11. 2. 1999 V R 27/97, BStBl. II, 378; vgl. auch VOELSKOW in Münch-Komm/BGB, Vor § 581 Rn. 29). Das Jagdausübungsrecht stellt als Ausfluß des Jagdrechts für sich gesehen kein selbstständiges immaterielles WG dar (Frage

dahingestellt geblieben in BFH v. 7. 11. 1963 IV 117/60 S, BStBl. III 1964, 181 [182]; zivilrechtl. aber Vermögensposition, in die eingegriffen werden kann, vgl. BGH RdL 1982, 212) und zwar auch dann nicht, wenn es verpachtet ist und der Pächter die Pacht für die mindestens neunjährige Pachtdauer (§ 11 Abs. 4 BJagdG) im voraus bezahlt hat. Es liegt in Fällen dieser Art dann lediglich ein bedingter Rückzahlungsanspruch des Pächters für den Fall der vorzeitigen Beendigung des Pachtvertrags vor.

Vgl. BFH v. 11. 10. 1983 VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267; v. 17. 4. 1985 I R 132/81, BStBl. II, 617; SCHMIDT/WEBER-GRELLET, XXII., EStG § 5 Rn. 692 – aktive Rechnungsabgrenzung –; allerdings besteht insoweit ein gewisser Gegensatz zu BFH v. 26. 10. 1987 GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [353] iVm. BFH v. 28. 8. 1974 I R 66/72, BStBl. II 1975, 56 und v. 20. 1. 1983 IV R 158/80, BStBl. II, 413 [416] betr. Abschluß eines Pachtvertrags als immaterielles WG. Zu den weiteren Folgerungen aus Abs. 1 Nr. 3 bei Verpachtung, Anm. 295 aE, 296.

4. Zusammenhang der Jagd mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft

294 a) Betrieblicher Zusammenhang der Jagd mit der Land- oder Forstwirtschaft

Die Jagd selbst, und nicht die Einkünfte aus Jagd, muß einen Zusammenhang mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft aufweisen („wenn diese ... steht“). Das Gesetz verknüpft damit die Jagd im Rechtssinne (Anm. 293) mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder Forstwirtschaft, wobei hier ersichtlich der enge Begriff des Betriebs einer Landwirtschaft oder Forstwirtschaft (s. Anm. 40) in Bezug genommen ist.

Jagd mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dienender Funktion: Der BFH bejaht den Zusammenhang, wenn die Jagd des Land- und Forstwirts dem eigenen luf. Betrieb dergestalt dient, daß sie den luf. genutzten Grundflächen des Betriebs zugute kommt. Die Jagd muß daher zumindest überwiegend auf den eigenen oder gepachteten Grundstücken des betreffenden luf. Betriebs ausgeübt werden.

BFH v. 13. 7. 1978 IV R 35/77, BStBl. II 1979, 100 [102]; v. 11. 7. 1996 IV R 71/95 BFH/NV 1997, 103 [104]; v. 16. 5. 2002 IV R 19/00, BStBl. II, 692; FG München v. 15. 2. 1996, EFG 1996, 703, rkr.; aus ustrechtlicher Sicht schon FG Münster v. 28. 7. 1976, EFG 1976, 591, rkr.; glA die FinVerw., vgl. zB Erl. Bayern v. 18. 10. 1990 StEK EStG § 13 Nr. 546; aA aber FG Rhld.-Pf. v. 25. 6. 1998, EFG 1999, 26, aufgeh. BFH IV R 19/00).

UE wird die Deutung des Zusammenhangs iSv. Abs. 1 Nr. 3 durch den BFH als Jagd, deren Revier zumindest überwiegend aus den luf. genutzten Grundflächen des betreffenden Betriebes besteht, der Bedeutung der Vorschrift auch unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten (s. Anm. 290) am besten gerecht.

GlA FG Münster v. 29. 11. 1989 XIV-XIII-6383/86, DATEV; aA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 46: Zusammenhang mit einem luf. Betrieb auch auf andere Weise möglich; ZÖLLER, DStZ A 1955, 229; MAGER, StWa. 1954, 5: innerer Zusammenhang zwischen der Tätigkeit als Landwirt und als Jäger; STRUTZ, § 26 EStG 1925 Anm. 21; zweifelnd ALTEHOEFER, Rn. 99. Der in Abs. 1 Nr. 3 geforderte betriebliche Zusammenhang bezieht sich auf luf. Urproduktion und besteht mithin insbes. dann, wenn die Jagd auf selbstbewirtschafteten Flächen mittels Wildregulierung der Verhinderung von Ernteschäden dient (besonders deutlich: BFH v. 16. 5. 2002 IV R 19/00, BStBl. II, 692 zu 1. a der Entscheidungsgründe). Dieser Gesichtspunkt kann, wenn auch nicht grenzenlos, sogar noch die Annahme des Zusammenhangs bei Jagd auf benachbarten Flächen rechtfertigen.

Bei mehreren aneinandergrenzenden Jagdbezirken des gleichen Jagdausübungsberechtigten stellt die FinVerw. „bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ für die Überwiegensprüfung auf das gesamte Jagdgebiet ab (Erl. Bayern v. 18. 10. 1990, StEK EStG § 13 Nr. 546). Dagegen prüft die Rspr. des BFH bei Zupachtung von Jagdflächen zu einer Eigenjagd die Überwiegensfrage isoliert bezüglich der zugepachteten Flächen und nicht unter Einbeziehung der Eigenjagd (BFH v. 11. 7. 1996 IV R 71/95 BFH/NV 1997, 104).

Es kommt nicht – wie das Gesetz auf den ersten Blick nahelegen scheint – auf den Zusammenhang mit einem landwirtschaftl. „oder“ forstwirtschaftlichen Betrieb an (zu den Voraussetzungen zweier Betriebe in der Hand eines Stpfl., zB BFH v. 13. 10. 1988 IV R 136/85 BStBl. II 1989, 7). Die Frage des Zusammenhangs stellt sich nicht, wenn dem äußeren Erscheinungsbild nach zwar ein luf. Betrieb mit luf. Einkünften vorzuliegen scheint, in Wirklichkeit aber diesbezüglich die Gewinnerzielungsabsicht fehlt (glA. SCHMIDT/SEEGER XV. § 13 Rn. 94; vgl. zur Gewinnerzielungsabsicht Anm. 60 ff.) oder wenn in Wirklichkeit ein Gewerbebetrieb vorliegt (zur Abgrenzung von LuF zum Gewerbebetrieb Anm. 164 ff.). Dabei ist etwa zu beachten, daß Flächen nicht deshalb aus dem landwirtschaftl. Betrieb ausscheiden, weil eine Tierzucht oder Tierhaltung des Landwirts nach Maßgabe von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 bis 4 als gewerblich einzustufen ist, und zwar selbst dann nicht, wenn auf diesen Flächen nur Futter für diese Tierzucht oder Tierhaltung erzeugt wird (Anm. 262). Wird die Jagd besonders aufwendig betrieben, sind ggf. BA als nichtabziehbar auszuscheiden (§ 12 Nr. 1 Satz 2; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 132; zB aufwendige Einzäunungen für Gesellschaftsjagden; vgl. zur Abgrenzung des unternehmerischen vom nichtunternehmerischen Bereich bei der USt: BFH v. 21. 5. 1987 V R 109/77, BStBl. II, 735).

Zusammenhang bei Eigen- und Genossenschaftsjagd: Einkünfte aus Abs. 1 Nr. 3 werden bei dem Land- und Forstwirt bejaht, der eine Eigenjagd betreibt (Anm. 295) oder an einer Genossenschaftsjagd beteiligt ist (Anm. 296).

b) Zusammenhang mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb durch Eigenjagd

295

Eine sog. Eigenjagd begründet den nach Abs. 1 Nr. 3 erforderlichen Zusammenhang der Jagd mit dem Betrieb einer Land- oder Forstwirtschaft.

Selbst ausgeübte Eigenjagd: Ein Zusammenhang der Jagd mit der LuF ist stets gegeben, wenn ein Land- und Forstwirt (wirtschaftlicher, s. BFH v. 16.9.2002 IV R 19/00, BStBl. II, 593) Eigentümer zusammenhängender luf. genutzter Ländereien ist, die nach den Jagdgesetzen des Bundes und der Länder einen Eigenjagdbezirk bilden und der Land- und Forstwirt diese Eigenjagd selbst betreibt (BFH v. 13. 7. 1978 IV R 35/77, BStBl. II 1979, 100 [102]; glA Erl. Bayern v. 18. 10. 1990, StEK EStG § 13 Nr. 546; schon STRUTZ, § 26 EStG 1925 Anm. 21) oder etwa durch angestellte Jäger für sich ausüben läßt.

► *Ein Eigenjagdbezirk* erfordert mindestens 75 ha Eigentumsflächen (dazu i. e. die Landesjagdgesetze), wobei stl. auch wirtschaftliches Eigentum genügt (BFH v. 16. 5. 2002 IV R 19/00, BStBl. II, 692).

Umfaßt die Eigenjagd Flächen des privaten Grundvermögens und luf. genutzte Flächen des Stpfl., ist uE der Zusammenhang iSv. Abs. 1 Nr. 3 in dem Umfang gewahrt, als sich die Jagd auf die luf. genutzten Flächen bezieht. Die übrigen Einnahmen und Ausgaben sind aus der luf. Gewinnermittlung auszuscheiden (glA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 61; aA offenbar FG Münster 28. 7. 1976, EFG 1976, 591, zum Ergebnis der eingelegten Revision WEISS, UStR 1982, 210; das FG hat zu § 24 UStG 1967 darauf

abgestellt, ob die Flächen überwiegend luf. genutzt sind). Sind die Flächen des privaten Grundvermögens im Verhältnis zu den luf. Betriebsflächen nur unwesentlich (Grenze etwa bei 10 vH der üblichen Mindestfläche einer Eigenjagd), kann uE der Zusammenhang iSv. Abs. 1 Nr. 3 insgesamt bejaht werden.

► *Abgrenzung von Jagd und Wildhandel*: Unterhält der Inhaber neben seinem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb auch einen Handel mit Wild, der nicht Nebenbetrieb iSv. Abs. 2 Nr. 1, sondern selbständiger Gewerbebetrieb ist, und vermarktet er das aufgrund seiner selbst ausgeübten Eigenjagd erbeutete Wild über diesen Betrieb, gehören die aus Jagd erzielten Einkünfte uE grds. noch zu den Einkünften aus LuF. Denn es kann keinen Unterschied machen, ob der jagende Land- und Forstwirt die Ergebnisse seiner Jagd über einen fremden oder einen eigenen Betrieb absetzt. Dies gilt aber nicht, wenn die Jagd nur im Zusammenhang mit einem Gewerbebetrieb ausgeübt wird.

So für den Fall einer gepachteten Jagd RFH v. 11. 3. 1942, RStBl. 682; schon die Begründung zum EntwEStG 1925, RTDrucks. III. 1924/25 Nr. 795, 54), zB im Zusammenhang mit einer durch den Land- und Forstwirt durchgeführten gewerblichen Zimmervermietung mit der Möglichkeit zur Jagdausübung für die Zimmermieter (zur Erteilung von Jagderlaubnisscheinen, § 11 Abs. 1 Satz 3 BJagdG iVm. den Landesjagdgesetzen). Daneben ist dann aber immer die Frage der Nichtabziehbarkeit von BA gem. § 4 Abs. 5 Nr. 4, ggf. auch des Vorliegens von Lebensführungskosten gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 zu stellen (s. zB BFH v. 28. 4. 1983 IV R 131/74, BStBl. II, 668; Pachtjagd einer PersGes. im Zusammenhang mit ihrem Jagdwaffen- und Jagdmunitionshandel, wenn die Jagd auch einem oder mehreren Gesellschaftern zur Durchführung privater Jagdveranstaltungen dient).

Öffentlichrechtliche Abrundung der Eigenjagd: Öffentlich-rechtliche Abrundung zur Arrondierung des (Eigenjagd-)Jagdbezirks iSv. § 5 Abs. 1 BJagdG gehört zur Eigenjagd (FG Münster v. 28. 5. 1974, EFG 1974, 569; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 62; zum dazu maßgebenden Länderrecht: MITZSCHKE/SCHÄFER, § 5 BJG Rn. 2)). Dabei ist aber zu beachten, daß von einer solchen Abrundung nur bei mehr oder weniger geringfügigen Flächenänderungen aus Gründen der Jagdpflege und Jagdausübung gesprochen werden kann (§ 5 Abs. 1 BJagdG und MITZSCHKE/SCHÄFER, § 5 BJG Rn. 15 mwN). Infolgedessen ist hierdurch der Zusammenhang iSv. Abs. 1 Nr. 3 gewährleistet. Auch das Zuvorkommen einer drohenden Angliederung nach § 5 Abs. 1 BJagdG durch Pacht indiziert den Zusammenhang (BFH v. 11. 7. 1996 IV R 71/95, BFH/NV 1997, 103 [104]). Ist dagegen an einen Eigenjagdbezirk von 101 ha eine „Jagdenklavefläche“ von 109 ha angegliedert worden, ist der Zusammenhang insoweit nicht mehr gewahrt (im Ergebnis ebenso FG Münster v. 29. 11. 1989 XIV-XIII/86, DATEV; aA FG Münster v. 28. 5. 1974, EFG 1974, 624, rkr.; für die Pachtjagd wohl auch FinMin. Bayern v. 18. 10. 1990, StEK EStG § 13 Nr. 546, Tz. 4b, bb).

Zur Eigenjagd zugepachtete Jagd: Nach der Rspr. des BFH stehen Einkünfte aus einer zusätzlich zur Eigenjagd zugepachteten Jagd nur dann in ausreichendem Zusammenhang mit dem Betrieb einer Land- oder Forstwirtschaft, wenn die Zupachtung aus zwingenden öffentlich-rechtlichen Gründen erfolgt oder zur ordnungsgemäßen Bewirtschaftung des luf. Betriebs erforderlich ist oder wenn die zugepachteten Jagdflächen überwiegend eigenbetrieblich genutzt werden.

BFH v. 11. 7. 1996 IV R 71/95, BFH/NV 1997, 103 in Bestätigung der Vorentscheidung des FG Münster v. 20. 6. 1995, EFG 1995, 1100; im Ergebnis ebenso FG München v. 15. 2. 1996, EFG 1996, 703, zur NZB BFH v. 21. 3. 1997 IV B 55/96 BFH/NV 1997, 563; großzügiger noch RFH v. 21. 12. 1928, StuW 1929 Sp. 438 Nr. 236 = RStBl. 1929, 196: auch zugepachtete Jagden auf nicht zur Bewirtschaftung zugepachteten Flächen zur Sicherung der eigenbewirtschafteten Forstflächen). Eine Zupachtung

zur ordnungsgemäßen Bewirtschaftung des luf. Betriebs hält der BFH nicht schon deshalb für gegeben, weil eine Wildpopulation besteht, die etwa im Forstbetrieb des Stpfl. zu Verbißschäden am Fichtenbestand führt. Denn dies zwingt nicht zu dem Schluß, daß allein der Stpfl. und kein anderer Jagdpächter den Wildbestand durch ordnungsgemäße Bejagung in angemessenem Rahmen halten könne. Die Überwiegungsfrage beurteilt der BFH für die Eigenjagd und die zugepachteten Jagdflächen auch dann isoliert, wenn die Flächen aneinandergrenzen (BFH, aaO; zustimmend MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 46 c; aA wohl die FinVerw., Erl. Bayern v. 18. 10. 1990, StEK EStG § 13 Nr. 546, Tz. 3, auch Anm. 322).

Die entsprechenden Einnahmen und Ausgaben aus Eigenjagd und zugepachteter Jagd sind dann aufzuteilen in solche nach Abs. 1 Nr. 3 und solche der Lebensführung oder ggf. dem gewerblichen Bereich zugehörige (glA MITTERPLEININGER, aaO).

Zum Fall der von einem eigenjagdberechtigten Land- und Forstwirt angepachteten benachbarten Genossenschaftsjagd, Anm. 296.

Gepachtetes Jagd(ausübungs)recht: Der Zusammenhang iSv. Abs. 1 Nr. 3 ist auch für das mit einem Pachthof mitgepachtete Jagdausübungsrecht bezüglich einer Eigenjagd (11 Abs. 1 Satz 1 BJagdG) gewährt, das der Pächter von Hof und Jagdausübungsrecht selbst ausübt (s. RFH v. 2. 7. 1940, RStBl., 811; LEINGÄRTNER, Inf. 1977, 74; FELSMANN/PAPE, A 128). Der Zusammenhang der Jagd muß nur mit dem „Betrieb“ der Land- oder Forstwirtschaft bestehen, nicht mit dem Eigentum am Grund und Boden. Der Zusammenhang besteht wegen der Flächenbezogenheit (s. Anm. 294), soweit mehr als die Hälfte der Flächen, auf die sich die gepachtete Eigenjagd erstreckt, vom Pächter auch luf. bewirtschaftet werden (glA Erl. Bayern v. 18. 10. 1990, StEK EStG § 13 Nr. 546, Tz. 4 b bb).

Kein Zusammenhang iSv. Abs. 1 Nr. 3 kommt mehr in Betracht, wenn das vom Land- und Forstwirt gepachtete Jagdausübungsrecht keinen räumlichen Zusammenhang mit seinem luf. Betrieb hat; Erl. Bayern v. 18. 10. 1990, StEK EStG § 13 Nr. 546, Tz. 3; aA MAGER, StWa. 1954, 5). Ebenso fehlt der Zusammenhang, wenn der Pächter der Jagd kein Land- und Forstwirt ist (vgl. Erl. Bayern, aaO, Tz. 4 b) oder er zwar Land- und Forstwirt ist, die jagten Flächen aber nicht mehr als 50 vH seines luf. Betriebs ausmachen; hier scheidet auch eine Aufteilung im Schätzungswege aus (glA Erl. Bayern v. 18. 10. 1990, StEK EStG § 13 Nr. 546, Tz. 4 b cc).

Verpachtung der Jagdausübungsberechtigung: Verpachtet der einen luf. Betrieb bewirtschaftende Stpfl. das aus seinem (Eigen-)Jagdrecht abgeleitete Jagdausübungsrecht, so ist der Pachtzins bei ihm nach Abs. 1 Nr. 3 und nicht nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 3 stpfl.

Vgl. LEINGÄRTNER, Inf. 1977, 73; im Ergebnis wohl auch RFH v. 2. 7. 1940, RStBl., 811; unklar FELSMANN/PAPE, A 201 e, unter Bezugnahme auf ein nicht veröffentlichtes Ur. des Nds. FG v. 11. 11. 1993, rkr.; zur ustrechtl. Sachbehandlung nach § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG, für die die estrechtl. Qualifikation der Verpachtung nicht maßgeblich ist, BFH v. 11. 2. 1999 V R 27/97, BStBl. II, 378. Zu den jagdrechtlichen Voraussetzungen der Verpachtung des Jagdausübungsrechts s. §§ 11 ff. BJagdG; wegen § 11 Abs. 5 BJagdG kommt zB eine juristische Person nicht als Pächterin in Betracht, BFH v. 7. 11. 1963 IV 117/60 S, BStBl. III 1964, 181 [182]; darüber hinaus zB auch BFH v. 29. 9. 1987 VII R 140/83, BFH/NV 1988, 413.

Betriebsverpachtung mit Jagdausübungsrecht: Verpachtet ein Land- und Forstwirt seinen Hof mit dem Jagdausübungsrecht bezüglich einer Eigenjagd und erklärt keine Betriebsaufgabe (s. dazu Anm. 66 ff.), sind die auf die Jagd entfallenden Pachtzinsen gem. Abs. 1 Nr. 3 BE (GMACH, FR 1994, 381; zweifelnd SCHULZE-TEMMING, Inf. 1989, 323). Die Verpachtung löst den Zusammenhang mit dem Betrieb einer Land- oder Forstwirtschaft iSv. Abs. 1 Nr. 3 nicht (glA LEINGÄRTNER, Kap. 10 Rn. 4; im Ansatz schon RFH v. 22. 5. 1935 VI A 124,

StuW 1935 Sp. 937 Nr. 398; aA mit den Maßgaben des UStRechts WEISS, UStR 1982, 210). Das Gesetz verlangt nicht Selbstbewirtschaftung, sondern nur den Zusammenhang mit dem Betrieb einer Land- oder Forstwirtschaft. Erklärt der verpachtende Land- und Forstwirt die Betriebsaufgabe, entfällt bei ihm der Zusammenhang mit dem Betrieb einer Land- oder Forstwirtschaft iSv. Abs. 1 Nr. 3.

Vgl. FG Münster v. 28. 7. 1976, EFG 1976, 591, rkr. betr. USt. Der Stpfl. erzielt dann bzgl. des verpachteten Jagdausübungsrechts Einkünfte iSv. § 21 Abs. 1 Nr. 1 (Rechtsverpachtung, zB RFH 12. 2. 1926, RStBl., 126; FG Nürnberg v. 27. 4. 1955, EFG 1955, 316, rkr.; FG Münster 28. 7. 1976, EFG 1976, 591; WEISS, UStR 1982, 210; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 46 a; iE glA. KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 61.

Betriebsverpachtung ohne Jagdausübungsrecht: Wenn der Land- und Forstwirt ohne Betriebsaufgabeerklärung nur den Hof verpachtet, nicht aber die Jagd und sie selbst weiterhin ausübt, erzielt er Einkünfte iSv. Abs. 1 Nr. 3 (glA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 60 f.; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 46 a; zweifelnd FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 41). Denn auch hier besteht ein Zusammenhang der Jagd mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft.

296 c) Zusammenhang mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb durch Genossenschaftsjagd

Jagdrechtliche Grundlagen: Führen die Grundflächen eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs ihrer Größe nach nicht zu einem Eigenjagdbezirk (75 ha), so bilden sie jagdrechtlich zusammen mit den Flächen anderer Grundeigentümer einer Gemeinde einen gemeinschaftlichen Jagdbezirk (§ 8 Abs. 1 BJagdG: Regelgröße 150 ha zusammenhängender Flächen). Die Grundeigentümer sind in Ansehung ihres Jagdausübungsrechts (s. Anm. 293) in einer öffentlichrechtlichen Zwangsgenossenschaft zusammengeschlossen (vgl. auch BFH v. 13. 7. 1978 IV R 35/77, BStBl. II 1979, 100 [102]). Diese Zwangsgenossenschaft ist Träger des Jagdausübungsrechts (8 Abs. 5 BJagdG).

Die Genossenschaft ist grds. gem. §§ 4 und 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG kstpfli. (GMACH, FR 1994, 381; ESt-Kartei OFD München 43–45 d Karte 7.5; entsprechend zur USt., USt-Kartei OFD Hannover § 2 Abs. 3 Karte 2; aA generell ESt-Kartei OFD Hannover §§ 43–45 b Nr. 1 d: immer Vermögensverwaltung; aA auch IMIG, Inf. 1976, 495). Da es insoweit auf Gewinnerzielungsabsicht nicht ankommt (§ 4 Abs. 1 Satz 2 KStG), stellt sich die Frage der Liebhaberei nicht (zustimmend MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 46 e; glA FELSMANN/PAPE, A 130). Allerdings verlangen Rechtsprechung, FinVerw. und Schrifttum für die Annahme eines Betriebs gewerblicher Art iSv. § 4 KStG ohne ersichtlichen Anhaltspunkt im Gesetz, daß die Tätigkeit von einigem Gewicht ist (vgl. Abschn. 5 Abs. 5 KStR; für eine Beurteilung im Einzelfall OFD Hannover v. 18. 7. 1972 S 7106 – 35 – StH 731, USt-Kartei § 2 Abs. 3 Karte 2).

Einkünfte des Jagdgenossen: Die Verteilung des Reinertrags der Genossenschaft an die Jagdgenossen gem. § 10 Abs. 3 BJagdG führt zu Einkünften nach Abs. 1 Nr. 3, wenn die Jagdgenossen Inhaber eines luf. Betriebs sind (zur Subsidiarität der Einkünfte aus KapVermögen § 20 Abs. 3). Dies folgt daraus, daß das Jagdrecht auch bei Genossenschaftsjagden Bestandteil des BV des einzelnen Land- und Forstwirts ist, auch wenn er es wegen der Festlegungen des BJagdG grds. nicht selbst ausüben darf.

Im Ergebnis glA FELSMANN/PAPE, A 135 a, allerdings hält er entsprechende Zahlungen für Nutzungsentgelte bzgl. der zum Jagdbezirk gehörenden Flächen, die damit das Schicksal der Zuordnung der Flächen zum jeweiligen Vermögen des einzelnen Jagdgenossen teilen. Im Rahmen der Einkünfte aus LuF seien die zufließenden Erträge insoweit zu erfassen, als Flächen des luf. Betriebsvermögens dem Jagdbezirk zugeordnet

sind. Die Auffassung von FELSMANN/PAPE steht uE im Widerspruch zu seiner Meinung, daß das Jagdrecht ein selbstständiges immaterielles WG darstellt, aaO, A 185 a.

Selbst ausgeübte und verpachtete Genossenschaftsjagd: Die Genossenschaft kann die

- Jagdnutzung verpachten (§ 10 Abs. 1 Satz 1 BJagdG – Regel –) oder
- Jagd für ihre Rechnung durch angestellte Jäger ausüben (§ 10 Abs. 2 Satz 1 BJagdG – Ausnahme –).

► *Bei Ausübung des Jagdrechts durch angestellte Jäger* besteht kein Zusammenhang mit dem Betrieb einer Land- oder Forstwirtschaft. Denn die Jagd selbst stellt keinen luf. Betrieb dar, was man auch aus der Ausnahmeregelung des § 51 a BewG für die Tierzucht und Tierhaltung von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften schließen kann.

BFH v. 13. 7. 1978 IV R 35/77, BStBl. II 1979, 100 [102]; FELSMANN/PAPE, A 130; zum UStG zB USt-Kartei OFD Hannover § 2 Abs. 3 Karte 2; MÖSSLANG in SÖLCH-RINGLEB-LIST, § 2 UStG Bem. 121; STRUNZ, DVR 1980, 54; aA hier § 4 KStG Anm. 19; im älteren Schrifttum auch ZÖLLER, DStZ 1955, 229.

► *Verpachtung des Jagdrechts:* Sind die Pächter einer Genossenschaftsjagd nicht Land- oder Forstwirte, so kann bei ihnen kein Zusammenhang der Jagd mit dem Betrieb einer Land- oder Forstwirtschaft bestehen (BFH v. 13. 7. 1978 IV R 35/77, BStBl. II 1979, 100 [102]; zur USt.: BFH v. 21. 5. 1987 V R 109/77, BStBl. II, 735). Abs. 1 Nr. 3 ist mithin bei diesem Personenkreis nicht einschlägig.

Verpachtet die Genossenschaft ihr Jagdausübungsrecht ganz oder zum Teil an Land- und Forstwirte, ist zu unterscheiden. Abs. 1 Nr. 3 schließt bei Verpachtung der Jagd an einen Genossen mit einer Land- oder Forstwirtschaft den Zusammenhang mit dessen Betrieb nicht völlig aus, da die Vorschrift nur den Zusammenhang mit „einem“ Betrieb der Land- oder Forstwirtschaft verlangt, nicht aber die Identität des Trägers des Jagdausübungsrechts bzw. Jagdrechts und des Rechtsträgers bzw. Inhabers des land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs. Ein Zusammenhang iSv. Abs. 1 Nr. 3 ist noch gegeben,

- wenn ein Land- oder Forstwirt die gesamte Jagd der Jagdgenossenschaft, der er mit Betriebsflächen angehört, gepachtet hat und seine luf. eigenbetrieblich bewirtschafteten Flächen – auch zugepachtete – den überwiegenden Teil des Jagdgebiets bilden (BFH v. 11. 7. 1996 IV R 71/95 BFH/NV 1997, 103 mwN; LEINGÄRTNER, Inf. 1977, 74; aA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 64: Zusammenhang schon zu bejahen, wenn überhaupt eigenbewirtschaftete Flächen eines Land- und Forstwirts zur Jagdgenossenschaft gehören),
- wenn dem Land- oder Forstwirt als Pächter der Genossenschaftsjagd die angrenzende Eigenjagd gehört und die gepachtete Jagd und die Eigenjagd ein zusammenhängendes Jagdgebiet darstellen (RFH v. 21. 2. 1928, RStBl. 1929, 196).

UE kann das aber wegen des Prinzips der Flächenbezogenheit nur gelten, wenn der pachtende Land- oder Forstwirt an der gepachteten Genossenschaftsjagd mit einem überwiegenden Flächenanteil beteiligt ist (wohl auch BFH v. 13. 7. 1978 IV R 35/77, BStBl. II 1979, 100 [103]; v. 11. 7. 1996 IV R 71/95 BFH/NV 1997, 103 [104]; aA FG Münster v. 28. 5. 1974, EFG 1974, 569, rkt.; MAGER, StWa 1954, 5; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. B 63; ohne die genannte Einschränkung, allerdings mit bestimmten Maßgaben, Erl. Bayern v. 18. 10. 1990, StEK EStG § 13 Nr. 546, Tz. 3),

- wenn der Land- und/oder Forstwirt Genosse einer Genossenschaftsjagd ist und entsprechend den Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 Satz 1 BJagdG den Teil der Genossenschaftsjagd (Jagdbogen, dazu MITZSCHKE/SCHÄFER, § 11

BJG Rn. 7) pachtet, der überwiegend auf die Flächen seines luf. Betriebs entfällt (BFH v. 13. 7. 1978 IV R 35/77 BStBl. II 1979, 100 [102]; v. 11. 7. 1996 IV R 71/95 BFH/NV 1997, 103 [104]; glA Erl. Bayern v. 18. 10. 1990, StEK EStG § 13 Nr. 546, Tz. 4cc aE),

- wenn die Jagdgenossenschaft durch Land- und Forstwirte gebildet wird, die nachweisbar zivilrechtlich wirksam die Jagdausübung so aufgeteilt haben, daß auf jeden Genossen zur Jagdbegehung bzw. Jagdausübung überwiegend die eigenen luf. Flächen entfallen (so im Ergebnis BFH v. 13. 7. 1978, aaO unter Berufung auf NICK/FRANK, Das Jagdrecht in Bayern, Anm. B zu § 11 BJagdG und Art. 14 des Bayer. JagdG; auch MITZSCHKE/SCHÄFER, § 11 BJG Rn. 99 ff.). Erfolgt in Fällen dieser Art die Jagd dennoch auf gemeinsame Rechnung, sind mehrere an Einkünften aus Jagd, dh. gem. Abs. 1 Nr. 3 Einkünften aus LuF iSv. §§ 180 Abs. 1 Nr. 2a, 179 Abs. 2 Satz 2 AO beteiligt, weshalb dann eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte erforderlich ist (glA BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 129; SCHULZE-TEMMING, Inf. 1989, 324). Ist ein Nichtlandwirt beteiligt, stellen sich bei diesem (wie auch bei den anderen ohne den Bezug zur LuF) die Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb dar. Ist die Pächtergemeinschaft Gesellschaft iSv. § 15 Abs. 3 Nr. 1, so ist grds. einheitlich von Einkünften aus Gewerbebetrieb auszugehen (glA wohl LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 60 b; aA FELSMANN/PAPE, A 134: der Nichtlandwirt ist außer Betracht zu lassen).

Entsprechende Grundsätze gelten uE für den Fall der Mitpacht (vgl. dazu § 13 a BJagdG und MITZSCHKE/SCHÄFER, § 11 BJG Rn. 90 [96 ff.]; zur räumlichen Aufteilung des Reviers durch die Mitpächter aaO, Rn. 99). Zur Unterverpachtung, um die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 3 zu erfüllen: SCHULZE-TEMMING, Inf. 1989, 323 mit Beispiel und MITZSCHKE/SCHÄFER, § 11 Rn. 90 ff. aus jagdrechtlicher Sicht.

Der Zusammenhang nach Abs. 1 Nr. 3 fehlt dagegen jedenfalls, wenn die Flächen einer von Genossen gepachteten Genossenschaftsjagd überwiegend im Eigentum der anderen Genossen stehen, selbst wenn es sich dabei allesamt um Land- und Forstwirte handeln sollte (BFH v. 13. 7. 1978 IV R 35/77, BStBl. II 1979, 100 [103]). Ein Zusammenhang kann auch nicht mit der Begründung hergestellt werden, daß die Pachtung nur im Interesse der eigenen luf. Grundstücke erfolgt ist (aA offenbar noch RFH v. 21. 12. 1928, StuW 1929 Sp. 438 Nr. 236). Es liegen dann entweder ausnahmsweise Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder nicht steuerbare Liebhaberei vor (glA FELSMANN/PAPE, A 135).

297–299 Einstweilen frei.

C. Einkünfte von Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnlichen Realgemeinden iSv. § 3 Abs. 2 KStG (Abs. 1 Nr. 4)

Schrifttum: BUSCHHOFF, Realgemeinden im Steuerrecht, Inf. L 1962, 97 (zT überholt); DOMINICUS, Realgemeinden im Steuerrecht, Inf. L 1962, 236; KASTNER, Bewertung von Anteilen an Realgemeinden und estl. Behandlung der Ausschüttungen bei ihren Mitgliedern, Inf. L 1965, 133 (zT überholt); DREES, Zum Gesetz über den Gemeinschaftswald in NRW, Agrarrecht 1976, 63; JOSTEN, Steuererleichterungen für Zusammenschlüsse der LuF in der Rechtsform einer Genossenschaft oder eines Vereins, Inf. 1976, 241; GIERE, Zur Besteuerung von Einkünften aus Forstgenossenschaften und ähnlichen Realgemeinden, Inf. 1983, 543; LOCHOW, Überlegungen zur Fortführung der Laubgenossenschaft Langula, Kreis Mühlhausen, Diplomarbeit 1992 FHS Hildesheim/Holzminde; STOLBERG, Die

Entwicklung und Situation von Waldgenossenschaften in Thüringen, Diplomarbeit 1993 Uni. Freiburg.

Verwaltungsanweisungen: OFD Hannover v. 20. 1. 1994, StEK § 13 Nr. 604.

I. Allgemeine Erläuterungen zu den Einkünften aus Realgemeinden

300

Rechtsentwicklung: Vor Einführung des § 13 Abs. 1 Nr. 4 hatte der BFH (BFH v. 5. 9. 1963 IV 213/58 S, BStBl. III 1964, 117) eine Jahnschaft im Bezirk des Olper Forstgesetzes, die er mit einer Hauberggenossenschaft verglichen hat, unter Bezugnahme auf die KStBefreiung in § 4 Abs. 1 Nr. 5 KStG aF (dazu etwa BFH v. 3. 11. 1961 VI 42/60 U, BStBl. III 1962, 7) von Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften sowie ähnlicher Realgemeinden als Körperschaft iSv. § 1 Abs. 1 KStG eingeordnet. Diese Rechtslage hatte für die an diesen Realgemeinden beteiligten Land- und Forstwirte zur Folge, daß die Einkünfte hieraus zwar ua. wegen § 20 Abs. 3 als solche aus LuF zu qualifizieren sein konnten (vgl. zB BFH v. 5. 9. 1963 IV 277/57 S, BStBl. III, 568; v. 3. 3. 1965 IV 106/62 U, BStBl. III, 319), andererseits wegen ihres eigentlichen Charakters als Einkünfte aus KapVermögen die Vergünstigung für Holznutzungen nach § 34b Abs. 3 aF (und seinerzeit auch die mit dem 30. 6. 1970 ausgelaufene Bewertungsfreiheit nach § 4 Abs. 1 letzter Satz) nicht gewährt werden konnte. Holznutzender war nicht der beteiligte Land- und Forstwirt, sondern die Realgemeinde.

Im Gesetzgebungsverfahren über das GDL v. 15. 9. 1965 (dazu Anm. 2) wurde die Rspr. des BFH als stl. Gefährdung der betroffenen Realgemeinden aufgefaßt (BTDrucks. IV/3568, 6, Bericht des Abg. Dr. Stecker). Durch die mit dem GDL v. 15. 9. 1965 (BGBl. I, 1350; BStBl. I, 552) eingefügten §§ 3 Abs. 2 KStG und 13 Abs. 1 Nr. 4 (erstmalige Geltung für den VZ 1965, § 24 Abs. 2 KStG 1965, bzw. für Wj.) die nach dem 31. 12. 1965 begannen, § 52 Abs. 15 EStG 1965) wurde dies dadurch vermieden, daß die bezeichneten Realgemeinden wie eine PersGes. behandelt werden. Der BFH bezeichnet die Regelung in § 13 Abs. 1 Nr. 4 als eine Gesetzesfiktion, weist aber selbst darauf hin, die rechtliche Gestaltung der Realgemeinden vor allem im Hinblick auf die Eigentumsverhältnisse und die Nutzungsrechte den PersGes. teilweise näher steht als einer juristischen Person im heutigen Sinn. (BFH v. 9. 10. 1986 IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169; zum Miteigentumsbegriff bei einer Jahnschaft BFH v. 5. 9. 1963 IV 213/58 S, BStBl. 1964, 117; vgl. zur Hauberggenossenschaft Anm. 341; zur Laubgenossenschaft Langula, aaO bis 1945 Lochow, aaO 26).

Zur Rechtsentwicklung der in § 13 Abs. 1 Nr. 4 in Bezug genommenen Vorschrift des § 3 Abs. 2 KStG, s. § 3 KStG Anm. 29.

Bedeutung des Abs. 1 Nr. 4: Nach der Rspr. des BFH (v. 9. 10. 1986 IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169) hat § 13 Abs. 1 Nr. 4 nicht nur verfahrensrechtliche Bedeutung (Notwendigkeit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte nach §§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, 179 Abs. 2 Satz 2 AO, BFH, aaO, aA die Vorinstanz, Nds. FG v. 26. 11. 1982, EFG 1983, 369). Der Sinn und Zweck dieser Vorschrift liegt vielmehr gerade darin, die Mitglieder der genannten Realgemeinden mit ihren anteiligen Einkünften wie bei einer LuF. Mitunternehmerschaft zu behandeln, sofern nicht nach § 3 Abs. 2 Satz 1 KStG KStPflicht besteht.

Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Nr. 4: Der BFH hat die Vorschrift verfassungsrechtlich nicht beanstandet (BFH v. 9. 10. 1986 IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169). Wenngleich einerseits die Beseitigung nachteiliger Folgen einer bestimmten Rspr. des BFH (so aber BTDrucks. IV/3568, 6) als gesetzgeberischer Grund für Abs. 1 Nr. 4 für sich gesehen keinen sachlichen Differenzierungs-

grund zugunsten der vom BFH in Abs. 1 Nr. 4 angenommenen gesetzlichen Fiktion erkennen läßt, führt dies andererseits nicht zu der Annahme, daß die Regelung verfassungswidrig sein müßte. Dabei ist auch zu berücksichtigen, daß die in Abs. 1 Nr. 4 genannten Gebilde auf landesrechtlichen Regelungen beruhen, die gem. Art. 83 (bezüglich der landesrechtlichen Regelungen bei Waldgenossenschaften, etwa SÄCKER in MünchKomm/BGB, Art. 83 EGBGB) und 164 EGBGB auch nach Inkrafttreten des BGB weitergelten (vgl. in diesem Zusammenhang etwa BFH v. 5. 9. 1963 IV 213/58 S, BStBl. III 1964, 117; für den ehemals preußischen Bereich BUSCHHOFF, Inf. L 1962, 97). Wenn seit alters her Holznutzungen von Land- und Forstwirten gemeinschaftlich in Gestalt von ggf. kstpfl. (s. die Verweisung in § 3 Abs. 2 Satz 1 KStG auf § 1 KStG sowie den Wortlaut von § 3 a BewG) Realgemeinden durchgeführt wird, liegt es uE im weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, ob er KStPflicht anordnet oder nicht. Hinzukommt, daß die betroffenen Realgemeinden in gewissen Beziehungen PersGes. näher stehen, als den heutigen juristischen Personen (BFH v. 9. 10. 1986 IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169).

Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 4: Die Vorschrift gilt nach dem GDL (Anm. 2) für Wj., die nach dem 31. 12. 1964 begonnen haben. Die Vorschrift gilt nur für solche Realgemeinden, die ohne diese Regelung kstpfl. wären (vgl. den Hinweis auf § 1 KStG in § 3 Abs. 2 Satz 1 KStG; zu den Folgerungen für Auslandsbeziehungen s. § 3 KStG Anm. 32). Abs. 1 Nr. 4 gilt nicht für alle Realgemeinden, sondern nur für die dort aufgezählten und denen ähnliche Realgemeinden (dazu Anm. 301). Abs. 1 Nr. 4 gilt uE auch für solche Realgemeinden, die nach der Wiedervereinigung auf dem ehemaligen Gebiet der DDR landesrechtlich bestätigt oder anerkannt werden. Art. 83, 164 EGBGB garantieren uE auch eine entsprechende Landeskompetenz (vgl. für die Anerkennung von Waldgenossenschaften in Thüringen nach 1990 STOLBERG, Waldgenossenschaften, 76).

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 1 Nr. 4

301 1. Realgemeinden iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 4

Abs. 1 Nr. 4 spricht übergreifend von Realgemeinden, wie die Aufzählung am Schluß („und ähnliche Realgemeinden ...“) zum Ausdruck bringt.

Der Begriff „Realgemeinde“ schließt an den allgemeinen Begriff des BGB an. Der Ausdruck „Realgemeinden“ wurde bei den Vorarbeiten zum BGB als Sammelbegriff aufgefaßt, der an sich alle alten, in Deutschland unter verschiedenen Bezeichnungen vorkommenden agrarischen und forstwirtschaftlichen Genossenschaften umfaßt und nicht nur die historisch überkommenen Gemeinden in sich schließt, bei welchen die Berechtigung der Mitglieder an den Grund und Boden geknüpft sind, sondern auch solche, bei denen eine Verbindung zwischen Grundbesitz und Nutzungsrecht nicht besteht (RFH v. 29. 5. 1934, RStBl., 1060).

Die entsprechenden Realgemeinden sind altrechtlich iSv. Art. 83 und 164 EGBGB (BTDrucks. IV/3568, 6; BFH v. 5. 9. 1963 IV 213/58 S, BStBl. III 1964, 117; STRECK, KStG, III., § Anm. 5; zur Rechtsgeschichte etwa LOCHOW, Laubgenossenschaft Langu-la, 2 ff.; STOLBERG, Waldgenossenschaften, 18 ff.), wobei es nicht darauf ankommt, ob sie privatrechtlich oder öffentlichrechtlich sind (RFH v. 28. 6. 1932, RStBl., 828). Die entsprechenden landesrechtlichen Fundamente können auch nach Inkrafttreten des

BGB geändert oder überhaupt erst geschaffen worden sein (glA STOLBERG, Waldgenossenschaften, 76). Eine Übersicht über landesrechtliche Vorschriften gibt LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 11 Rn. 2.

Wie aber auch die Aufzählung in Abs. 1 Nr. 4 zeigt, muß sich die gemeinschaftliche Nutzung hauptsächlich als Forstwirtschaft darstellen (RFH v. 29. 5. 1934 I A 408/32, RStBl., 1060: nicht bei Badeplatz mit Wirtschaftsbetrieb; RFH v. 31. 5. 1938, RStBl., 736; BFH v. 3. 11. 1961 VI 42/60 U, BStBl. III 1962, 7; BFH v. 24. 6. 1966 VI 171/65, BStBl. III, 579: nicht Brauerei; Bay.FinMin. v. 23. 12. 1992, StEK EStG § 44a Nr. 18: nicht Jagdgenossenschaften). Mithin sind Gebilde mit anderen Betätigungsgegenständen zwar ggf. Realgemeinden, aber keine solchen iSv. Abs. 1 Nr. 4 (glA SCHMIDT/SEEGER XXII., § 13 Rn. 106; uE zu weitgehend OFD Hannover v. 20. 1. 1994, StEK EStG § 13 Nr. 604: auch solche Realgemeinden, die durch ihr Tätigwerden unmittelbar den betrieblichen Zwecken der an der Realgemeinde iSv. Abs. 1 Nr. 4 beteiligten Land- und Forstwirte dienen). Bei Realgemeinden von Körperschaften des öffentlichen Rechts ist zu beachten, daß diese nach § 4 Abs. 1 KStG nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art, nicht aber mit ihren luf. Betrieben kstpfl. sind (s. zur Besteuerung kirchlicher Waldgenossenschaften OFD Magdeburg v. 6. 4. 1993 StEK KStG 1977 § 3 Nr. 2). Abs. 1 Nr. 4 meint ausdrücklich nur Realgemeinden iSv. § 3 Abs. 2 KStG, genauer also solche, die gem. § 3 Abs. 2 Satz 1 KStG von der KStPflicht ausgenommen sind. Denkbar sind aber auch Realgemeinschaften, bei denen es sich lediglich um Gesamthandsgemeinschaften handelt (vgl. entsprechend RÖSSLER/TROLL, BewG/VStG, XVI., § 3a BewG Anm. 2; BUSCHHOFF, Inf. L 1962, 97; DOMINICUS, Inf. L 1962, 236). Sind diese gem. § 3 Abs. 2 Satz 1 KStG iVm. § 1 KStG nicht kstpfl., trifft auf sie Abs. 1 Nr. 4 nicht zu, da sie schon von sich aus als Mitunternehmenschaften zu beurteilen sind.

Hauberggenossenschaften: Abs. 1 Nr. 4 nennt als Realgemeinden ua. die Hauberggenossenschaften, für die bei Inkrafttreten des BGB die dafür bestehenden landesgesetzlichen Vorschriften bestehen geblieben sind (Art. 164 EGBGB). Hauberggenossenschaften bewirtschaften Hauberge, das sind Bergänge, die meist mit Eichen oder Birken bestanden sind. Bei der Haubergswaldwirtschaft handelt es sich um eine Wechselwirtschaft zwischen Niederwaldanpflanzung und Ackerbau (16 bis 20 Jahre Holzwirtschaft, bis vier Jahre Anbau von Hafer, Roggen, oder Kartoffeln). Die Hauberge stehen in genossenschaftlichem Gesamteigentum (deutschrechtlich), wobei das volle Herrschaftsrecht nur der Verbandsperson (Genossenschaft) und den anteilsberechtigten Einzelnen zusammen gebührt. Haubergbewirtschaftung kommt meist im Siegerland oder Odenwald vor (Brockhaus, Stichwort Hauberg; RFH v. 28. 9. 1923, RStBl. 1924, 146; zu den Rechtsgrundlagen KASTNER, Inf. L 1965, 133).

Wald- und Forstgenossenschaften: Soweit sich Abs. 1 Nr. 4 auf Wald- und Forstgenossenschaften bezieht, meint er ebenfalls nur rechtsfähige altrechtliche (Art. 83, 164 EGBGB) forstwirtschaftliche Realgemeinden.

Für eine Forstgenossenschaft BFH v. 3. 11. 1961 VI 42/60 U, BStBl. III 1962, 7; für eine Forstinteressenschaft nach dem Braunschweigischen Gesetz vom 19. 5. 1890, Gesetz- und Verordnungssammlung für die Herzoglich Braunschweigischen Lande 1890, 53 ff., BFH v. 3. 3. 1965 IV 106/62 U, BStBl. III, 319: die aufgehobene Vorinstanz neigte mehr der Annahme einer Gesamthandsgemeinschaft zu; zur Besteuerung der Forstverbände OFD Hannover v. 28. 3. 1963, Inf. L 1963, 237.

Laubgenossenschaften: Laubgenossenschaften sind Waldgenossenschaften, die augenscheinlich vor allem in Thüringen so genannt vorkommen (vgl. LOCHOW, Laubgenossenschaft Langula).

Ähnliche Realgemeinden im Sinne des § 3 Abs. 2 KStG: Der Begriff „ähnlich“ verengt uE den Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 4 auf Realgemeinden iSd. § 3 Abs. 2 KStG mit Holznutzungen und forstlichen Nebennutzungen, wozu ggf. – aber nur nebenher – auch landwirtschaftl. Nutzung, zB Weide, gehören kann (bezüglich landwirtschaftl. Nutzung unter Berufung auf RFH v. 31. 5. 1938, RStBl., 736 etwas weiter MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 48; das BFH v. 8. 2. 1995 I R 73/94, BStBl. II, 552 [554] befaßt sich nur mit dem Begriff der Realgemeinde an sich und gibt nichts für die hier vorliegende Frage her). Dies zeigt auch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift (Anm. 300). Mit hin kommt Abs. 1 Nr. 4 nicht in Betracht für eine Realgemeinde, die sich mit reiner Landwirtschaft oder mit der Unterhaltung der luf. Wirtschaftswege befaßt (aA FELSMANN/PAPE, A 136).

302 2. Rechtsfolgen des Abs. 1 Nr. 4: Einkünfte aus Realgemeinden als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Abs. 1 Nr. 4 erklärt Einkünfte von Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnlichen Realgemeinden iSd. § 3 Abs. 2 KStG zu Einkünften aus LuF. Die Rechtsfolge kommt aber nur in Betracht, wenn eine Realgemeinde iSd. genannten Vorschriften vorliegt, was ua. eine uE im Schwerpunkt forstwirtschaftliche Betätigung dieser Realgemeinde bedingt (dazu Anm. 301).

Partielle Körperschaftsteuerpflicht der Realgemeinde: Weiterhin erschließt sich die Abgrenzung der Rechtsfolge genauer erst durch einen Blick in die Vorschrift des § 3 Abs. 2 KStG, die in Abs. 1 Nr. 4 in Bezug genommen ist. *Einerseits* sind hiernach die genannten Realgemeinden, falls sie zu den in § 1 KStG aufgezählten Stpfl. gehören, *insoweit* kstpfl., als sie einen Gewerbebetrieb unterhalten oder verpachten, der über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut handelt es sich um eine partielle KStPfl.

glA § 3 KStG Anm. 34; STRECK, KStG, V., § 3 Anm. 5; vgl. entsprechend zur vormaligen Rechtslage nach § 4 Abs. 1 Nr. 5 KStG BFH v. 3. 11. 1972 I R 208/70, BStBl. II 1973, 194.

Diese KStPfl. läßt Abs. 1 Nr. 4 unberührt, auch etwa mit der Folge, daß insoweit Abs. 5 iVm. § 15 Abs. 3 Nr. 1 keine Bedeutung entfaltet (glA OFD Hannover v. 20. 1. 1994, StEK § 13 Nr. 604). Die entsprechenden Einkünfte werden von dieser Vorschrift auch nicht zu Einkünften aus LuF erklärt. Soweit gewerbliche Gewinne von der Realgemeinde ausgeschüttet werden, handelt es sich beim Beteiligten um Einkünfte aus KapVermögen (BFH v. 24. 6. 1966 VI 171/65, BStBl. II, 579: Braugelder, die die Braubürger einer Realgemeinde erhalten; § 20 Abs. 1 zählt die Kapitaleinkünfte nicht erschöpfend auf; vgl. auch BFH v. 23. 9. 1970 I R 22/67, BStBl. II 1971, 47; glA OFD Hannover v. 20. 1. 1994, StEK § 13 Nr. 604), ggf. über § 20 Abs. 3 um Einkünfte aus LuF, wenn die Beteiligung zum BV eines luf. Betriebs gehört (dazu unten). Ob der Gewerbebetrieb einer Realgemeinde ein Nebenbetrieb iSv. Abs. 2 Nr. 1 ist, hängt davon ab, ob er überwiegend die Aufgabe hat, den Zwecken des Hauptbetriebes zu dienen, ihn zu fördern und sein Erträgnis zu erhöhen (RFH v. 28. 6. 1932, RStBl., 828; nicht bei Realgemeinde mit Forstwirtschaft und Saline bzw. Salzgroßhandel, BFH v. 3. 11. 1972 I R 208/70, BStBl. II 1973, 194). Da sich auch § 3 Abs. 2 Satz 1 KStG nur auf Realgemeinden bezieht, die luf. tätig sind, besteht eine unmittelbare Beziehung zum Nebenbetriebsbegriff des Abs. 2 Nr. 1 (dazu Anm. 310 ff.; glA § 3 KStG Anm. 33), so daß beispielsweise Kiesausbeute durch die Realgemeinde nur unter den dort dargestellten Voraussetzungen als Nebenbetrieb aufgefaßt werden kann (überholt RFH v. 24. 4. 1939, RStBl., 1058; unge-

nau GIERE, Inf. 1983, 543; MÄRKLE/HILLER, Rn. 169, rechnen die Ergebnisse aus der Ausbeute von Bodenschätzen durch eine Realgemeinde ohne weiteres zu den Einkünften iSv. Abs. 1 Nr. 4, auch LADEMANN/HILLER, § 13 Anm. 64).

Nicht körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte sind luf Einkünfte der Beteiligten: *Andererseits* ist in § 3 Abs. 2 Satz 2 KStG vorgeschrieben, daß die Einkünfte der Realgemeinde, die nach § 3 Abs. 2 Satz 1 KStG nicht kstpfl. ist, unmittelbar bei den Beteiligten zu versteuern sind, also nach Abs. 1 Nr. 4 als Einkünfte aus LuF. Dies gilt selbst dann, wenn die an der Realgemeinde Beteiligten keine Land- und Forstwirte sind (BFH v. 9. 10. 1986 IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169 [170]). Da nach der Rspr. des BFH die §§ 3 Abs. 2 KStG, 13 Abs. 1 Nr. 4 nicht nur verfahrensrechtliche Bedeutung haben, vielmehr ihr Sinn und Zweck gerade darin liegt, die Mitglieder der entsprechenden Realgemeinden mit ihren anteiligen Einkünften wie bei einer luf. Mitunternehmerschaft mit allen Konsequenzen als Land- und Forstwirte zu behandeln (BFH v. 9. 10. 1986, aaO), folgt uE daraus die ungeschmälerte Anwendung von § 15 Abs. 1 Nr. 2 (aA KLEEBERG in K/S/M, § 13 B 72 mwN, wobei das zur Begründung angezogene BFH v. 8. 2. 1995 I R 73/94, BStBl. II, 552 [554] für den gegenteiligen Standpunkt KLEEBERGS nichts hergibt).

Weitere Steuerrechtsfolgen: Soweit die Realgemeinde unter die Regelung des Abs. 1 Nr. 4 fällt, richtet sich die *Buchführungspflicht* nach den Voraussetzungen, wie sie in § 140 AO für die LuF enthalten sind (glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 62). Abweichend von der Grundregel des § 4a Abs. 1 Nr. 1 kann bei reiner Forstwirtschaft nach § 8c Abs. 1 Nr. 2 EStDV ein *Wirtschaftsjahr* vom 1. 10. bis zum 30. 9 bestimmt werden; nach § 8c Abs. 2 Satz 1 EStDV ist aber auch das Kj. als Wj. möglich. Im Falle der Veräußerung von nach §§ 6b, 6c begünstigten WG durch die Realgemeinde ist es möglich, daß Mitglieder im Rahmen ihres Betriebs die Begünstigung nach §§ 6b, 6c in Anspruch nehmen können.

BFH v. 9. 10. 1986 IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169; v. 28. 4. 1988 IV R 298/83, BStBl. II, 885; vgl. dazu auch R 41 b Abs. 7 EStR; glA OFD Hannover v. 20. 1. 1994, StEK § 13 Nr. 604; zur Rechtslage vor Abs. 1 Nr. 4 vergleichsweise BFH v. 3. 3. 1965 IV 106/62 U, BStBl. III, 319.

Für die *Bodengewinnbesteuerung* ist § 55 zu beachten. Ggf. kommen §§ 14, 34 in Betracht (glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 62; LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 11 Rn. 11); so bei Veräußerung eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Realgemeinde (vgl. dazu für eine gemeinschaftliche Holzung ansatzweise BFH v. 31. 7. 1980 IV R 18/77, BStBl. II 1981, 33). Bei außerordentlichen Einkünften aus Forstwirtschaft kann nach § 34b ein besonderer Steuersatz anzuwenden sein. Da die an der Realgemeinde Beteiligten Einkünfte aus LuF erzielen, steht ihnen der Freibetrag nach Abs. 3 auch dann zu, wenn sie ansonsten über keine weiteren Einkünfte aus LuF verfügen. Bis VZ 2000 einschließlich ist die StErmäßigung nach § 34e zu gewähren. Die Rspr. des BFH (v. 9. 10. 1986 IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169) hat klargestellt, daß die Realgemeinden iSv. Abs. 1 Nr. 4 mit allen Konsequenzen *wie Mitunternehmerschaften* mit luf. Einkünften zu behandeln sind, was verfahrensrechtlich die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte gem. §§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, 179 Abs. 2 Satz 2 AO notwendig macht (aA STRECK IV., § 3 KStG Rn. 5).

Beteiligung an Realgemeinde im Betriebsvermögen: Ob der einzelne Beteiligte an der Realgemeinde selbst einen luf. Betrieb innehat, ist nur insofern von Bedeutung, als bei Vorhandensein die Beteiligung an der Realgemeinde ggf. (notwendiges) BV darstellen kann, wenngleich zu beachten ist, daß zT der ur-

springliche Zweck, den beteiligten Land- und Forstwirten Brennholz, Bauholz usw. zu verschaffen, entfallen ist.

BFH v. 5. 9. 1964 IV 213/58 S, BStBl. III, 117; entsprechend für den Anteil eines Landwirts an einer Weidegenossenschaft BFH v. 1. 10. 1981 IV R 147/79, BStBl. II 1982, 250; wenn der Landwirt die Mitgliedschaftsrechte für seinen Betrieb fortdauernd in Anspruch nimmt; glA LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 11 Rn. 15; SCHMIDT/SEEGER XXII., § 13 Rn. 106 und BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 133; aber auch dann, wenn nach dem jeweiligen LandesrealverbandsG die jeweiligen Rechte mit der Hofstelle rechtlich verbunden sind; grds. aA OFD Hannover v. 20. 1. 1994, StEK EStG § 13 Nr. 604: regelmäßig nicht notwendiges BV.

Für Fälle dieser Art wird für die Veräußerung die Tarifbegünstigung nach §§ 14, 16, 34 vertreten (SCHMIDT/SEEGER, aaO; BLÜMICH/SELDER, aaO; aA GIERE, Inf. 1983, 543). Da der BFH (v. 9. 10. 1986 IV R 331/84, BStBl. II 1987, 169) von einer Mitunternehmerschaft mit allen Konsequenzen ausgeht, dürfte er auch für eine Anwendung von Abs. 7 etwa iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 eintreten (glA OFD Hannover, aaO; wegen der Erl. zu Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Anm. 498 ff.). Dafür spricht auch, daß die Verweisung in Abs. 7 keine Einschränkung im Hinblick auf Abs. 1 Nr. 4 enthält. Der Umstand, daß Abs. 1 Nr. 4 nur die Einkünfte „von“ Realgemeinden zu solchen aus LuF erklärt, spricht uE nicht gegen diese Auffassung.

AA noch OFD Hannover v. 7. 3. 1980 – S 2230 – 11 – StH 222, ESt-Kartei § 13 Nr. 1.5, GIERE, Inf. 1983, 543, wonach nur die Einkünfte von Realgemeinden als solche aus LuF qualifiziert sind, die körperschaftlichen Strukturen dieser Gebilde ansonsten aber weiter beachtlich sein sollen. Zur Gewinnermittlung der Realgemeinden iSv. Abs. 1 Nr. 4, OFD Hannover, StEK EStG § 13 Nr. 604.

303–309 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb, Nutzungswert der Wohnung und Produktionsaufgaberente

A. Land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb (Abs. 2 Nr. 1)

Schrifttum: FELSMANN, Neue Abgrenzung des luf. Nebenbetriebs vom Gewerbebetrieb, Inf. 1971, 337; DERS., Neue Abgrenzung des luf. Nebenbetriebs vom Gewerbebetrieb, Inf. 1971, 337; SCHWENKE, Die Bewertung nebenbetrieblicher Sägewerke, Inf. 1972, 39; ENGEL, Die Be- und Verarbeitung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse im Nebenbetrieb, Inf. 1991, 412; KOEPEL, Stl. Fragen beim Betrieb von Photovoltaikanlagen, Inf. 1998, 205; RÖSSLER, Luf. Nebenbetrieb bei Direktvermarktung, DStZ 1998, 171; v. SCHÖNBERG, EStrechl. Aspekte der Direktvermarktung, AgrarR 2000, 37; BOLIN, Überlegungen zur Einrichtung eines Hofladens im Hinblick auf eine mögliche Gewerblichkeit, Inf. 2001, 365; HORN, Einzelaspekte zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungen nach R 135 EStR im Anwendungsbereich des § 24 UStG, HLBS-Report 2002, 73; KEMPERMANN, „Abfärbung“ wegen gemischter Tätigkeit einer Personengesellschaft umfasst auch Gewerbesteuerfreiheit, HFR 2002, 307; s. im übrigen das Schrifttum vor Anm. 164.

Verwaltungsanweisungen: R 135 Abs. 3 EStR 1996; Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 15. 6. 71, BStBl. I, 324; v. 25. 4. 72, BStBl. I, 352 je zum BewG.

I. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 2 Nr. 1

310

Das EStG 1925 (RGBl. I, 189) umschrieb die Einkünfte aus LuF in § 26 Abs. 1 unter Verwendung von Beispielen und der Hinzufügung: „es sei denn, daß es sich um einen selbstständigen gewerblichen Betrieb handelt“. Hiermit sollte zum Ausdruck gebracht sein, daß die Einkünfte nur dann nicht unter die luf. Einkünfte eingereicht werden sollen, wenn es sich um einen selbstständigen gewerblichen Betrieb handelt, was nicht bei luf. Nebenbetrieben vorliegen sollte.

In der Gesetzesbegründung zu § 26 E-EStG 1925 (RTDrucks. 1924/25 Nr. 795, 54) wurde gestützt auf eine Entscheidung des RG in Zivilsachen (RGZ 1, 265) der luf. Nebenbetrieb als Ausfluß des luf. Betriebs dergestalt gekennzeichnet, daß er mit diesem verbunden ist und in ihm die einzige Hauptstütze findet. Dies wurde bei Verarbeitung selbst gewonnener luf. Erzeugnisse bejaht, ein geringer Zukauf mit Verarbeitung und Absatz von fremden Erzeugnissen toleriert.

EStG 1934: Erstmals ausdrücklich wurden die Einkünfte aus luf. Nebenbetrieben mit Abs. 2 EStG 1934 (v. 16. 10. 1934, RStBl., 1261) zu den Einkünften aus LuF gerechnet (dazu auch Anm. 1). Die Regelung, die auf Rspr. des RFH zum BewG bzw. VStG zurückgeht (Begründung zu § 13 EStG 1934, RStBl. 1935, 41; RFH v. 23. 12. 1936, RStBl. 1937, 677 mwN.) gilt heute noch wortgleich. Man wollte damit eine scharfe Trennung zwischen luf. Einkünften einerseits und den gewerblichen Einkünften andererseits erreichen (Begründung zu § 13 EStG 1934, aaO, 33 f. [41]).

Reformvorstellungen: UE ist das Ziel einer Abgrenzung zum Gewerbebetrieb wegen der Unbestimmtheit der Nebenbetriebsdefinition nicht erreicht und gesetzlich vielleicht auch nicht erreichbar (s. die Bemühungen in BFH v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427). De lege ferenda sollte daher erwogen werden, ob die Bestimmung des Nebenbetriebsbegriffs in Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, nicht zu eng ist und vorsichtig gelockert werden könnte. Als Nebenbetrieb könnten etwa nicht nur solche Aktivitäten aufgefaßt werden, die dem luf. Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind, sondern auch Aktivitäten, die (üblicherweise) gelegentlich eines luf. Hauptbetriebs wahrgenommen werden und den Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität nicht verletzen, um so auch zT die gegenwärtige Handhabung zu legitimieren (vgl. zB für Ferien auf dem Bauernhof im Umfang von R 135 Abs. 12 Satz 2 EStR, dazu Anm. 200). In eine ähnliche Richtung scheint auch die Entscheidung des BFH v. 12. 12. 1996 (IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427) zu weisen, wonach ein an sich gewerblicher Be- oder Verarbeitungsbetrieb der LuF zugeordnet werden kann, wenn der in ihm erzielte Umsatz nicht mehr als 10 vH des Umsatzes im luf. Betrieb ausmacht und außerdem auch der für die Besteuerung der Kleinunternehmer in § 19 Abs. 1 UStG festgelegte Betrag nicht überschritten wird. Diese Rspr. des BFH findet an sich keine Verankerung im Gesetz, scheint gleichwohl ansatzweise aber sinnvoll. Ob eine zu überlegende Gesetzeslockerung allerdings so weit gehen sollte, daß sie den Begriff „Nebengewerbe“ iSv. § 3 Abs. 3 HGB erreicht, erscheint uns allerdings sehr fraglich (zum Begriff Nebengewerbe zB BAUMBACH/HOPT, HGB XXIX. § 3 Rn. 2; dieser Begriff ist keinesfalls mit dem Begriff des Nebenbetriebs iSv. Abs. 2 Nr. 1 gleichzusetzen, aA KLEBERG in K/S/M, § 13 A 15).

Die Bedeutung des Abs. 2 Nr. 1: Die Bedeutung der Nebenbetriebsregelung liegt vor allem in der Abgrenzung zum Gewerbebetrieb. Daraus ergeben sich Folgerungen für die Gewinnermittlungsart, die Teilbetriebsseigenschaft und die verfahrensrechtliche Behandlung der Einkünfte aus Nebenbetrieb (s. Anm. 311).

Ohne die Bestimmungen des Abs. 2 Nr. 1 Sätze 1 und 2 wären die stpfl. Einkünfte aus einem Betrieb, den diese Vorschriften als Nebenbetrieb einordnen, regelmäßig solche aus Gewerbebetrieb (ähnlich KLEEBERG in K/S/M, § 13 C 1). Denn würden diese Einkünfte bereits originär Einkünfte aus LuF darstellen bzw. im Rahmen eines einheitlichen Betriebs als luf. Einkünfte zu erfassen sein, wäre die Vorschrift des Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 nicht notwendig. Abs. 2 Nr. 1 findet eine Entsprechung in § 42 Abs. 1 BewG. Nach dieser Vorschrift sind (luf.) Nebenbetriebe Betriebe, die dem Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind und nicht einen selbständigen gewerblichen Betrieb darstellen. UE ist der gegenüber Abs. 2 Nr. 1 andere Wortlaut des § 42 Abs. 1 BewG so zu verstehen, daß luf. Nebenbetriebe, die ja per definitionem dem Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind, genau aus diesem Grunde keine (selbständigen) gewerblichen Betriebe darstellen, was sich prinzipiell mit der Aussage des Abs. 2 Nr. 1 deckt (s. auch BFH v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427; weitergehend LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 65, 165 c: Der Begriff des Nebenbetriebs beruht auf § 42 BewG).

Auch im Bereich des UStRechts (zur Einbeziehung in die Durchschnittsbesteuerung § 24 Abs. 2 Satz 2 UStG; vgl. dazu etwa BFH v. 12. 1. 1989 V R 129/84, BStBl. II, 432) und des GewStRechts (BFH v. 12. 1. 1989 V R 129/84, BStBl. II, 432; v. 27. 11. 1997 V R 78/93, BStBl. II 1998, 359 mwN) ist die Frage des Nebenbetriebs von Bedeutung, so daß etwa einschlägige Rspr. bei Berücksichtigung der jeweiligen Eigenart des Steuerrechtsgebiets auch hier herangezogen werden kann.

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 2 Nr. 1

311 1. Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb (Abs. 2 Nr. 1 Satz 1)

Zu den Einkünften aus LuF iSd. Abs. 1 gehören nach Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 auch Einkünfte aus einem luf. Nebenbetrieb. Satz 2 dieser Vorschrift charakterisiert den Begriff des Nebenbetriebs näher (s. Anm. 312).

Gewinnermittlung des Nebenbetriebs: Die Abgrenzung des luf. Nebenbetriebs (s. Anm. 310) hat gewisse Bedeutung auch für die Buchführungspflicht. Für die Bestimmung der Buchführungsgrenze in § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO ist der Wirtschaftswert nur der selbstbewirtschafteten luf. Flächen maßgebend; die Einzelertragswerte der im Einheitswert erfaßten Nebenbetriebe sind nicht anzusetzen (BFH v. 6. 7. 1989 IV R 97/87, BStBl. II 1990, 606). Ggf. kann für Nebenbetriebe eine besondere Buchführungspflicht bestehen, insbes., wenn sie von mehreren Land- und Forstwirten gemeinsam geführt werden (zB eine Gemeinschaftsbrennerei, BFH, aaO; zum mitunternehmerischen Nebenbetrieb s. Erl. zu Abs. 7). Findet eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen statt, beeinflussen nach der Rechtslage vor dem StEntlG 1999/2000/2002 ggf. die bewertungsrechtlichen Einzelertragswerte der Nebenbetriebe gem. § 13a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 aF über den Ausgangswert den Grundbetrag iSv. § 13a Abs. 3 Nr. 1 aF. Wurden Nebenbetriebe zugepachtet oder verpachtet, waren nach § 13a Abs. 4 Satz 2 Nr. 4 aF deren Werte den Werten nach § 13a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 aF im Fall der Zupachtung hinzuzurechnen oder im Fall der Verpachtung abzuziehen. Nach § 13a Abs. 8 Nr. 1 aF waren mit den dort genannten Maßgaben in den Durchschnittssatzgewinn auch Gewinne aus Nebenbetrieben einzubeziehen. Nach dem StEntlG 1999/2000/2002 sind nunmehr nach § 13a Abs. 5 Satz 1 die Ergebnisse von Nebenbetrieben iSv. § 34 Abs. 2

Nr. 3 BewG als Sondernutzungen mit Zuschlägen zum Grundbetrag (§ 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2) zu erfassen.

Abgrenzung des Nebenbetriebs von anderen Erscheinungsformen: Der luf. Nebenbetrieb iSv. Abs. 2 Nr. 1 ist kraft Gesetzes unselbständiger Betriebsteil eines luf. Betriebs oder namentlich eines Gewerbebetriebs, also vom Teilbetrieb eines luf. Betriebs oder sonstigen Betriebs und von einem gänzlich selbständigen Betrieb, bei dem die Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 1 nicht zutreffen, zu unterscheiden (glA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 52 f.). Die Frage des Nebenbetriebs stellt sich uE nur, wenn ohne Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 1 ein selbständiger Gewerbebetrieb gegeben wäre (s. auch Anm. 310; glA FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 45; FELSMANN/PAPE, A 145; etwas aA BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 167 ff., wonach der Nebenbetrieb mindestens die Selbständigkeit in der Qualität eines Teilbetriebs aufweisen muß).

Teilweise geht der BFH davon aus, daß die Frage des Nebenbetriebs iSv. Abs. 2 Nr. 1 (nur) dann zu prüfen sei, wenn Haupt- und Nebenbetrieb einen einheitlichen Betrieb bilden (BFH v. 12. 1. 1989 V R 129/84, BStBl. II, 432 zu § 24 UStG, offenbar gegen die ansonsten bestätigte Vorinstanz: FG Münster v. 28. 3. 1984, EFG 1985, 44; BFH v. 27. 11. 1980 IV R 31/76, BStBl. II 1981, 518 [520] unter Berufung auf BFH v. 2. 2. 1951 IV 250/50 U BStBl. III 1951, 65: dort ist aber nur die Rede davon, daß sich die Frage der Zukaufsgrenze für fremde Erzeugnisse mit der Frage „berührt“, ob und wann ein luf. Nebenbetrieb oder ein selbständiger Gewerbebetrieb vorliegt; BFH v. 26. 2. 1976 VIII R 15/73, BStBl. II, 492). Dies widerspricht der von uns für zutreffend erachteten Systematik, wonach sich die Frage des Nebenbetriebs nur stellt, wenn ein an sich selbständiger Gewerbebetrieb vorliegt (s. o.). UE ergibt sich aus § 42 Abs. 1 BewG im Umkehrschluß, daß (nur) an sich selbständige gewerbliche Betriebe luf. Nebenbetriebe sein können (s. auch BFH v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427 mwN, ua. unter Bezugnahme auf BFH v. 16. 8. 1979 I R 165/77, nv.; v. 12. 1. 1989 V R 129/84, BStBl. II, 432; FG München v. 23. 4. 1996, EFG 1996, 980, rkr.: durch die Würdigung als Nebenbetrieb verliert dieser nicht die Eigenschaft einer selbständigen wirtschaftlichen Einheit).

Nebenbetrieb oder einheitlicher Betrieb: Ist der Absatz von luf. Erzeugnissen oder deren Be- und Verarbeitung zusammen mit den luf. Aktivitäten als einheitlicher Betrieb zu beurteilen (Anm. 164 ff., 182 ff.) stellt sich nicht die Frage des Nebenbetriebs, sondern nur die Frage, ob aus diesem einheitlichen Betrieb Einkünfte aus LuF oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden (glA BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 168: selbst wenn die unselbständigen Betriebsteile verwaltungs- und buchführungsmäßig getrennt sind; zB BFH v. 16. 10. 1970 III R 25/69, BStBl. II 1971, 287 [289]: Einheit einer Brennerei mit einer Spirituosenfabrik). Erst recht tritt die Nebenbetriebsfrage nicht auf, wenn die Betätigung noch integrierter Bestandteil des luf. Betriebs ist, zB bei Weinbau die kellermäßige Behandlung des Weins (Anm. 227), bei einer Landwirtschaft die Tierzucht und Tierhaltung iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2. Es ist uE nicht zutreffend, wenn man bei einem wegen Verflochtenheit der Betätigungen einheitlichen Betrieb von entweder einem landwirtschaftl. Betrieb mit einem gewerblichen Nebenbetrieb oder von einem gewerblichen Betrieb mit einem landwirtschaftl. Nebenbetrieb spricht, davon abgesehen, daß das Gesetz einen gewerblichen Nebenbetrieb nicht erwähnt (so aber BFH v. 12. 3. 1992 V R 55/88, BStBl. II, 982 und v. 27. 11. 1997 V R 78/93, BStBl. II 1998, 359; nicht ganz klar BFH v. 12. 3. 1992 V R 65/88, BStBl. II, 982). Damit soll nicht etwa eine Parallelwertung abgeschnitten sein, wenn etwa bei einem einheitlichen Betrieb die Frage auftritt, ob eine bestimmte Betätigung, würde man sie isoliert betrachten, einen luf. Nebenbetrieb darstellen könnte und mithin deshalb als für den einheitlichen Betrieb und die Annahme einer LuF unschädlich einzuordnen ist.

Von der Rspr. des BFH geprüft wird, ob sich die gesamte Betätigung – also Haupt- und Nebenbetrieb – noch als ein Betrieb der LuF darstellt (BFH v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427 unter Bezugnahme auf BFH v. 16. 10. 1970 III R 25/69, BStBl. II 1971, 287; die Entscheidung erging zum BewG). Die Problematik liegt hier darin, ob man wirklich, wie das die Rspr. des BFH für die Prüfung dieser Frage zu tun scheint, von einem einheitlichen Betrieb auszugehen hat (BFH v. 23. 1. 1969 IV R 36/68, BStBl. II, 340 spricht von einer wirtschaftlichen Einheit; in BFH v. 16. 10. 1970 III R 25/69, BStBl. II 1971, 287 ist dieser Betrieb als „Gesamtbetrieb“ bezeichnet worden). UE würde die Rspr. des BFH, sollte man sie wirklich so verstehen müssen, ein gesetzliches Merkmal postulieren, dessen gesetzliche Stütze fragwürdig ist. Abs. 2 Nr. 1 erweckt deutlich den Eindruck, als würde der Gesetzgeber bei Anerkennung eines luf. Nebenbetriebs von – wenn auch in bestimmter Weise zueinander in Beziehung stehenden – zwei Betrieben ausgehen (so offenbar auch FELSMANN/GIERE, A 338), nämlich dem Hauptbetrieb und dem Nebenbetrieb, und als Rechtsfolge die Einkünfte aus letzterem als Einkünfte aus LuF qualifizieren wollen.

Einheitlicher Gewerbebetrieb: Wird ein landwirtschaftl. Betrieb in der Weise planmäßig im Interesse des gewerblichen „Hauptbetriebs“ geführt, daß diese Verbindung nicht ohne Nachteil für das „Gesamt“-Unternehmen gelöst werden kann, so liegt nach der Rspr. des BFH ein einheitliches gewerbliches Unternehmen vor (BFH v. 16. 12. 1965 IV 299/61 U, BStBl. III 1966, 193; s. auch Anm. 164 ff. mwN).

Die Entscheidung über das Vorliegen eines Nebenbetriebs wird beim luf. Einzelbetrieb im Rahmen der EStVeranlagung mitentschieden (aA KLEEBERG in K/S/M, § 13 C 19, der meint, daß die Frage im Verfahren der Einheitsbewertung des landwirtschaftl. Betriebs zu entscheiden ist; die angezogene und ausschließlich zum Bewertungsrecht ergangene BFH-Rspr. gibt dafür aber nichts her). Wird der Nebenbetrieb mitunternehmerisch geführt, muß grds. eine gesonderte und einheitliche Feststellung erfolgen.

2. Begriff des Nebenbetriebs (Abs. 2 Nr. 1 Satz 2)

312 a) Vorbemerkung zu Nr. 1 Satz 2

UE stellt sich die Frage des Nebenbetriebs iSv. Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 nicht (oder höchstens hypothetisch, dazu Anm. 311), wenn bereits nach Abs. 1 von einem einheitlichen luf. Betrieb (mit gewissen untergeordneten gewerblichen Aktivitäten) auszugehen ist. Danach kann ein Nebenbetrieb iSv. Abs. 2 Nr. 1 nur vorliegen, wenn eine Betätigung an sich geeignet ist, einen selbständigen Gewerbebetrieb darzustellen (vgl. Anm. 166 ff.). Der Nebenbetrieb ist nicht an sich ein Teilbetrieb (Anm 311; glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 165 d; aA wohl BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 168). Was iSv. Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 „als Nebenbetrieb gilt“ hängt davon ab, ob ein Betrieb dem luf. Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist. Die diesbezügliche Beurteilung erfolgt nach allen Umständen des einzelnen Falles (zB BFH v. 4. 12. 1962 I 231/61 U, BStBl. III 1963, 243). Soweit die Rspr. bisher zT allein die Verkehrsauffassung für diese Beurteilung bemühte (BFH v. 20. 1. 1955 V 120/54 U, BStBl. III, 93; BFH v. 4. 12. 1962 I 231/61 U, BStBl. III 1963, 243; BFH v. 14. 5. 1964 V 279/61, HFR 1965, 48), tritt nach neuerer Rspr. des BFH (BFH v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427 zu Be- und Verarbeitung, dazu Anm. 360 ff. sowie Nichtanwendungserlaß BMF v. 3. 6. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 642) daneben verstärkt für die Auslegung in Grenzfällen der Gedanke der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung (glA MIT-

TERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 55a am Ende). Danach ist einer Ausuferung des luf. Nebenbetriebs in handwerkliche oder gewerbliche Bereiche Grenzen gesetzt (vgl. schon RFH v. 26. 1. 1933 III A 229, StW 1933 Nr. 314; v. 3. 7. 1930, RStBl., 541: Brennerei mit hohem Zukauf; besonders herausgestellt von KÖHNE/WESCHE, Betriebliche Steuerlehre, 384).

b) Als Nebenbetrieb „gilt“ ein dem Hauptbetrieb „dienender“ Betrieb 313

Die Fiktion „gilt“ macht deutlich, daß es sich tatsächlich um einen Gewerbebetrieb handelt, dessen Erträge begünstigend den Einkünften aus LuF zugerechnet werden.

Dem Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist ein dem luf. Betrieb untergeordneter Betrieb. Rspr. und FinVerw. sind sich uneins über die Auslegung des Satzes 2.

Auffassung der Rechtsprechung: Für die Erfüllung der unbestimmten Rechtsbegriffe „dem luf. Hauptbetrieb zu dienen bestimmt“ hat die Rspr. folgende wesentlichen Grundsätze entwickelt (RFH v. 14. 12. 1933, RStBl. 1934, 134; BFH v. 16. 10. 1970 III R 25/69, BStBl. II 1971, 287 zum BewG; offenbar auch v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427; glA zB KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. C 2):

- Als Hauptbetrieb muß eine LuF die ausschließliche oder hauptsächliche Grundlage für den Nebenbetrieb bilden.
- Der „Gesamtbetrieb“ muß nach der Verkehrsauffassung ein Betrieb der LuF sein bzw. im Bereich der LuF liegen; dieses Merkmal ist uE im Gesetz nicht hinlänglich abgestützt.
- Der Nebenbetrieb muß dem Hauptbetrieb untergeordnet sein und
- die Inhaber von Haupt- und Nebenbetrieb müssen identisch sein.

Hauptbetrieb ist der luf. Betrieb ohne Nebenbetrieb. Nach dem Gesetzeswortlaut können unzweideutige Teile (zB Teilbetriebe, Weinkeller eines Weinbaubetriebs, eine Eigenjagd usw.) des Hauptbetriebs, auch wenn diesbezüglich getrennte Organisation, Buchführung usw. gegeben ist, nicht Nebenbetrieb sein (glA LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 3; wohl auch BLÜMICH/FISCHER, § 13 Rn. 168; zur gegenteiligen Auffassung, Anm. 352).

Der Hauptbetrieb muß eine LuF sein, nicht also etwa ein Gewerbebetrieb (zB bei Überschreiten der Zukaufsgrenze bezüglich fremder Erzeugnisse, Anm. 172 ff. oder bei Gewerbebetrieben kraft Rechtsform, Anm. 165). Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des Abs. 2 Nr. 1 ist kein luf. Nebenbetrieb zu einem gewerblichen Hauptbetrieb vorgesehen, wiewohl die Rspr. des BFH hiervon gelegentlich ausgeht (BFH v. 12. 1. 1989 V R 129/84, BStBl. II, 432; eine generelle Behauptung dieser Art ist uE aber nicht festzustellen, aA LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 4: die dort angeführten Nachweise rechtfertigen diese Aussage aber nicht). Stellt sich eine LuF als gegenüber einem Gewerbebetrieb selbständig dar, liegen zwei getrennte Betriebe vor. Stellt sich ggf. eine luf. Betätigung untrennbar als Hilfstätigkeit zu einer gewerblichen Hauptbetätigung dar, liegt einheitlich ein Gewerbebetrieb vor, zB ein Weingut als notwendiges BV einer gewerblichen Sektkellerei oder eines Weinhandelsgeschäfts (BFH v. 11. 2. 1965 IV 285/63, HFR 1965, 459) oder wenn auf einer Kräuterfarm Heilkräuter erzeugt werden, die – zT sogar nach den persönlichen Bedürfnissen der Kunden – zu einer Teemischung verarbeitet werden (FG Rhld.-Pf. v. 19. 6. 1975, EFG 1976, 21, rkr.).

Eine ruhende LuF kann nicht die sachliche Grundlage für einen Nebenbetrieb bilden, also etwa der ruhende Betrieb eines Verpächters einer LuF, der keine Betriebsaufgabeerklärung abgegeben hat. Dies folgt vor allem daraus, daß die in Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 geforderte dienende Bestimmung des Nebenbetriebs in Fällen dieser Art nicht erfüllt zu werden vermag, also beispielsweise vor allem etwa die Be- und Verarbeitung von im Hauptbetrieb erzeugten Produkten.

Ausschließliche oder hauptsächliche Grundlage: Der luf. Hauptbetrieb bildet nach der Rspr. des BFH dann die ausschließliche oder hauptsächliche Grundlage des Nebenbetriebs, wenn sich der als Nebenbetrieb in Frage kommende Betrieb als Ausfluß der LuF darstellt, mit ihm verbunden ist und in ihm die wesentliche Stütze findet (s. schon RFH v. 10. 5. 1927, RFHE 21, 17f). Dies ist von der Rspr. daran gemessen worden, ob bei der Verbindung eine zufällige, vorübergehende und ohne Nachteil für den Gesamtbetrieb lösbare oder eine planmäßige, im Interesse des Hauptbetriebs gewollte Betätigung vorliegt (BFH v. 4. 12. 1962 I 231/61 U, BStBl. III 1963, 243; Verkauf von Erzschlacke durch einen forstwirtschaftlichen Betrieb reicht nicht; RFH v. 19. 8. 1942, RStBl. 1942, 1110; auch zum Verkauf von Erzschlacke durch eine Forstgenossenschaft BFH v. 4. 12. 1962 I 231/61 U, BStBl. III 1963, 243).

Der genannten Rspr. könnte uE nicht gefolgt werden, wenn sie damit einen einheitlichen Betrieb voraussetzen würde, bei dem sich uE die Nebenbetriebsfrage nicht stellen kann. Man wird davon ausgehen müssen, daß der als Nebenbetrieb in Betracht kommende Betrieb für sich gesehen und ohne Abs. 2 Nr. 1 einen selbständigen Gewerbebetrieb darstellen würde, wie etwa die Herstellung von Käse, Brettern, Branntwein usw., der, nur weil er dem luf. Betrieb zu dienen bestimmt ist (was nicht vollständige Integration bedeutet), als luf. Nebenbetrieb aufzufassen ist und deshalb mit z Einkünften aus LuF führt.

Gesamtbetrieb als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb: Mit dem Merkmal des Gesamtbetriebs, der nach der Verkehrsauffassung ein Betrieb der LuF sein muß, prüft der BFH (BFH v. 16. 10. 1970 III R 25/69, BStBl. II 1971, 287, wohl bestätigt von BFH v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427) Merkmale, die uE im Gesetz keine hinlängliche Stütze finden. Das Fehlen dieser Stütze folgt uE auch aus der Rechtsfolge des Abs. 2 Nr. 1, wonach zu den Einkünften nach Abs. 1 auch Einkünfte aus einem luf. Nebenbetrieb gehören, nicht aber deshalb, weil dieser luf. Nebenbetrieb zum Bestandteil eines luf. Gesamtbetriebs erklärt ist. UE reicht es prinzipiell für die Einordnung eines Betriebes als luf. Nebenbetrieb iSv. Abs. 2 Nr. 1 aus, wenn die erste und dritte der hier dargestellten Voraussetzungen vorliegen.

Unterordnung des Nebenbetriebs: Ein Betrieb ist nicht schon dann als Nebenbetrieb dem Hauptbetrieb zu dienen bestimmt, dh. nach der Rspr. des BFH untergeordnet (s. auch BFH v. 16. 7. 1987 V R 22/78, BStBl. II 1988, 83 [87]; v. 18. 1. 1962 V 200/58 S, BStBl. III, 298), wenn eine finanzielle Verflechtung vorliegt (glA zB KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. C 2) bzw. der Reinertrag des Nebenbetriebs dem Hauptbetrieb zugute kommt (BFH v. 15. 11. 1956 IV 61/55 U, BStBl. III 1957, 26; Fuhrleistungen eines Landwirts für andere Landwirte; unklar MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 55 unter Berufung auf RFH v. 3. 7. 1930, RStBl., 541). Die Unterordnung muß ausgehend vom Produktionsprozeß des Hauptbetriebs vielmehr sachlich zu begründen sein, etwa eine noch nicht gewerbliche bzw. handwerkliche Be- und Verarbeitung vorwiegend der luf. Erzeugnisse des Hauptbetriebs, ohne daß sich diese Be- und Verarbeitung gegenüber der LuF als gleichgewichtig oder gar als die Hauptsache darstellt (vgl. dazu etwa BFH v. 19. 5. 1971 IV R 156–157/67, BStBl. II 1972, 8; Schäferei

und Hammelschlächterei). Theoretisch können auch freiberufliche Dienstleistungen Nebenbetrieb sein, wenn sie diese Voraussetzungen erfüllen (glA BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 169).

Inhaberidentität: In persönlicher Hinsicht verlangt das Merkmal „dem Hauptbetrieb zu dienen bestimmt“ neben dem dargestellten sachlichen Zusammenhang, also kumulativ, Inhaberidentität zwischen Hauptbetrieb und Nebenbetrieb (vgl. – allerdings zum UStG – auch BFH v. 12. 3. 1992 V R 55/88, BStBl. II, 982), wobei Inhaberidentität nicht auf Eigentümeridentität verengt ist; glA wohl FELSMANN/PAPE, A 146; FELSMANN/GIERE, aaO, A 333 a; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 165 c). Der sachliche Zusammenhang setzt voraus, daß die Einkünfte aus Haupt- und Nebenbetrieb demselben (Mit-)Inhaber zugerechnet werden (zur Zurechnung allgemein Anm. 20 ff.). Darauf, auf welcher Grundlage die Zurechnung der Einkünfte beruht, kommt es nicht an, weshalb zB die Annahme eines Nebenbetriebs im Verhältnis zu einem im Eigentum stehenden, gepachteten oder sonst überlassenen luf. Betrieb und umgekehrt in Betracht kommt (glA FinMin. Hessen v. 11. 1. 1974, DStZ B 1974, 61; FELSMANN/PAPE, A 146; FELSMANN/GIERE, aaO, A 333 a). Wird der Nebenbetrieb von einer Mitunternehmerschaft unterhalten (wobei nicht alle WG im Eigentum der Mitunternehmer stehen müssen, auch Nds. FinMin. v. 24. 10. 1972, Inf. 1973, 422; FELSMANN, Inf. 1974, 145 [149]; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. C 5), genügt in persönlicher Hinsicht Mitinhaberidentität. Verpachtet der Inhaber des luf. Hauptbetriebs seinen Nebenbetrieb an einen Dritten, unterbricht dies die dienende Funktion gegenüber dem luf. Hauptbetrieb (s. auch § 13 a Abs. 4 Satz 2 Nr. 4 idF vor dem StEntG 1999/2000/2002; RFH v. 27. 7. 1932, RStBl., 985). Gibt der Stpfl. anlässlich der Verpachtung des Nebenbetriebs keine Betriebsaufgabeerklärung ab, verfügt er uE insoweit regelmäßig über einen ruhenden Gewerbebetrieb. Die hierfür erhaltenen Pachtzinsen stellen dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.

Auffassung der FinVerw.: In den EStR ist der Nebenbetrieb nur im Zusammenhang mit Be- und Verarbeitung sowie Substanzbetrieben erörtert (R 135 Abs. 3 Sätze 1 bis 3 EStR; noch zurückhaltender BMF v. 9. 8. 1974, BStBl. I, 635 Abs. 5 Satz 2: „Man unterscheidet im wesentlichen zwei Arten von Nebenbetrieben, die Be- oder Verarbeitungsbetriebe und die Substanzbetriebe“). Beim Absatz von Eigenerzeugnissen über einen eigenständigen Einzel- oder Großhandelsbetrieb soll sich die Nebenbetriebsfrage nicht stellen (R 135 Abs. 3 Satz 4 EStR; sowie bei Energieerzeugung, R 135 Abs. 11 Satz 2 EStR, dazu Anm. 330). Dieser Standpunkt geht wohl aus der Sicht der FinVerw. zum BewG zurück, wozu die Auffassung vertreten wurde, daß der Absatz von Eigenerzeugnissen über einen eigenen Einzel- oder Großhandelsbetrieb nicht als Nebenbetrieb anzusehen ist (gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 15. 6. 1971, BStBl. I, 324 Abschn. I).

Abs. 2 Nr. 1 enthält eine derartige Einschränkung auf Be- und Verarbeitungs-, sowie Substanzbetriebe nicht (nach BFH v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427 [428] kommen „insbesondere“ Be- und Verarbeitungsbetriebe als Nebenbetriebe in Betracht; für die Möglichkeit, Handelsbetriebe als Nebenbetriebe einzustufen LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 2, 37). Es hängt lediglich von den gesetzlichen Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 1 ab, ob ein Nebenbetrieb angenommen werden kann oder nicht. Ein selbstständiges Handelsgeschäft kann demnach – uE nicht einmal nur theoretisch – Nebenbetrieb sein (Anm. 318; 1.16 BewRL, dort vor allem Satz 1 Nr. 2; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. C 28; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 165 f, sieht in diesem Zusammenhang ein Vermarktungsgeschäft nur dann als möglichen Nebenbetrieb, wenn die Urproduktion vor dem

Verkauf bearbeitet wird, zB bei Kranzbinderei, Schalenpflanzungen; aA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 54; KÖHNE/WESCHE, 383). Dagegen stellen die Ausführung von bloßen Dienstleistungen und sonstigen besonderen Leistungen keinen Nebenbetrieb dar, wenngleich in Ausnahmefällen die Einkünfte hieraus den Einkünften aus LuF zuzurechnen sind (R 135 Abs. 3 Satz 4 EStR; LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 2).

Nach FinVerw. ist das Fallspektrum der Nebenbetriebe um sog. Verwertungsbetriebe zu ergänzen (BMF v. 31. 10. 1995, BStBl. I, 703 bzw. R 135 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStR; glA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 55, 55 c).

314 c) Nebenbetrieb einer Mitunternehmerschaft

Der Nebenbetrieb kann unter Beachtung der Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 1 von mehreren Land- und Forstwirten auch mitunternehmerisch (s. zB. BFH v. 6. 7. 1989 IV R 97/87, BStBl. II 1990, 606), in Form einer Gemeinschaft (s. zu Maschinen und Transportgemeinschaften Anm. 198) oder PersGes. geführt werden (glA FELSMANN/PAPE, aaO, A 146 c). Es ist denkbar, daß der Betrieb einer Gemeinschaft oder PersGes. überbetrieblich gesehen die Eigenschaft eines Nebenbetriebs iSv. Abs. 2 Nr. 1 aufweist (RFH v. 26. 1. 1939, RStBl., 573; BFH v. 26. 10. 1989 IV R 355/84, BFH/NV 1991, 292; Gemeinschaftsbrennerei; glA LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 48).

Mitunternehmer müssen Land- und Forstwirte sein: Wird ein Betrieb mitunternehmerisch geführt, schließt allein dieser Umstand die Einordnung dieses Betriebs als Nebenbetrieb zu den luF. Betrieben der Mitunternehmer nicht aus (aus bewertungsrechtlicher Sicht RFH v. 26. 1. 1939, RStBl., 573; Brennerei, auch wenn ein Teil der Betriebsmittel der Brennerei einem der beteiligten Landwirte allein gehören; glA LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 1). Allerdings müssen alle Mitunternehmer aktive Land- und Forstwirte sein (FELSMANN/GIERE, A 332a; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 55; im negativen Fall ist von einem Gewerbebetrieb auszugehen, LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 11), was etwa nicht bei Beteiligung eines Betriebsverpächters – auch ohne Betriebsaufgabeerklärung –, einer luF-fremden Person oder einer GmbH –, darüber hinaus auch bei PersGes., nicht aber Gemeinschaften § 15 Abs. 3 Nr. 2 – der Fall ist, wohl aber bei Beteiligung eines mitunternehmerischen LuF (glA LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 11).

Nebenbetrieb muß dem Betrieb des Mitunternehmers dienen: Die beteiligten Land- und Forstwirte müssen sich der Mitunternehmerschaft als luF. Nebenbetrieb bedienen, zB zum Absatz ihrer Produkte unter Einhaltung der Grenze für den Zukauf fremder Erzeugnisse (bei Vermarktung sieht die FinVerw. allerdings regelmäßig keinen Nebenbetrieb, vgl. R 135 Abs. 3 Satz 4 EStR, zur Kritik Anm. 313, 318), als Sägerei (Anm. 322) bzw. auf sonst für den Nebenbetrieb typischen Betätigungsfeldern. Die Beteiligungsquoten der Gesellschafter/Gesellschafter am Vermögen und Gewinn der Gesellschaft/Gemeinschaft müssen sich nicht am Umfang der Inanspruchnahme der Gesellschaft/Gemeinschaft durch die Beteiligten für deren luF. Betriebe orientieren. Vorausgesetzt soll sein, daß die im Nebenbetrieb verwendeten Rohstoffe ausschließlich aus den luF. Hauptbetrieben der Beteiligten stammen (RFH v. 26. 1. 1939, RStBl., 573; FG München v. 23. 4. 1996, EFG 1996, 980, rkr.; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 55). Auch die mitunternehmerische Erzeugung von Eintagsküken kann luF. Nebenbetrieb sein, wenn die Mitunternehmer alle Landwirte sind und die erzeugten Küken anteilig als Legehennen oder Masttiere übernehmen. Zwar scheidet in Fällen dieser Art bezüglich der Mitunternehmerschaft ge-

meinschaftliche Tierzucht und Tierhaltung iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 aus, da die – isolierte – Erzeugung von Eintagsküken nur gewerblich sein kann (BFH v. 14. 9. 1989 IV R 88/88, BStBl. II 1990, 152). Andererseits steht nichts dagegen, hier einen luf. Nebenbetrieb anzunehmen, wenn die erzeugten Küken überwiegend in die landwirtschaftl. Betriebe der Mitunternehmer wandern (glA LEIN-GÄRTNER, Kap. 12 Rn. 13). Ist von einem luf. Nebenbetrieb der Mitunternehmer auszugehen, gehören die Anteile hieran zum notwendigen BV des jeweiligen luf. Betriebs der Gesellschafter bzw. Gemeinschaftler.

Körperschaft kein Nebenbetrieb: Schon kraft Rechtsform ist ein kstpfl. Rechtssubjekt nicht als Nebenbetrieb einem Hauptbetrieb LuF untergeordnet (aus bewertungsrechtlicher Sicht RFH v. 7. 3. 1940, RStBl., 488: Genossenschaftsbrennerei nicht Nebenbetrieb zu den luf. Betrieben der Genossen).

3. Rechtsfolgen der Nebenbetriebseigenschaft

315

Nach Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 gehören zu den Einkünften iSd. Abs. 1 auch Einkünfte aus einem luf. Nebenbetrieb. UE enthält Abs. 2 Nr. 1 eine gesetzliche Qualifikation an sich gewerblicher Einkünfte in solche aus LuF. BE und BA sind luf. BE und BA.

Fragen zur Gewinnermittlung: Liegt ein luf. Nebenbetrieb vor, besteht für diesen, von der möglicherweise bestehenden Ausnahme eines mitunternehmerischen Nebenbetriebs abgesehen, keine eigenständige Buchführungspflicht (dies geht uE auch aus BFH v. 6. 7. 1989 IV R 97/87, BStBl. II 1990, 606 hervor; aA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 55). Durch die Zuordnung des an sich als gewerblichen Betrieb (glA ENGEL, Inf. 1991, 412) einzuordnenden Nebenbetriebs zum luf. Hauptbetrieb wird nach der Rspr. des BFH auch der Umfang des luf. Vermögens erweitert (BFH v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427). Die Rspr. geht offenbar auch davon aus, daß Abs. 2 Nr. 1 nicht nur vordergründig eine Einkünftequalifikation beinhaltet, sondern daß ein an sich selbständiger (Gewerbe-)Betrieb, wenn er iSd. Vorschrift Nebenbetrieb ist, grds. seine Eigenschaft als selbständiger Betrieb verliert (hiergegen zB MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 55: grds. zwei selbständige landwirtschaftl. Betriebe). Dies wird mit der notwendigen Unterordnung des Nebenbetriebs unter den luf. Hauptbetrieb und ua. dadurch gerechtfertigt, daß sich in Fällen dieser Art dann die gesamte Betätigung als Betrieb der LuF darstellen muß (BFH v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427 [427] mit Bezugnahme auf BFH v. 16. 10. 1970 III R 25/69, BStBl. II 1971, 287). Damit entfallen etwa schon deshalb Bewertungsprobleme bei der Überführung von WG vom Haupt- auf den Nebenbetrieb und umgekehrt (glA KLEBERG in K/S/M, § 13 Rn. C 14; möglicherweise aA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 55).

Der Rspr. des BFH kann mit der Maßgabe zugestimmt werden, daß man den Umstand der eigentlichen Selbständigkeit des Nebenbetriebs nicht völlig aus dem Auge verliert. Die zugrundeliegende Eigenschaft des luf. Nebenbetriebs als an sich selbstständiger Gewerbebetrieb schimmert etwa bei der selbständig für den Nebenbetrieb durchzuführenden Prüfung durch, ob die Zukaufsgrenzen (zu den Grenzen, Anm. 172 ff.) eingehalten sind oder nicht (glA KÖHNE/WESCHE, Betriebliche Steuerlehre, 383; im Ergebnis auch MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 55) oder gewinnt etwa dann Bedeutung, wenn die Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 1 nachträglich entfallen sollten. Durch den Umstand, daß die Frage des schädlichen Zukaufs für Haupt- und Nebenbetrieb gesondert zu prüfen ist, kann der Zukauf in seiner Summe an sich die Grenze zur Schädlichkeit

überschreiten, ohne daß dies beim Hauptbetrieb bzw. beim Nebenbetrieb so sein muß (glA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 55).

Freibetrag für Land- und Forstwirte: Die Einbeziehung der Einkünfte aus dem Nebenbetrieb in die Einkünfte aus LuF führt ua. dazu, daß diese zusammen mit den anderen Einkünften aus LuF des Stpfl. in den Genuß des Freibetrags nach Abs. 3 kommen.

Keine StErmäßigung nach § 34e (bis VZ 2000 einschließlich): UE war die StErmäßigung nach § 34e nicht zu gewähren, weil für den Nebenbetrieb eine Durchschnittssatzgewinnermittlung nicht möglich ist (s. § 34e Anm. 24; aA FELSMANN/GIERE, A 338; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 55).

Gestaltungen zur Vermeidung eines Nebenbetriebs sind möglich, zB durch Unterbrechen des notwendigen Zusammenhangs mit dem luf. Betrieb durch verschiedene Betriebsinhaberschaften usw. (zur Betriebsteilung Anm. 120 ff.; auch RFH v. 17. 9. 1931., RStBl., 872; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 54a). Dabei sollten ua. vor allem auch die unrechtmlichen Nachteile bedacht werden (KÖHNE/WESCHE, Betriebliche Steuerlehre, 390 f.).

316–317 Einstweilen frei.

III. Anwendungsfälle des Nebenbetriebs

318 1. Handelsbetriebe als Nebenbetrieb

Geht man mit der FinVerw. davon aus, daß ein Handelsgeschäft dann nur einheitlich mit der LuF beurteilt werden kann (einheitlicher Betrieb), wenn mehr als 40 vH der Erzeugnisse des luf. Betriebs über das Handelsgeschäft abgesetzt werden (dazu Anm. 176 ff., dort auch zur Kritik), kann in diesem Fall die Frage des Nebenbetriebs iSv. Abs. 2 Nr. 1 keine praktische Bedeutung entfalten. Der einheitliche Betrieb ist entweder LuF oder Gewerbebetrieb (glA zB MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 54). Nach aA soll ein selbständiges Handelsgeschäft iSv. Abs. 2 Nr. 1 luf. Nebenbetrieb sein können, wenn nach den Typisierungen nicht mehr als 40 vH der Erzeugnisse des luf. Betriebs über das Handelsgeschäft abgesetzt werden – in Fällen dieser Art liegt nach Auffassung von Rspr. und FinVerw. regelmäßig keine Einheit zwischen Erzeugerbetrieb und Handelsgeschäft vor.

BFH v. 30. 8. 1960 I 108/59 U, BStBl. III, 460; v. 26. 11. 1964 IV 285/62 U, BStBl. III 1965, 90) – und der Zukauf (betriebstypischer) fremder Erzeugnisse nicht mehr als (allerhöchstens) 30 vH beträgt (LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 37; aA FinVerw. in R 135 Abs. 6 EStR: immer einheitlicher Betrieb, der entweder LuF oder Gewerbebetrieb ist.

Allerdings stellt sich dann die Frage, ob der Betrieb noch dem luf. Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist (s. dazu Anm. 313). Überschreitet der Zukauf fremder Erzeugnisse 20 oder ausnahmsweise höchstens 30 vH (FinVerw.: 30 vH) kann es an der in Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 geforderten Zweckbestimmung fehlen. Das Handelsgeschäft ist dann regelmäßig nicht luf. Nebenbetrieb, sondern eigenständiger Gewerbebetrieb (BFH v. 2. 2. 1951 IV 250/50 U, BStBl. III, 65 [66 mwN]).

Folgt man der von der hM abweichenden und ua. von uns vertretenen Auffassung, daß ein Handelsgeschäft auch dann ein selbständiger (gewerblicher) Betrieb sein kann, wenn über dieses Geschäft mehr als 40 vH der eigenen luf. Erzeugnisse abgesetzt werden (Anm. 176 ff.), kann die Einordnung dieses Handelsgeschäfts als Nebenbetrieb iSv. Abs. 2 Nr. 1 in Betracht kommen. Die Gren-

ze für die Annahme als Nebenbetrieb liegt dann jedenfalls dort, wo dem Handelsgeschäft gegenüber der LuF die dienende Bestimmung fehlt. Ggf. kann sich die LuF sogar als Bestandteil des Handelsgeschäfts darstellen (zB FG Rhld.-Pf. v. 19. 6. 1975, EFG 1976, 21, rkr.).

2. Be- und Verarbeitungsbetriebe als Nebenbetriebe

a) Abgrenzung der Be- und Verarbeitung von Urproduktion und gewerblichem Handel

319

Abgrenzung der Be- und Verarbeitung von der Urproduktion: Von vornherein keine Be- und Verarbeitung im Rahmen eines luf. Nebenbetriebs iSv. Abs. 2 Nr. 1 liegt vor, wenn diese Be- und Verarbeitung noch zur luf. Produktion des Hauptbetriebs gehört, wie zB die Be- und Verarbeitung zu Wein integrierter Bestandteil eines Weinbaubetriebs ist, mag sie auch selbst keine Urproduktion mehr darstellen (BFH v. 27. 2. 1987 III R 270/83, BFH/NV 1988, 85; v. 27. 11. 1997 V R 78/93, BStBl. II 1998, 359 [360] beiläufig; LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 5 Rn. 18; offen geblieben in BFH v. 11. 10. 1988 VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284 [286]). Bestandteil des luf. Betriebs iS eines Abschlusses der Urproduktion ist noch die Reinigung des Urprodukts (glA FELSMANN/GIERE, A 334e für das Reinigen von Getreide und anderen Pflanzen), das Verpacken in handelsübliche Portionen mit Verpackungsmaterial oder das einfache Haltbarmachen des Urprodukts ohne weitere Bearbeitung.

Ganz allgemein kann sich bei der Konservierung von zum Verzehr bestimmten landwirtschaftl. oder Gartenbauprodukten aber die Frage stellen, ob sie lediglich den Abschluß der Urproduktion darstellt, dann stellt sich die Frage des Nebenbetriebs nicht, oder ob sie darüber hinausgehende Be- und Verarbeitung ist, die entweder noch als luf. Nebenbetrieb aufgefaßt werden kann oder gewerblich ist. So faßt etwa die FinVerw. bei Pilzzuchtbetrieben die Verarbeitung von Frischpilzen zu sog. Halbkonserven (Salzlake-Ware) als letzten Akt der Erzeugung auf, weil eine solche Verarbeitung idR nur dann erfolgt, wenn aus markttechnischen Gründen der Absatz der frischen Pilze nicht möglich ist (FinMin. Nds v. 27. 7. 1988, DB 1988, 1727; ebenso BFH v. 20. 1. 1955 V 120/54 U, BStBl. III, 93; LEINGÄRTNER/STALBOLD, Kap. 5 R. 5; dagegen aber FG Nürnberg v. 25. 7. 1952, BB 1953, 256: Nebenbetrieb). Namentlich unter Berufung auf die Verkehrsauffassung hielt die Rspr. die Herstellung von Konserven wiederholt für gewerblich (BFH v. 5. 11. 1959 V 15/57 U, BStBl. III, 493: Obst- und Gemüsekonserven; FG München v. 25. 1. 1957, EFG 1957, 296, rkr.: Gurken und Gemüsekonserven; Nds. FG v. 10. 12. 1965, EFG 1966, 254, rkr.: Erbsen und Bohnen). UE kommt es diesbezüglich auf die Umstände des Einzelfalles an. Je weniger die Konservierung als bloß zur Haltbarmachung notwendig erscheint und je aufwendiger sie sich etwa auch von den Zutaten her darstellt, desto eher wird man von einem luf. Nebenbetrieb oder – insbes. aus dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts – Gewerblichkeit ausgehen müssen. Ein verwandtes und häufig gebrauchtes Argument knüpft daran an, daß die Konservierung iVm. Be- und Verarbeitung zu einem Produkt anderer Marktgängigkeit führt, zB bei Fertiggerichten; es liegt dann ein Gewerbebetrieb vor.

GLA MÄRKLE/HILLER, Rn. 191. Ob hierzu auch Champignons in Dosen rechnen, ist strittig (für luf. Erzeugnis BFH v. 20. 1. 1955 V 120/54 U, BStBl. III, 93 aA noch RFH v. 11. 7. 1941 V 31/41, RStBl., 640 und BFH v. 21. 10. 1954 V 179/54 U, BStBl. III 1955, 21; FG Nürnberg v. 25. 7. 1952, Inf. L 1952, 309; OFD Nürnberg. v. 4. 4. 1955, DStZ B 1955, 266; ablehnend MÄRKLE/HILLER, aaO; wohl auch BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 174 „Frosterei“).

UE liegt ein luf. Erzeugnis vor, wenn im wesentlichen nur eine Eindosung erfolgt. Entsprechend ist uE auch bei Tiefkühlkost zu unterscheiden, das luf. Erzeugnis darstellt, wenn es sich etwa nur um gewaschene, geschälte, geputzte oder geschnittene Feldfrüchte handelt, nicht dagegen, wenn die Bearbeitung etwa zu einem Fertigergericht geführt hat.

Nebenbetrieb nur bei Be- und Verarbeitung von Eigenerzeugnissen: Nach der Rspr. des BFH kommt bei Be- und Verarbeitung nur dann die Annahme eines luf. Nebenbetriebs in Frage, wenn darin überwiegend im eigenen Hauptbetrieb erzeugte Rohstoffe verarbeitet werden, weil die für die Annahme des luf. Nebenbetriebs zu fordernde Unterordnung fehlt, wenn nicht überwiegend im eigenen Hauptbetrieb erzeugte Rohstoffe verarbeitet werden (BFH v. 27. 11. 1997 V R 78/93, BStBl. II 1998, 359 mwN: Abfindungsbrennerei, dort auch zur Unterscheidung von den Grundsätzen bezüglich eines Ladengeschäfts). Diese Abgrenzung steht auch im Einklang mit der 6. Richtlinie des Rates vom 17. 5. 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (BFH, aaO).

Mengenvergleichsverfahren der Finanzverwaltung: Die FinVerw. folgt grds. den von der Rspr. des BFH erarbeiteten Leitlinien. Nach von der FinVerw. (R 135 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStR; gleichlautende Erlasse der obersten FinBeh. der Länder v. 15. 6. 1971, BStBl. I, 324 II. zum BewG; v. 25. 4. 1972, BStBl. I, 352) beachteten Grundsätzen kommt bei Be- oder Verarbeitung von luf. Erzeugnissen die Annahme eines Nebenbetriebs nur in Betracht, wenn die eingesetzte Rohstoffmenge überwiegend, dh. zu mehr als 50 vH (Mengenvergleichsverfahren, BFH v. 11. 10. 1988 VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284 [286]) im eigenen Hauptbetrieb erzeugt wird und die be- oder verarbeiteten Produkte überwiegend für den Verkauf bestimmt sind oder ein Land- und Forstwirt Umsätze aus der Übernahme von Rohstoffen (zB) organische Abfälle erzielt, diese be- oder verarbeitet und die dabei gewonnenen Erzeugnisse nahezu ausschließlich im eigenen Betrieb der LuF verwendet. Vom Mengenvergleichsverfahren ist wohl etwa bei Brennereien und bei der Erzeugung von Biogas zugunsten auf die in den Rohstoffen enthaltene Ausbeute bzw. Stärkemenge abzuweichen (BMF v. 2. 4. 1991 BStBl. I, 496 für Brennereien; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 54a).

Hieraus kann geschlossen werden, daß auch nach FinVerw. die Be- oder Verarbeitung von luf. Erzeugnissen integrierter Bestandteil des luf. Betriebs ist, wenn die be- oder verarbeiteten Produkt im eigenen Betrieb der LuF verwendet werden. Be- und Verarbeitung von luf. Erzeugnissen ist aber dann nach Auffassung von Rspr. und FinVerw. (Umkehrschluß aus R 135 Abs. 3 Nr. 1 EStR) von vornherein Gewerbebetrieb, wenn überwiegend fremde Rohstoffe be- oder verarbeitet werden und diese Produkte überwiegend für den Verkauf bestimmt sind. Da die fremden Rohstoffe regelmäßig zugekauft sein werden, fällt auf, daß hier für die Abgrenzung vom luf. Nebenbetrieb zum Gewerbebetrieb nicht die sonst von Rspr. und FinVerw. berücksichtigte geringere Zukaufsgrenze beachtet wird. Der Grund dürfte darin zu sehen sein, daß Handel mit zugekaufter fertiger Handelsware näher am Gewerbebetrieb liegt als die Be- oder Verarbeitung von luf. Produkten. Im Werklohn für fremde Unternehmer be- oder verarbeitete luf. Erzeugnisse behandelt die FinVerw. wie zugekaufte Erzeugnisse.

Nicht immer wird der Mengenvergleich für die Überwiegensfrage möglich sein, zB wenn eigene und fremde Rohstoffe nicht von gleicher Art und Güte sind. Für diesen Fall wird ein wertmäßiger Vergleich anzustellen sein (BMF v. 2. 4. 1991, BStBl. I, 496 bzgl. Brennereien; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 54a bzgl. Biogas; auch FELS-

MANN/GIERE, A 333). Zu Recht wird die Ansicht vertreten, daß bei der Frage, ob die be- und verarbeiteten Rohstoffe überwiegend im Hauptbetrieb erzeugt wurden, wie auch sonst beim Strukturwandel auf die Nachhaltigkeit des Vorgangs abzustellen ist (FELSMANN/GIERE, aaO, A 332a; KLEEGERG in K/S/M, § 13 Rn. C 18; vgl. zur Nachhaltigkeit entsprechend die Ausführungen in Anm. 184). Überwiegen nachhaltig beim Vergleich die zugekauften Rohstoffe, ist der Be- und Verarbeitungsbetrieb nicht iSv. Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 dem luf. Hauptbetrieb zu dienen bestimmt und mithin Gewerbebetrieb.

Die Formen der Be- und Verarbeitung sind vielgestaltig (s. dazu Anm. 321 ff.). Auch wenn die Be- und Verarbeitung durch Dritte erfolgt („Lohnveredelung“), kann dies wie eigene Be- und Verarbeitung aufgefaßt werden (glA FELSMANN/GIERE, A 332a).

b) Abgrenzung des Nebenbetriebs vom selbständigen Gewerbebetrieb nach Art und Umfang der Be- und Verarbeitung 320

Für die Annahme eines luf. Nebenbetriebs iSv. Abs. 2 Nr. 1 kann ein zu hoher Grad an Be- und Verarbeitung für die Annahme eines Nebenbetriebs iSv. Abs. 2 Nr. 1 schädlich sein. Wie dieser Grad zu bestimmen ist, ist str.

Geringfügige Weiterverarbeitung unschädlich: Für Be- und Verarbeitung von luf. Produkten ist nach neuester Rspr. des BFH für die Abgrenzung zwischen einem selbständigen Gewerbebetrieb und einem luf. Nebenbetrieb in erster Linie auf den Umfang der Veränderung abzustellen, den die luf. Produkte erfahren (BFH v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427 [429], dazu Nichtanwendungserlaß BMF v. 3. 6. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 642; auch BFH v. 30. 8. 1960 I 108/59 U, BStBl. III, 460). Die geringfügige Bearbeitung eigener luf. Produkte hindert die Annahme eines Nebenbetriebs nicht. Eine nicht mehr geringfügige Weiterverarbeitung ist dagegen nach Auffassung des BFH schädlich für die Einordnung als Nebenbetrieb. Nicht mehr geringfügig ist die Weiterverarbeitung hiernach, wenn sich die Wertschöpfung für das Produkt außerhalb des durch das traditionelle Bild gegebenen Rahmens der LuF vollzieht und in einer für Gewerbe- und Handwerksbetriebe üblichen Produktionsweise erfolgt und daher mit diesen in Konkurrenz tritt (BFH v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427 [429]; v. 29. 7. 1971 V R 55/67, BFHE 103, 266).

Erhebliche Be- und Weiterverarbeitung in geringem Umfang ebenfalls unschädlich: Allerdings sieht der BFH gestützt auf die Regelung zu Bagatellbetrieben in der Handwerksordnung von einer eigenen Gewinnermittlung für den Verarbeitungsbetrieb ab, wenn die an sich gewerbliche Betätigung gegenüber dem luf. Betrieb umfangmäßig nicht ins Gewicht fällt. Danach könne ein an sich gewerblicher Be- und Verarbeitungsbetrieb der LuF zugeordnet werden, wenn der in ihm erzielte Umsatz nicht mehr als 10 vH des Umsatzes im luf. Betrieb ausmacht und außerdem auch der für die Besteuerung der Kleinunternehmer in § 19 Abs. 1 UStG festgelegte Betrag nicht überschritten wird (BFH v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427 [429]).

Erste Stufe der Be- und Weiterverarbeitung nach Finanzverwaltung unschädlich: Die FinVerw. hat sich für die Frage der Grenzbestimmung von Nebenbetrieb und Gewerbebetrieb bei Be- und Verarbeitung der Rspr. des BFH nicht angeschlossen und beharrt auf den in R 135 Abs. 3 EStR niedergelegten Grundsätzen (BMF v. 3. 6. 1997 BStBl. I, 629; mit vorsichtiger Kritik am Verwaltungsstandpunkt MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 55a aE). Hiernach liegt ein Nebenbetrieb iSv. Abs. 2 Nr. 1 vor, wenn überwiegend im eigenen Hauptbetrieb erzeugte Rohstoffe be- oder verarbeitet werden und die dabei gewonnenen Erzeugnisse überwiegend für den Verkauf bestimmt sind und die Er-

zeugnisse im Rahmen einer ersten Stufe der Be- oder Verarbeitung, die noch dem luf. Bereich zuzuordnen ist, hergestellt werden.

R 135 Abs. 3 Satz 1 EStR; krit. SCHMIDT/WEBER/GRELLET XXII., § 15 Rn. 116; Wie BMF MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 56; Beispielsfall etwa die Verarbeitung von Raps zu Rapsmethylester, die die FinVerw. grds. für die zweite Stufe der Bearbeitung – Raps zu Rapsöl bzw. Rapsschrot und diese zu Rapsmethylester – und mithin für eine gewerbliche Tätigkeit hält, FinMin. Ba.-Württ. v. 7. 8. 1989, StEK EStG § 13 Nr. 524; glA FELSMANN/GIERE, A 344. Eine Übersicht über die entsprechende Abgrenzung findet sich etwa bei ENGEL, Inf. 1991, 412.

Ausnahmsweise nimmt die FinVerw. aus Vereinfachungsgründen noch einen Nebenbetrieb an, wenn zwar Produkte der zweiten (gewerblichen) Verarbeitungsstufe hergestellt werden, diese aber nur zur Angebotsabrundung im Rahmen der Direktvermarktung eigener luf. Produkte abgegeben werden und der Umsatz (ohne USt, R 135 Abs. 1 Satz 8 EStR) daraus nicht mehr als 10 300 € im Wj. beträgt.

R 135 Abs. 3 Satz 2 EStR; krit. SCHMIDT/WEBER/GRELLET XXII. § 15 Rn. 116; zustimmend offenbar MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 56; zur Kritik an solchen Bagatel-lisierungen, Anm. 167. Diese Auffassung läßt die FinVerw. auf Antrag in allen noch offenen Veranlagungsfällen auch für Wj. gelten, die vor dem 1. 1. 1996 begonnen haben (BMF v. 31. 10. 1995, BStBl. I, 655, Abs. 12). Aus dem Begriff der Angebotsabrundung wird geschlossen, daß es sich um betriebstypische Erzeugnisse handeln müsse (FELSMANN/GIERE, A 335). Dies ist uE so nicht zutreffend, da betriebstypische Erzeugnisse eines Erzeugerbetriebs regelmäßig nicht mit Produkten der zweiten Verarbeitungsstufe identisch sein dürften. Wohl aber wird man sagen müssen, daß eine Angebotsabrundung vom Sortiment eines luf. Erzeugerbetriebs umgrenzt ist, weshalb etwa bei einem reinen Forstwirt ein Angebot von Teig- und Backwaren ausscheidet. Im Schrifttum wird außerdem in Fällen dieser Art verlangt, daß der Land- und Forstwirt eigene un- bearbeitete oder in der ersten Stufe be- und verarbeitete Produkte in einem Umfang direkt vermarktet, der erheblich höher ist als der Umsatz aus der schädlichen Be- oder Verarbeitung (FELSMANN/GIERE, A 335).

Verkehrsauffassung maßgebend: Schließlich wird im Schrifttum im Anschluß an die ältere Rspr. des BFH die Auffassung vertreten, daß sich die Beurteilung danach zu richten habe, ob es sich bei den (nach Be- und Verarbeitung hergestellten Erzeugnissen nach der Verkehrsauffassung noch um luf. Produkte handelt. Auf den Wettbewerbsgedanken wird insoweit weniger abgestellt (LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 45; FELSMANN/GIERE, A 331; MÄRKLE/HILLER, VIII., Rn. 177, 182).

Stellungnahme: Die Meinungsvielfalt zeigt, wie wenig Abs. 2 Nr. 1 zur Entscheidung der Frage beiträgt und wie wenig vielleicht der Gesetzgeber dazu überhaupt beitragen kann. UE hat der BFH (BFH v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427) zu Recht darauf hingewiesen, daß eine Unterscheidung in eine erste und eine zweite Bearbeitungsstufe im Gesetz nicht angelegt ist (vgl. aber § 2 FSchAusglG v. 26. 8. 1985, BGBl. I, 1757; BStBl. I, 592 mit Änderung, wo von Holzzeugnissen der ersten Bearbeitungsstufe die Rede ist) und im übrigen auch zu keinen eindeutigen Ergebnissen führt. Noch vager ist es, der Verkehrsauffassung die Entscheidung darüber einzuräumen, ob es sich nach Be- und Verarbeitung noch um luf. Produkte handelt. Insofern sprechen gute Gründe dafür, neben dem Grad und der Intensität der Be- und Verarbeitung, die ggf. aus jeder luf. Erzeugungsform heraus besonders zu bestimmen ist, die anzustrebende Wettbewerbsneutralität der Besteuerung mehr in den Vordergrund zu rücken, um den Nebenbetriebsbegriff ein wenig griffiger zu gestalten. LuF Betätigung liegt eben nicht mehr vor, wenn die Be- und Verarbeitung in einer für Gewerbe- und Handwerksbetriebe üblichen Produktionsweise erfolgt (BFH v.

12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427 [429]; v. 29. 7. 1971 V R 55/67, BFHE 103, 266). UE wirft allerdings die Beachtung einer Bagatellgrenze durch den BFH bezüglich der Erfassung gewerblicher Gewinne die Frage ihrer gesetzlichen Fundierung auf (Anm. 167).

Sonderfall der Be- und Verarbeitung übernommener Rohstoffe: Einen eigenen Fall eines Nebenbetriebs sieht die FinVerw., wenn ein Land- und Forstwirtschaftler Umsätze aus der Übernahme von Rohstoffen (zB organische Abfälle) erzielt, diese be- oder verarbeitet und die dabei gewonnenen Erzeugnisse nahezu ausschließlich im eigenen Betrieb der LuF verwendet und die Erzeugnisse im Rahmen einer ersten Stufe der Be- und Verarbeitung, die noch dem luf. Bereich zuzuordnen ist, hergestellt werden (R 135 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStR; glA FELSMANN/GIERE, A 356 [336 ff.]).

UE handelt es sich nicht um einen Nebenbetrieb, so lange keine Beteiligung am allg. wirtschaftlichen Verkehr vorliegt. Gehen die übernommenen Rohstoffe (zB Maische, Klärschlamm usw.) ggf. nach Be- und Verarbeitung (zB Kompostierung) in den luf. Urproduktionskreislauf ein, so liegt eine luf. Betätigung vor. Tritt der Landwirt in Konkurrenz zu gewerblichen Müllentsorgungsunternehmen, betätigt er sich ebenso gewerblich (zu letzterem wohl glA FELSMANN/GIERE, A 336 und A 356), wie beim Handel mit diesen Roh- und Abfallstoffen (glA KÖHNE/WESCHE, Betriebliche Steuerlehre, 78; zur Bagatellisierung, Anm. 167).

c) Der landwirtschaftlichen Urproduktion dienende Nebenbetriebe

321

Verarbeitung von Getreide, Kartoffeln und Gemüse: Die Herstellung von Mehl oder Futtermitteln aus eigenem Getreide zum Absatz stellt sich nach FinVerw. noch als Nebenbetrieb iSv. Abs. 2 Nr. 1 dar (Abschn. 20 Buchst. e KStR; LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 58). Bezüglich der Mehlerstellung könnten hiergegen mit der jüngeren Rspr. des BFH zum Nebenbetrieb aus Gründen der Wettbewerbsneutralität des StR Bedenken dahingehend vorgebracht werden, daß die Mehlerstellung dem Müllerhandwerk vorbehalten ist.

glA MÄRKLE/HILLER, Rn. 179 b; MÄRKLE, Inf. 1989, 512; bezüglich Mühlenbetrieb als gewerblich RFH v. 12. 12. 1934, StuW 1935 Nr. 81; auch bei Mitverarbeitung eigenen Getreides bzw. Lohnföhren für die Mühle; v. 27. 7. 1932, RStBl. 1932, 985; verpachteter Mühlenbetrieb). Bei der Herstellung von Brot und Backwaren für den Eigenbedarf stellt sich die Frage des luf. Nebenbetriebs nicht, da die Brot- und Backwarenherstellung entweder als Bestandteil des luf. Betriebs oder außerbetrieblich aufgefäßt werden kann (glA LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 58). Sind Brot und Backwaren für den Absatz bestimmt, tritt Wettbewerb mit Bäckern auf, was sowohl nach den von uns für zutreffend erachteten Grundsätzen der Rspr. des BFH als auch nach Auffassung der FinVerw. (zB Abschn. 20 Buchst. e KStR) die Nebenbetriebseigenschaft ausschließt (so auch LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 58 unter Bezugnahme auf FG Rhld.-Pf. v. 27. 10. 1987, NWB-Eilnachrichten 1988, 1759). Allerdings dürfte regelmäßig für die Erfassung eines gewerblichen Gewinns die Bagatellgrenze nicht überschritten sein (Anm. 164, 185 ff., dort auch zur Kritik an der Bagatellisierung; mit anderem Ansatz LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 58, der darauf abstellt, ob eine Gewerbeanzeige oder eine Eintragung in die Handwerksrolle vorgeschrieben ist).

Entsprechendes gilt für die Be- und Verarbeitung von Kartoffeln und Gemüse. Kartoffeltrocknung, die Konservierung, sofern sie nicht lediglich den Abschluß der Urproduktion darstellt, von Gemüse, zB Kartoffelflocken usw.

RFH v. 18. 11. 1937, RStBl. 1938, 24; BFH v. 16. 8. 1979 I R 165/77, nv; v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427 [429]). Streit besteht etwa bezüglich der Herstellung von Stärkemehl aus Kartoffeln (für die Zugehörigkeit zur Landwirtschaft Abschn. 20 Buchst. a KStR; aA RFH v. 10. 7. 1942, RStBl., 861; MÄRKLE/HILLER, Anl. 6), die Herstellung von Sirup aus Zuckerrüben (Abschn. 20 Buchst. d) KStR; aA BFH

v. 18. 5. 1962 V 167/59 U, BStBl. III, 297; MÄRKLE/HILLER, aaO), von Sauerkraut aus Weißkohl (für Nebenbetrieb LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 57; dagegen RFH v. 22. 1. 1943, RStBl., 308; FG Münster v. 28. 11. 1957 VI 481–483/66, Inf. L 1968, 209: zur Frage ob eine Sauerkrautfabrik ein Nebenbetrieb sein kann sowie zu den Zukaufsgrenzen; FG Münster v. 8. 3. 1977, EFG 1977, 496, bestät. durch BFH v. 16. 2. 1982 VIII R 85/77, nv; MÄRKLE/HILLER, Anl. 6; gewerbliche Bearbeitung). UE kommt es darauf an, ob noch die Haltbarmachung des luf. Produkts, oder eine weitere Verfeinerung oder Umformung zu einem anderen Produkt im Vordergrund steht, ggf., wie verbrauchergerecht das Produkt ist (s. auch FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 52).

Die Herstellung weiter veredelter Endprodukte, zB Kartoffel-Chips, Babynahrung, ist schädliche Bearbeitung luf. Uerzeugnisse (glA MÄRKLE/HILLER, aaO, Rn. 179 b und Anl. 6). Hier überlagert die Herstellung neuer WG die Erzeugung der zugrundeliegenden Urprodukte (vgl. auch RFH v. 23. 9. 1937, RStBl. 1937, 1299; FG Rhld.-Pf. v. 19. 6. 1975, EFG 1976, 2, rkr.). Insofern besteht auch Konkurrenz zur gewerblichen Wirtschaft, die zur Annahme selbständiger Gewerbebetriebe zwingt; nach Ansicht des BFH allerdings unter Berücksichtigung einer Bagatellgrenze (Anm. 167). Zu den Grenzen der Be- und Verarbeitung bei Tierzucht und Tierhaltung, Anm. 324.

Die Herstellung hochwertiger Erde (Regenwurmhumus, Blumenerde usw.) kann uE mit bestimmten Maßgaben Nebenbetrieb sein.

Bei Brennereien sind die Vorgaben nach dem BranntwMonG sowie gewisse Unterschiede in der stl. Sachbehandlung von Bedeutung. Eine Genossenschaftsbrennerei ist schon kraft Rechtsform kein luf. Nebenbetrieb der luf. Einzelbetriebe der Genossen (RFH v. 7. 3. 1940, RStBl., 488). Allerdings kann der Genossenschaftsanteil zum luf. BV gehören (LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 48).

► *Monopolgesetzliche Grundlagen:* Das BranntwMonG (v. 8. 4. 1922, RGBl. I, 335, 405, zuletzt geändert am 12. 7. 1996, BGBl. I, 962, 966) dient neben dem fiskalischen Zweck der Einnahmenerzielung dem agrarpolitischen Ziel, die Verwertung landwirtschaftl. Rohstoffe zu fördern und die Ertragsfähigkeit der Böden mit Hilfe landwirtschaftl. Brennereien durch Schlempeverfütterung und dadurch verursachte Düngererzeugung zu steigern.

SCHERPING/RUSCH, Das Deutsche Bundesrecht, VII D/82, 47 ff.; zur monopolrechtlichen Seite auch FG Rhld.-Pf. v. 19. 12. 1974, EFG 1975, 240, rkr.; zur Vergabe von Brennrechten an Brennereien im Beitrittsgebiet, VO v. 27. 5. 1991, BGBl. I, 1194). Beim Kornbranntwein und beim ablieferungspflichtigen Alkohol erfolgt die Mengensteuerung über Brennrechte. Über das Jahreskornbrennrecht hinaus hergestellter Kornbranntwein ist an die BMonV abzuliefern; er unterliegt einem Überbrandabzug, der prohibitiv wirkt (SCHERPING/RUSCH, aaO, 49 f.).

Wird die gesetzliche Maßgabe nach § 25 BranntwMonG nicht eingehalten, kommt die Annahme eines luf. Nebenbetriebs nicht in Betracht (glA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. C 17).

► *Korn- und Kartoffelbrennerei als Nebenbetrieb:* Vom steuerschädlichen Zukauf abgesehen (BFH v. 7. 3. 1957 IV 447/55 U, BStBl. III, 165) kann eine Brennerei dann als luf. Nebenbetrieb anerkannt werden (BFH v. 10. 11. 1983 IV R 86/80, BStBl. II 1984, 152), wenn darin überwiegend im eigenen Hauptbetrieb erzeugte Rohstoffe verarbeitet werden (BFH v. 27. 11. 1997 V R 78/93, BStBl. 1998, 359 zu § 24 Abs. 2 Satz 2 UStG). Die Annahme von Brennereien als luf. Nebenbetriebe iSv. Abs. 2 Nr. 1 bedingt die Erfüllung der allg. Voraussetzungen, insbes. auch die für Be- und Verarbeitungsbetriebe (BFH v. 27. 11. 1997 V R 78/93, BStBl. II 1998, 359 mwN). Luf. Nebenbetriebe können vor allem Korn- und Kartoffelbrennereien sein. Eine Weiterverarbeitung des erzeugten Rohsprits zu Feinsprit, dh. der Entzug des Fuselöls durch einen Reinigungsprozeß (Rektifizie-

nung) ist noch nicht schädlich (schädlich aber Herstellung von Branntweinerzeugnissen mit zusätzlichen Essenzen, BMF v. 6. 10. 1983, DStZ B 1983, 373), selbst wenn der Feinsprit an eine eigene Spirituosenfabrik zur Verarbeitung von Trinkbranntwein abgegeben wird, diese Spirituosenfabrik aber beurteilt nach den allg. Kriterien einen eigenständigen Gewerbebetrieb darstellt (BFH v. 16. 10. 1970 III R 25/69, BStBl. II 1971, 287, gleichlautende Erlasse der obersten FinBeh. der Länder v. 15. 6. 1971, BStBl. I, 324, IV A 2, 3; v. 25. 4. 1972, BStBl. I, 352, IV F 2 je aus bewertungsrechtlicher Sicht). Eine Korn- und Kartoffelbrennerei kann Nebenbetrieb mehrerer Betriebe der LuF auch dann sein, wenn deren Inhaber verschiedene Personen sind und ein Teil der Betriebsmittel einem von ihnen allein gehört (RFH v. 26. 1. 1939, RStBl., 573; gleichlautende Erlasse, aaO, IV A 4; Nds. FinMin. v. 24. 10. 1972, StEK EStG § 13 Nr. 204: Kartoffelgemeinschaftsbrennerei in GbR). Nebenbetrieb iSv. Abs. 2 Nr. 1 kann gegeben sein, wenn die Brennerei mitunternehmerisch betrieben wird, alle Mitunternehmer Landwirte sind und die sonstigen Voraussetzungen für die Annahme eines Nebenbetriebs vorliegen (vgl. hierzu auch RFH v. 16. 1. 1939, aaO; FELSMANN/GIERE, A 339, 340). Eine Viehhaltung kann keinen Nebenbetrieb einer Kornbrennerei darstellen (FG Düss. v. 12. 6. 1967, EFG 1968, 253, rkr.).

Wegen zu weitgehender Be- und Verarbeitung liegt kein Nebenbetrieb sondern selbständiger Gewerbebetrieb vor, wenn eine Kornbrennerei Trinkbranntwein herstellt und diesen absetzt.

In Auseinandersetzung zur Rspr. des RFH, BFH v. 16. 10. 1970 III R 25/69, BStBl. II 1971, 287; BFH v. 23. 8. 1960 I 65/59, StRK EStG § 13 R. 82; gleichlautende Erlasse, aaO IV A 3; LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 46; FELSMANN/GIERE, A 334 c; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 169; vgl. auch Abschn. 20 Buchst. b KStR, wonach die Herstellung von Branntwein durch Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften noch Landwirtschaft iSv. § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG ist.

► *Abfindungsbrennerei als Nebenbetrieb:* Die Regelungen des BranntwMonG für Abfindungsbrennereien sind für die estrechtliche Beurteilung an sich nicht verbindlich (MÄRKLE/HILLER, Rn. 178; FELSMANN/GIERE, A 341), sollen aber die Verkehrsauffassung für die Nebenbetriebseigenschaft durch Be- und Verarbeitung wiedergeben (LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 47). Nach FinVerw. ist bei einer Abfindungsbrennerei die Annahme eines Nebenbetriebs etwa zu einem Wein- oder Obstbaubetrieb auch dann möglich, wenn Trinkbranntwein erzeugt und an Endverbraucher abgegeben wird (Erl., aaO, IV B 3 zum BewG; LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 47; FELSMANN/GIERE, A 341). Werde die Brennerei regelmäßig nicht mehr als 20 Stoffbesitzern – § 36 Abs. 1 BranntwMonG, § 9 Brennereiordnung – zum Abbrennen ihrer selbstgewonnenen Stoffe zur Verfügung gestellt, so sei aus diesem Grund allein noch kein Gewerbebetrieb anzunehmen, bei einer größeren Anzahl von Stoffbesitzern sei dies nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu prüfen (aaO, IV B 4).

► *Stellungnahme:* UE ist fraglich, ob Kornbrennereien und Abfindungsbrennereien unterschiedlich behandelt werden sollten (so aber offenbar Gleichlautende Erlasse, aaO, IV Abschn. A 3 und Abschn. B 3). Diese Frage ist von der anzustrebenden Wettbewerbsneutralität der Besteuerung hervorgerufen (glA MÄRKLE/HILLER, Rn. 178). Von einer eigenen Gewinnermittlung für den selbständigen Gewerbebetrieb „Abfindungsbrennerei“ wäre uE nur abzusehen, wenn im Verhältnis zur LuF eine Bagatellisierung in Frage kommt (dazu Anm. 167). Steht die Abfindungsbrennerei überwiegend anderen Stoffbesitzern zur Verfügung, scheidet uE von vornherein die Annahme eines Nebenbetriebs

wegen Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 aus. Unabhängig davon kann auch bei einer Abfindungsbrennerei ein steuerschädlicher Zukauf vorliegen.

Bearbeitung von Hopfen (Brauerei): Die Aufbereitung (Präparierung) selbsterzeugten Hopfens und das Pressen in Ballen (Ballotierung) hat die Rspr. des BFH als für die Annahme eines landwirtschaftl. Erzeugnisses unschädlich eingestuft, und zwar auch dann, wenn die Präparierung in einer gemeindlichen Präparieranstalt erfolgt (BFH v. 21. 10. 1954 V 179/54 U, BStBl. III 1955, 21). Eine Brauerei, die eigenerzeugten Hopfen und eigenerzeugte Gerste verwendet, kann nicht Nebenbetrieb zum luf. Betrieb sein (s. schon RFH v. 26. 1. 1933 III A 229, StuW 1933 Nr. 314). Sie ist, vom Fall eines einheitlichen Betriebs abgesehen, selbständiger Gewerbebetrieb.

322 d) Der forstwirtschaftlichen Urproduktion dienende Nebenbetriebe

Sägewerke von Forstbetrieben können Nebenbetriebe iSv. Abs. 2 Nr. 1 sein, wenn es sich nicht um selbständige Gewerbebetriebe handelt (BFH v. 18.1. 1962 V 200/58 S, BStBl. III, 298), wenn die Zukaufsgrenzen nicht überschritten sind und sie das eigene Rundholz nicht zu weitgehend bearbeiten, zB zu Brettern, Bohlen, Balken und Latten (vgl. BFH v. 23. 1. 1958 V 113/56 U, BStBl. III, 137; v. 29. 7. 1971 V R 55/67, HFR 1972, 127; zur Bewertung der Vorräte zB SCHINDLER, BB 1966, 1020), wohl auch noch die Verarbeitung von Holzschnitzeln zu Holzbriketts (glA FELSMANN/GIERE, A 334 f). Lohnschnitt wird idR der Zukaufsmenge zugerechnet (s. auch KLEEBERG in K/S/M, § 13 C 30).

Intensivere Holzbearbeitung und Möbelherstellung schließt die Nebenbetriebseigenschaft aus.

Zum UStG aF: BFH v. 23. 1. 1958 V 113/56 U, BStBl. III, 137; v. 18. 1. 1962 V 200/58 S, BStBl. III, 298; v. 29. 7. 1971 V R 55/67, HFR 1972, 127; zum BewG: gleichlautende Erlasse der obersten FinBeh. der Länder v. 15. 6. 1971, BStBl. I, 324, IV. E 1; Abschn. 20 Buchst. f KStR; keine Bagatellgrenze, zB BMF v. 18. 10. 1960, Inf. L 1960, 375; SCHWENKE, Inf. 1972, 39; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. C 30. GlA das Schrifttum: LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 54; MÄRKLE/HILLER, Rn. 180; FELSMANN/GIERE, A 334 f [346].

Str. ist die Frage, ob die Fertigung roh behauener Rundholzbänke, Tische, Rundholzhocker, Brunnen und Blumentröge noch im Rahmen eines luf. Nebenbetriebs hergestellt werden können (verneinend LADEMANN/HILLER, § 13 Anm. 169 f; FELSMANN/GIERE, A 334 f. mit Hinweis auf eine angebliche aA des FG Ba.-Württ. im Urt. v. 28. 9. 1979 IX 166/78, nv. UE zu Recht vertritt die FinVerw. die Auffassung, daß ein Sägewerk Nebenbetrieb mehrerer Betriebe der LuF sein kann und zwar auch dann, wenn deren Inhaber verschiedene Personen sind und ein Teil der Betriebsmittel des Sägewerks einem von ihnen allein gehört (gleichlautende Erlasse, aaO, IV. E 2; vgl. entsprechend auch RFH v. 26. 1. 1939, RStBl., 573).

Bei Papierfabriken dürfte mit dem heutigen Stand der Entwicklung regelmäßig die dienende Funktion gegenüber einem Forstbetrieb fehlen; die Annahme eines luf. Nebenbetriebs scheidet daher aus (KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. C 10; vgl. aber noch RFH v. 27. 7. 1932, RStBl., 982).

Eine Köhlerei kann einen Nebenbetrieb zu einem forstwirtschaftlich Betrieb darstellen, kommt aber heute im Wirtschaftsleben kaum noch vor.

Imprägnierwerk: Aufwendigeres Imprägnieren von Holz zur Haltbarmachung, etwa im Kesseldruckverfahren, geht über die Bearbeitung im Bereich eines luf. Nebenbetriebs hinaus (glA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. C 29).

Wildgehege sind grds. auch dann keine luf. Nebenbetriebe, sondern selbständige Gewerbebetriebe, wenn sie auf forstwirtschaftlich genutzten Flächen betrieben werden (s. Anm. 250; aA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. C 31, wenn sie im wesentlichen heimische Tierarten umfassen).

e) Dem Wein- und Obstbau dienende Nebenbetriebe

323

Weinherstellung: Der Begriff des Weinbaus iSv. Abs. 1 Nr. 1 umfaßt nach der Rspr. des BFH auch – vom schädlichen Zukauf abgesehen (dazu zB BFH v. 11. 10. 1988 VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284) – noch die Herstellung des Weins durch Mosten, Keltern und Lagern (BFH v. 27. 11. 1997 V R 78/93, BStBl. II 1998, 359 [360]; v. 27. 2. 1987 III R 270/83, BFH/NV 1988, 85; glA MÄRKLE/HILLER, Rn. 179; FELSMANN/PAPE, A 146 a). Als Vorstufe der Weinherstellung ist die Traubensaftherstellung anzusehen und mithin ebenfalls – im Gegensatz zur sonstigen Obstsaftherstellung von Obstbaubetrieben – der Urproduktion zugehörig (glA FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 52 aE). Insofern stellt sich diesbezüglich die Frage des Nebenbetriebs nicht (offen geblieben in BFH v. 11. 10. 1988 VIII R 419/83, BStBl. II 1989, 284 [286]).

Sektherstellung: Die Weiterverarbeitung des Weins zu Sekt wird von der FinVerw. als der ersten Verarbeitungsstufe zugehörig erachtet (glA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. C 32; ENGEL, Inf. 1991, 412) und demnach bei Vorliegen der übrigen Merkmale als Nebenbetrieb eingeordnet, wenn der Sekt aus Grundweinen des Weinbaubetriebs hergestellt wird, der ausschließlich aus selbsterzeugten Trauben dieses Betriebs gewonnen worden ist. Lohnversektung ist hiernach nicht schädlich. Der Sekt muß allerdings als Erzeugnis des Weinbaubetriebs unter Angabe der Rebsorten, des Jahrgangs, der geographischen Herkunft und des Weingutes in sinngemäßer Anwendung der bezeichnungsrechtlichen Vorschriften für Schaumwein gekennzeichnet sein (dies halten MÄRKLE/HILLER, Rn. 179 a für entbehrlich) und vom Weinbaubetrieb vermarktet werden.

BMF v. 18. 11. 1996, BStBl. I, 1434). Es gelten nach FinVerw. im übrigen die Maßgaben des R 135 Abs. 3 Satz 2 EStR – Maßgaben für Produkte der zweiten = gewerblichen Verarbeitungsstufe, wenn diese zur Angebotsabrundung im Rahmen der Direktvermarktung eigener luf. Produkte abgegeben werden (insoweit ist bezüglich des Zukaufs von Schaumwein BMF v. 7. 12. 1987 und FG Rhld.-Pf. v. 2. 7. 1986, EFG 1987, 93, rkr., teilw., dh. mit Ausnahme der R 135 Abs. 5 Satz 3 EStR überholt; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 12b, für den Zukauf im übrigen allgemein die Maßgaben des R 135 Abs. 5 EStR sowie OFD Köln v. 21. 5. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 649 Tz. 2; zustimmend MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 12a; zu Winzergenossenschaften etc, BMF v. 7. 12. 1987, StEK EStG § 13 Nr. 498).

UE ist der Standpunkt der FinVerw. nicht bedenkenfrei (R 135 Abs. 3 Satz 1 EStR führt nach FELSMANN/GIERE, A 342 zu einer Ausweitung bezüglich der luf. Sektherstellung). Folgt man der von uns für zutreffend erachteten Auffassung des BFH, wonach die Einteilung in Verarbeitungsstufen für die Frage des Nebenbetriebs nicht in jeder Hinsicht tauglich ist (Anm. 320), kommt es wesentlich darauf an, ob mit der Herstellung und dem Vertrieb von Winzersekt der Winzer in namhafte Konkurrenz mit der gewerblichen Wirtschaft tritt. Dies ist uE nicht von der Hand zu weisen.

Fruchtsäfte, Most: Die Verarbeitung von Obst eines Obstbaubetriebs in Fruchtsäfte und Most kann noch im Rahmen eines luf. Nebenbetriebs erfolgen (glA zB MÄRKLE/HILLER, VIII., Rn. 179; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. C 36 „Obstverarbeitung“; aA FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 52 aE: gewerbliches Erzeugnis).

Absatz selbsterzeugter Getränke: Werden Wein und andere selbsterzeugte Getränke ausgeschenkt, ist dies lediglich eine Form des Absatzes landwirtschaftl. Produkte (vgl. BFH v. 30. 8. 1960 I 108/59, BStBl. III, 460; R 135 Abs. 8 Satz 1 EStR) und damit noch Teil der Urproduktion und nicht Gegenstand eines Nebenbetriebs. Wegen eines darüber hinausgehenden Angebots auch an zugekauften Produkten bzw. Dienstleistungen, Anm. 183).

324 f) Der Tierzucht und Tierhaltung dienende Nebenbetriebe

Die Herstellung von Milchprodukten (Trinkmilch, Butter, Quark, Käse aus eigener Milcherzeugung) für den Eigenverbrauch ist integrierter Bestandteil des luf. Betriebs. Sind die genannten Produkte für den Markt bestimmt und sind sie als nur geringfügig bearbeitete luf. Erzeugnisse einzuordnen, lassen sie grds. die Annahme eines luf. Nebenbetriebs iSv. Abs. 2 Nr. 1 zu. Auch etwa die Herstellung von Butter, Joghurt (uE zweifelhaft bei Fruchtzusätzen), Sahne, Frischkäse, Quark, Magermilch, Milchpulver, Molkensirup usw. kann noch im Rahmen eines luf. Nebenbetriebs stattfinden.

GlA FG Schl.-Holst. v. 31. 8. 1961, EFG 1962, 69, rkr.: Schlagsahne; Nds. FG v. 28. 10. 1966, Inf. L 1967, 48; MÄRKLE/HILLER, Anl. 6, FELSMANN/GIERE, A 334b, der zum Teil darauf abstellt, ob der Anteil der Milch oder der Molke mindestens 75 vH des Fertigerzeugnisses beträgt; zT aA ENGEL, Inf. 1991, 412 [414], der bei aufwendigerer technischer Ausstattung Gewerbebetrieb annimmt.

Betont man auch hier neben der Verkehrsauffassung den Gedanken der Wettbewerbsneutralität des StR (s. Anm. 319), muß die Verarbeitung von Milch zu edleren Käsesorten und damit die Konkurrenz zu gewerblichen Käsereien schädlich sein. Nicht mehr als Nebenbetrieb in Betracht kommt die Herstellung von Kondensmilch, Speiseeis, Verhefung von Molke zu Nährhefe und Kefirpulver, Dressing sowie die Herstellung von Heilmitteln oder Essenzen hierzu aus Milch (MÄRKLE/HILLER, aaO; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 167 f; FELSMANN/GIERE, A 334b). Kein Nebenbetrieb sondern selbständiger Gewerbebetrieb liegt vor, wenn eine Molkerei (Meierei) betrieben wird, die überwiegend angekaufte Milch verarbeitet (RFH v. 20. 10. 1932, RStBl., 1095).

Das Schlachten, Zerlegen und die Weiterverarbeitung von Fleisch, der Tiere, die landwirtschaftlich erzeugt und gehalten werden ist für den Eigenverbrauch (Hausschlachtung) Bestandteil der Landwirtschaft (glA MÄRKLE/HILLER, Rn. 182). Sind die Ergebnisse der Hausschlachtung für den Verkauf bestimmt, liegt uE an sich Gewerbebetrieb vor (aA LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 51, der darauf abstellt, ob nach den gewerberechtiglichen, veterinärrechtlichen und handwerksrechtlichen Bestimmungen Vorrichtungen und Erlaubnisse erforderlich sind oder nicht). Die Rspr. des BFH beachtet hierfür aber eine Bagatellgrenze (zur Kritik Anm. 167). Das Schlachten und Zerlegen von Mastschweinen und anderem selbsterzeugten Vieh in Hälften, bei Mastrindern auch in Viertel, zum Absatz wird von der FinVerw. noch als luf. Nebenbetrieb eingeordnet (Erl. NRW v. 8. 7. 1975, StEK BewG 1965 § 34 Nr. 29; v. 30. 12. 1977, StEK BewG 1965 § 34 Nr. 31). Auch das weitere Zerlegen der als Tierhälften oder -viertel verkauften Waren auf Wunsch des Käufers ist als marktgerechtes Herrichten noch der Landwirtschaft zuzurechnen (Erl. NRW v. 28. 4. 1977, StEK BewG 1965 § 42 Nr. 12).

Nach BFH geht die wöchentliche Schlachtung von ein bis zwei Mastschweinen und deren Verarbeitung zu Schinken und Wurstwaren zum Absatz auf dem Bauernmarkt über eine geringfügige Bearbeitung landwirtschaftl. Urezeugnisse weit hinaus und tritt in Konkurrenz zum Metzgerhandwerk. Die Annahme eines luf. Nebenbetriebs ist damit

ausgeschlossen (BFH v. 12. 12. 1996 IV R 78/95, BStBl. II 1997, 427, dort auch zur Nichterfassung von Gewinnen bei Bagatellbetrieben; auch schon FinMin. Ba.-Württ. v. 12. 5. 1977, DStZ B 1977, 204).

g) Der Teichwirtschaft und Binnenfischerei dienende Nebenbetriebe

325

Das Räuchern ganzer Fische, zB Forellen und Aale kann noch als Haltbarmachung und mithin als Abschluß der Urproduktion aufgefaßt werden (glA FELSMANN/GIERE, A 345; aA Nds. FG v. 25. 11. 1966, Inf. 1967, 80; in gewerblichen Betrieben geräucherte Aale aus eigenen Fängen kein landwirtschaftliches Erzeugnis; BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 174: Nebenbetrieb), es sei denn, wenn die Räucherung in einem eigenen Gewerbebetrieb erfolgt (Nds. FG v. 25. 11. 1966, aaO). Werden Forellen zu Räucherforellenfilets verarbeitet, kann es sich um einen Nebenbetrieb handeln, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind und namentlich die Forellen nicht überwiegend zugekauft sind.

Vgl. schon gleichlautende Erl. der Länder v. 15. 6. 1971, BStBl. I, 324, IV. C zum BewG; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 20b; aber OFD Köln v. 21. 5. 1997, StEK EStG § 13 Tz. 2.3: bloße Angebotsabrundung durch ein Produkt der zweiten Bearbeitungsstufe; SCHMIDT/SEEGER XXII. § 13 Rn. 93; LEINGÄRTNER, Kap. 12 Rn. 53; eine aA wird uE auch nicht von BFH v. 15. 11. 1956 IV 430/55 U, BStBl. III 1957, 37 vertreten.

Einstweilen frei.

326–329

3. Dienstleistungen und Energieerzeugung im Nebenbetrieb

330

Dienst- und Werkleistungen für Dritte sind im allgemeinen gewerblich (Anm. 185). Daher können sie Gegenstand eines Nebenbetriebs sein, sofern die notwendige Beziehung zum luf. Betrieb als Hauptbetrieb besteht.

BFH v. 15. 11. 1956 IV 61/55 U, BStBl. III 1957, 26 zur Beförderung von Milch anderer Landwirte zur Molkerei; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 57 und SCHILD, Inf. 1997, 221: wenn der Rohgewinn aus der Erbringung von Dienstleistungen innerhalb des Nebenbetriebs mehr als 10 vH des gesamten Rohgewinns des Nebenbetriebs ausmacht; die Grenzen des R 135 Abs. 10 Sätze 3 und 4 EStR seien nicht heranzuziehen.

Energieerzeugung durch Wind-, Solar- und Wasserkraft im eigenen luf. Betrieb zum Eigenverbrauch ist Bestandteil des luf. Betriebs. Die Frage des Nebenbetriebs stellt sich dann nicht.

Für den Fall der entgeltlichen Abgabe der Energie geht die FinVerw. in R 135 Abs. 11 Satz 1 EStR davon aus, daß es sich bei der Erzeugung von Energie, zB durch Wind-, Solar- oder Wasserkraft, nicht um die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens iSv. R 135 Abs. 1 Satz 1 EStR und mithin nicht um LuF handelt. Die Annahme eines Nebenbetriebs iSv. Abs. 2 Nr. 1 kommt nach FinVerw., bei Vorliegen der Voraussetzungen von der Erzeugung von Biogas abgesehen, nicht in Betracht, weil keine Be- und Verarbeitung von Rohstoffen und damit auch nicht eine nahezu ausschließliche Verwendung der dabei gewonnenen Erzeugnisse im eigenen Betrieb der LuF erfolgt (R 135 Abs. 11 Satz 2 EStR; glA offenbar MÄRKLE/HILLER, Rn. 181 a; FELSMANN/GIERE, A 347). Dagegen sieht die FinVerw. bei überwiegendem Verbrauch der erzeugten Energie im luf. Betrieb offenbar auch bezüglich des abgegebenen Überschusses einen integrierten Bestandteil der LuF (R 135 Abs. 11 Satz 3 EStR).

UE im Ergebnis zutreffend. Allerdings verengt Abs. 2 Nr. 1 nicht, wie die FinVerw. annimmt, den luf. Nebenbetrieb auf die Be- und Verarbeitung von luf. Urproduktion. Auch die FinVerw. muß hiervon bei den Substanzbetrieben eine Ausnahme zulassen, wenn die gewonnene Substanz überwiegend im eigenen luf. Betrieb verwendet und nur der Überschuß veräußert wird (R 135 Abs. 3 Satz 3

EStR). Da Energieerzeugung keine luf. Betätigung ist (R 135 Abs. 11 Satz 1 EStR), muß man sie bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 1 für gewerblich halten. Es stellt sich dann uE sehr wohl die Frage, ob dieser Gewerbebetrieb ausnahmsweise ein luf. Nebenbetrieb ist, wenn die Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 1 vorliegen. UE ist dies jedenfalls der Fall, wenn die erzeugte Energie überwiegend im eigenen luf. Betrieb verbraucht wird und der Überschuß entgeltlich abgegeben wird.

So früher wohl auch OFD Kiel v. 8. 6. 1988, StEK EStG § 13 Nr. 513; ein derartiger Sachverhalt könnte etwa dem BFH v. 23. 1. 1969 IV R 36/68, BStBl. II, 340 zugrunde gelegen haben, das im Streitfall ein Elektrizitätswerk als Nebenbetrieb eines luf. Betriebs ansah; glA offenbar KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. C 36 „Wasserkraftanlage“; wie hier auch FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 50. Für geringere Grenzen zB KOEPEL/FISCHER-TOBIES, Inf. 1992, 409: „30 vH“.

Wird die erzeugte Energie überwiegend entgeltlich in ein Versorgungsnetz abgegeben, handelt es sich um einen selbstständigen ggf. gewerblichen Betrieb „Energieerzeugung“, wenn ein Totalgewinn erzielt werden kann. Letzteres dürfte regelmäßig zu verneinen sein, wenn die Einspeisungsvergütung lediglich höchstens die Erzeugerkosten abdeckt.

Bei Biogaserzeugung durch Land- und Forstwirte hält die FinVerw. die Annahme eines Nebenbetriebs für möglich (R 135 Abs. 11 Satz 4 iVm. Abs. 3 EStR; auch FELSMANN/GIERE, A 343: Produkt der ersten Verarbeitungsstufe), wenn die Biomasse überwiegend im eigenen Betrieb erzeugt wird (Mengenvergleich, ggf. erzielbare Biogas- bzw. Strommenge, vgl. FELSMANN/GIERE, A 343 a; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 54 a) und das Biogas überwiegend zum Verkauf bestimmt ist oder wenn die Biomasse entgeltlich erworben wird, das Biogas nahezu ausschließlich im eigenen Betrieb Verwendung findet (OFD Köln v. 21. 5. 1997, StEK EStG § 13 Nr. 649 Tz. 2.2; letzteres ist uE integrierter Bestandteil des luf. Betriebs, nicht Nebenbetrieb), Gewerbebetrieb, wenn die eingesetzte Biomasse überwiegend zugekauft wird und das erzeugte Biogas überwiegend zum Verkauf bestimmt ist (vgl. auch die vorangegangenen Weisungslage nach dem FinMin. NRW v. 9. 7. 1985, StEK EStG § 13 Nr. 466; glA MÄRKLE/HILLER, Rn. 181). Eine gewerbliche Tätigkeit ist jedenfalls anzunehmen, wenn das erzeugte Roh-Biogas durch weitere Bearbeitung zu einem zum Verkauf bestimmten Produkt anderer Marktgängigkeit wird (glA BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 174 „Biogaserzeugung“), insbes. wenn es der Erzeugung und dem Verkauf anderer Energieformen (zB Heißwasser oder Strom) dient (glA FELSMANN/GIERE, A 343: zweite Bearbeitungsstufe; dort auch zum gegenteiligen Standpunkt der FinVerw.).

Die gemeinschaftliche Energieerzeugung kann Nebenbetrieb eine Mitunternehmenschaft sein, wenn alle Mitunternehmer Land- und Forstwirte sind (glA FELSMANN/GIERE, A 343 a).

331–332 Einstweilen frei.

333 4. Substanzbetriebe als Nebenbetriebe

Aus § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 folgt, daß zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch solche aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung gehören, zB aus Bergbauunternehmen und aus Betrieben zur Gewinnung von Torf, Steinen und Erden, soweit sie nicht luf. Nebenbetriebe sind. Demnach ist von Gesetzes wegen davon auszugehen, daß Substanzbetriebe luf. Nebenbetriebe sein können (s. auch

schon RFH v. 23. 12. 1936, RStBl. 1937, 677 zu einer Kiesgrube). Zu Substanzbetrieben auch Anm. 202 ff.

Unter Substanzbetrieben wird Abbauland iSd. § 43 BewG verstanden (R 135 Abs. 3 Satz 3 EStR). Grundeigentümermineralien gehören grds, auch wenn sie als WG in Erscheinung getreten sind, nicht zum luf. BV. Rspr. (BFH v. 19. 1. 1982 VIII B 57/80, BStBl. II, 526; RFH v. 2. 6. 1932, RStBl., 774) und FinVerw. (R 135 Abs. 3 Satz 3 EStR; schon Länderlasse v. 9. 8. 1974, BStBl. I, 635) erkennen den Abbau von Sand, Kies, Torf usw. durch den Land- und Forstwirt auf seinem Grund und Boden als luf. Nebenbetrieb iSv. Abs. 2 Nr. 1 an, wenn die gewonnene Substanz überwiegend im eigenen luf. Betrieb verwendet wird. Ist dies von vornherein so vorgesehen und wird dies auch verwirklicht, ist das Mineral ab seiner Entstehung notwendiges luf. BV (glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 77) bzw stellen die Erlöse für veräußerte Substanzen luf. BE dar. Fehlende Verwirklichung läßt auf eine gegenteilige ursprüngliche Absicht schließen. Gehört die Wohnung des Land- und Forstwirts nicht mehr zum luf. BV, ist diesbezüglich verbauter Kies und Sand nicht im eigenen luf. Betrieb verwendet. Ändern sich die Verhältnisse, kann sich dies bezüglich des bisherigen luf. Nebenbetriebs als Strukturwandel zum gewerblichen Betrieb darstellen, ggf. aber auch als geduldetes luf. BV (§ 4 Abs. 1 Satz 4), wenn etwa ein Ausbeutevertrag mit einem Dritten abgeschlossen wurde und nunmehr Pachteinnahmen (= luf. BE) anfallen (glA FELSMANN/KÖNIG, A 1189). Werden vom Dritten regelmäßig mehr als 50 vH der geförderten Menge für den eigenen luf. Betrieb bezogen, kann uE trotz dieses Umstands nicht von einem luf. Nebenbetrieb ausgegangen werden, da keine Identität in der Betriebsinhaberschaft besteht (aA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 76).

Die weitere Verarbeitung von Substanz, etwa in einer Ziegelei, findet grds. im Rahmen eines selbständigen Gewerbebetriebs statt (RFH v. 12. 1. 1939, RStBl., 605; v. 2. 6. 1932, RStBl., 774).

Einstweilen frei.

334–339

B. Der Nutzungswert der Wohnung, die Baudenkmal ist (Abs. 2 Nr. 2)

Schrifttum ab 1990 (zu älterem Schrifttum s. LEINGÄRTNER/ZAISCH, 2. Aufl. Kap. 14 vor Rz. 393): HARTMANN/PAUS, Das WohnungsbauFG, Inf. 1990, 73; PAUS, Eigengenutzte Wohnungen im Betriebsvermögen, DB 1990, 811; PAPE, Folgen der Nutzungsüberlassung in der LuF bei Vereinbarungen zwischen Angehörigen, Inf. 1991, 49; STEPHAN, Zu einer sinngemäßen Anwendung der großen Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 und 21 EStG in den neuen Bundesländern, DB 1992, 711; WACKER, Aktuelle Einzelfragen zur Entnahme von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen, BB Beil. 1994 Nr. 18; B. MEYER, Die Neuregelung der privaten Wohneigentumsförderung, FR 1996, 45, 98; SCHEICH, Probleme der Wohnungsentnahme anlässlich des Wegfalls der Nutzungswertbesteuerung, Inf. 1997, 584; HILLER, Stfreie Entnahme oder Veräußerung der Wohnung – Eine kritische Auseinandersetzung mit der Verwaltungsauffassung und der gesetzlichen Regelung zur Nutzungswertbesteuerung, Inf. 1998, 449; ENGEL, Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft – Änderungen durch das StEntlG 1999/2000/2002, NWB F. 3 d, 613 (19/1999); PAUS, Werbungskostenabzug bei Wegfall der Nutzungsbesteuerung, DStZ 1999, 296; KANZLER, Abwahl der Nutzungswertbesteuerung bei landwirtschaftlichen Wohnhäusern, FR 2000, 1053; v. SCHÖNBERG, Nutzungswertbesteuerung des Wohnhauses eines Land- oder Forstwirts und Einkünftequalifikation bei werdenden Land- und Forstwirten, HFR 2001, 864; KANZLER, Stfreie Entnahme eines Hausgartens bei Abwahl der Nutzungswertbesteuerung, FR 2002, 639.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 Nr. 2

340 1. Überblick zu den Regelungen zur Wohnung des Land- und Forstwirts

Die früher in Abs. 2 Nr. 2 aF (Nutzungswertbesteuerung) und § 52 Abs. 15 aF (Übergangsregelung zur Konsumgutbesteuerung) für alle Wohnungen im luf. BV enthaltenen Regelungen sind nun in Abs. 2 und Abs. 4 beschränkt auf Wohnungen enthalten, die Baudenkmäler sind; das früher in § 52 Abs. 15 Satz 10 aF enthaltene Entnahmeprivileg für Grundstücke zum Bau eigengenutzter oder Altenteilerwohnungen ist nun in Abs. 5 geregelt.

Abs. 2 Nr. 2 bestimmt, daß der Nutzungswert der Wohnung des Stpfl. bei den Einkünften aus LuF zu erfassen ist, wenn sie die bei Betrieben gleicher Art übliche Größe nicht überschreitet und das Gebäude ein Baudenkmal ist.

Abs. 4 Satz 1 beschränkt die Besteuerung des Nutzungswerts auf solche denkmalgeschützte Wohnungen, die bereits im VZ 1986, also zur Zeit des Wegfalls der Nutzungswertbesteuerung, zum BV des Stpfl. gehörten (s. Anm. 374).

Abs. 4 Sätze 2–6 treffen Regelungen für den idR stfreien Übergang denkmalgeschützter Wohnungen vom BV ins PV (s. Anm. 375 ff.).

Abs. 5 sieht stfreie Bodenentnahmen bei Errichtung eigengenutzter Wohnungen und von Altenteilerwohnungen vor. Dieses Entnahmeprivileg gilt nach § 15 Abs. 1 Satz 3 und § 18 Abs. 4 Satz 1 auch für *Gewerbetreibende und Freiberufler*, „sofern das Grundstück im Veranlagungszeitraum 1986 zu einem gewerblichen (bzw. der selbständigen Arbeit dienenden) Betriebsvermögen gehört hat“ (s. Anm. 390 ff.).

341 2. Rechtsentwicklung der Nutzungswertbesteuerung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

Bis zum 31. 12. 1986 wurde der Nutzungswert der Wohnung des Land- und Forstwirts bei den Einkünften aus LuF erfaßt; die Wohnung gehörte zum BV des luf. Betriebs (s. Anm. 346 ff.). Diese Nutzungswertbesteuerung galt seit dem EStG 1925 (§ 27); davor gehörte der Wohnungswert ebenso wie die Einkünfte aus dem Betrieb der LuF zum Einkommen aus Grundbesitz (§ 6 Nr. 2 und 3 EStG 1920).

Wohn eigFG v. 15. 5. 1986 (BGBl. I, 730; BStBl. I, 278): Nach der Anwendungsvorschrift in § 52 Abs. 15 war Abs. 2 Nr. 2 (Nutzungswertbesteuerung der Wohnung im luf. BV) letztmals für den VZ 1986 anzuwenden. Wurde die Nutzungswertbesteuerung fortgeführt, so endete sie zwangsweise spätestens zum 31. 12. 1998. In jedem Fall konnte die Wohnung stfrei aus dem BV entnommen werden.

StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224): Die Übergangsregelung in § 52 Abs. 15 wurde um einen neuen Satz 10 ergänzt. Danach blieben Entnahmegewinne stfrei, wenn der Grund und Boden dadurch entnommen wurde, daß auf ihm die Wohnung des Stpfl. oder eine Altenteilerwohnung errichtet wird. Erweiterung auf die anderen betrieblichen Einkunftsarten durch Satz 11.

WoBauFG v. 22. 12. 1989 (BGBl. I, 2408; BStBl. I, 205): Der Übergangsregelung in § 52 Abs. 15 wurde ein neuer Satz 12 angefügt. Danach war die Nutzungswertbesteuerung für selbstgenutzte Wohnungen in denkmalgeschützten Betriebsgebäuden und ihre stfreie Entnahme auch über den 31. 12. 1998 möglich.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Die Abs. 2, 4 und 5 wurden wegen Wegfalls des § 52 Abs. 15 geändert. Danach wird der Nutzungswert denkmalgeschützter Wohnungen weiter bei den Einkünften aus LuF erfaßt (Abs. 2 Nr. 2). Ihre Entnahme ist gem. Abs. 4 auch nach 1998 ebenso stfrei (s. Anm. 379), wie die Entnahme luf. Grund und Bodens zur Errichtung eigener oder durch Altenteiler genutzter Wohnungen gem. Abs. 5 (s. Anm. 391 aE).

3. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nutzungswertbesteuerung für Baudenkmale (Abs. 2 Nr. 2) 342

Schrifttum: STEPHAN, Zur Verfassungswidrigkeit des § 52 Abs. 15 Satz 12 EStG, DB 1990, 1157; HERDER, § 52 Abs. 15 Satz 12 EStG – Bemerkungen zu einer angeblich höchst bedenklichen Norm, Inf. 3/1991, III; BANSEMER, Denkmalschutz im Steuerrecht, Wiesbaden 1992; WEGENER, Beratungserfordernisse im Hinblick auf das Auslaufen der Übergangsregelung gem. § 52 Abs. 15 EStG, HLBS Report 4/98, 3; RINCK, Muß zu einem Hof oder Landgut ein Wohnhaus gehören?, AgrarR 1998, 179; HILLER, Steuerfreie Entnahme oder Veräußerung der Wohnung, Inf. 1998, 449; KLEEBERG, Die eigengenutzte Wohnung in einem zu einem Betriebsvermögen gehörenden Baudenkmal, FR 1998, 774; s. auch das Schrifttum vor Anm. 340.

Mit der ursprünglichen Bedeutung der Zuordnung luf. Wohnungen zum BV hat die Nutzungswertbesteuerung für Baudenkmale nichts zu tun. Dieser Bedeutungswandel begründet zugleich die verfassungsrechtlichen Zweifel an der Regelung.

Die Bedeutung der Nutzungswertbesteuerung sah die Rspr. ursprünglich in dem engen Bezug der Wohnung zum luf. Betrieb und im Familienbezug der Einkünfte aus LuF: Die Wohnung ist Mittelpunkt der luf. Tätigkeit, die auch eine ständige Überwachung des Hofes erfordert (RFH v. 11. 11. 1931, RStBl. 1932, 389; BFH v. 4. 4. 1968 IV 210/61, BStBl. II, 411). Davon geht auch immer noch die bewertungsrechtliche Zuordnung zum luf. Vermögen aus (§ 34 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 BewG). Wurde die betriebsübliche Größe überschritten, dann war der Nutzungswert bei den Einkünften aus VuV zu versteuern. Wurde die Nutzungswertbesteuerung ursprünglich ua. mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz gerechtfertigt, weil Mieter gegenüber Eigentümern nicht benachteiligt sein sollten (BVerfG v. 3. 12. 1958 1 BvR 488/57, BVerfGE 9, 3), so ist die StBelastung im Laufe der Zeit vielfach in eine Begünstigung umgeschlagen, weil AfA und Schuldzinsen zu erheblichen ausgleichsfähigen Verlusten führten. Entsprach der Wegfall der Nutzungswertbesteuerung daher dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, so erweist sich die Beibehaltung der Nutzungswertbesteuerung für Baudenkmale (wie etwa auch Schlösser und Herrenhäuser) als StBegünstigung, die den jederzeitigen Übergang zur sog. Privatgutlösung erlaubt, wenn der BA-Abzug keine Vorteile mehr verspricht (vgl. HILLER, Inf. 1998, 450 „Adelsprivileg“).

Die Fortführung der Nutzungswertbesteuerung für Baudenkmale wird von der hM im Schrifttum aus unterschiedlichen Gründen für verfassungswidrig gehalten, weil sie denkmalgeschützte Wohnungen im PV nicht erfaßt, ausschließlich Land- und Forstwirte begünstigt und weil die Nichtbegünstigung unentgeltlicher Nutzungsüberlassung als sachfremde Differenzierung beurteilt wird.

Grundlegend zur gleichlautenden Regelung des § 52 Abs. 15 Satz 12 aF: STEPHAN, DB 1990, 1157; glA HARTMANN/PAUS, Inf. 1990, 76; HILLER, Inf. 1998, 450; LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 17 Rn. 68; MÄRKLE/HILLER, Rn. 230; OBERMEIER, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992, 403; FELSMANN/GIERE, A 175 (verfassungsrechtlich be-

denklich); SCHMIDT/SEEGER XXIII. § 13 Rn. 176 (gleichheitswidrige StErleichterung); aA HERDER, Inf. 3/1991, III.

UE ist der gleichheitswidrige Ausschluß der anderen betrieblichen Einkunftsarten von der Begünstigung selbstgenutzter Baudenkmale durch verfassungskonforme Auslegung des Abs. 2 Nr. 2 und den Begriff des BV in § 4 Abs. 1 zu beheben. Nachdem der enge Bezug der Wohnung des Land- und Forstwirts mit dem Betrieb die BV-Eigenschaft nicht mehr rechtfertigt (s.o.), kann nur noch der Förderzweck des Abzugs von Erhaltungs- und Finanzierungsaufwendungen die Zuordnung eigengenutzter Wohnungen zum BV begründen. Dieser Zweck ist aber bei den gewerblichen und freiberuflichen Einkünften ebenso zu bejahen, wie bei der selbstgenutzten Wohnung im PV. Bei der StBegünstigung von Entnahmen zur Wohnbebauung (Abs. 5) wird dies durch Verweisungen in § 15 Abs. 1 Satz 3 und § 18 Abs. 4 Satz 1 sichergestellt.

343 4. Geltungsbereich der Nutzungswertbesteuerung und ihrer Folgeregelungen

Persönlicher Geltungsbereich: Die Nutzungswertbesteuerung für denkmalgeschützte Wohngebäude im luf. BV gilt nur für natürliche Personen. Eine Nutzung zu Wohnzwecken durch eine juristische Person ist nicht denkbar. Die Sonderregelung findet im übrigen auf unbeschränkt und beschränkt Stpfl. für ihre Inlandseinkünfte Anwendung (s. auch Anm. 8 f.); § 49 Abs. 1 Nr. 1 enthält keine Einschränkungen für beschränkt estpfl. inländische Einkünfte. UE findet die Nutzungswertbesteuerung auch Anwendung auf die Auslandswohnung eines (unbeschränkt) Stpfl., sofern die Nutzung nicht zur Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland führt (§ 1 Abs. 1).

Sachlicher Geltungsbereich: Dem Wortlaut nach sind die Nutzungswertbesteuerung und ihre Folgeregelungen (Abs. 4 und 5) nur auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft anwendbar. UE ist jedoch eine verfassungskonforme Ausdehnung auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und selbständiger Tätigkeit geboten (s. Anm. 342). In § 13a wird die Nutzungswertbesteuerung nicht mehr erwähnt (anders noch § 13a Abs. 3 Nr. 2 und Abs. 7 aF). Als Gewinnermittlungsvorschrift erfaßt § 13a die Wohnung aber ohne weiteres als BV, so daß Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 4 und 5 auch für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gilt.

Nur die Wohnung des Betriebsinhabers oder Altenteilers ist begünstigt. Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 4 erfassen daher nicht die ohne gesicherte Rechtsposition zur unentgeltlichen Nutzung überlassene Wohnung, wie dies in § 52 Abs. 15 Satz 9 aF vorgesehen war. Ob diese Wohnungen geduldetes BV bleiben oder mit Ablauf der Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 aF zum 31. 12. 1998 stfrei oder stpfl. zu entnehmen waren, ist unklar (s. LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 17 Rn. 254).

Im Beitrittsgebiet war die Wohnung ohne Übergangsregelung von Anfang an PV. Nach FinVerw. ist Abs. 2 Nr. 2 und daher auch § 52 Abs. 15 aF im Beitrittsgebiet nicht anzuwenden, so daß Wohnungen zum 1. 1. 1991 mit dem Buchwert ins PV zu überführen waren (OFD Rostock v. 12. 12. 1991, StEK EStG § 13 Nr. 559). Damit ist auch die Dauerregelung für selbstgenutzte Baudenkmäler im Beitrittsgebiet ausgeschlossen.

OFD Rostock aaO: Im Beitrittsgebiet wurde der Gewinn aus LuF für die VZ bis 1990 nach dem EStG-DDR besteuert und für VZ ab 1991 nach dem EStG (Anl. I B Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 14 Einigungsvertrag v. 31. 8. 1990, BGBl. II, 885; BStBl. I, 657). Zwar entsprach § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG-DDR der Regelung des Abs. 2 Nr. 2 aF. Da jedoch eine § 52 Abs. 15 aF entsprechende Übergangsregelung fehlte, war § 13 Abs. 2 Nr. 2 DDR-EStG letztmalig für den VZ 1990 anzuwenden. AA STEPHAN

(DB 1992, 211: entsprechende Anwendung der Übergangsregelungen in § 52 Abs. 15 und 21 aF). Eine analoge Anwendung der sog. großen Übergangsregelung in § 52 Abs. 21 Satz 2 aF auf private Wohnungen im Beitrittsgebiet vertritt auch der BFH aus Gründen des Gleichheitssatzes (BFH v. 21. 10. 1997 IX R 29/95, BStBl. II 1998, 142).

Einstweilen frei.

344–345

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 2 Nr. 2

1. Wohnung des Steuerpflichtigen im land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen

a) Begriff der Wohnung: Wohnung im Betriebsvermögen (Betriebsleiter- und Altenteilerwohnung)

346

Nach Abs. 2 Nr. 2 gehört auch der Nutzungswert der Wohnung des Stpfl. zu den Einkünften aus LuF. Voraussetzung ist daher das Vorliegen

- von *Einkünften aus LuF*,
- einer *Wohnung* und
- einer *Wohnung des Stpfl.*

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind Voraussetzung für die Nutzungswertbesteuerung. Ertragstl. muß ein einkunftserzielender luf. Betrieb (s. Anm. 40 ff. u. 216 ff.) und keine Liebhaberei (s. Anm. 60 ff. u. § 2 Anm. 350 ff.) vorliegen. Entsprechend dem BewG setzt bei einem Land- und Forstwirt die Zugehörigkeit des Nutzungswerts seiner Wohnung zu den Einkünften aus LuF und des zugehörigen Wohnhauses zum luf. BV auch estrechtl. voraus, daß Wohnung und Wohngebäude dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb der LuF zu dienen, und deshalb mit dem Betrieb eine wirtschaftliche Einheit bilden (BFH v. 17. 1. 1980 IV R 33/76, BStBl. II, 323).

So bei einer Wohnung auf der Hofstelle, auch wenn diese nicht regelmäßig vom Betriebsinhaber genutzt wird (BFH v. 7. 3. 1985 IV R 141/82, BStBl. II, 460) aber auch bei einem Wohngebäude am Ortsrand in einem reinen Wohngebiet (Neubaugebiet) liegt und das äußerlich weder nach seiner Gestaltung noch nach seiner Lage eine Zugehörigkeit zum luf. Betrieb erkennen läßt (BFH v. 9. 5. 1990 II R 19/88, BStBl. I, 729). Bei einem Nebenerwerbslandwirt liegt eine wirtschaftliche Einheit mit dem Betrieb vor, wenn der Betriebsinhaber oder einer seiner Familienangehörigen wegen der laufenden Versorgung eines Mindestbestands an Vieh an den Betrieb gebunden ist (BFH v. 17. 1. 1980 IV R 33/76 aaO).

Außer der wirtschaftlichen Einheit von Wohnung und Betrieb setzt die Zugehörigkeit der (denkmalgeschützten) Wohnung zum notwendigen BV voraus, daß die Wohnung betriebsübliche Größe nicht überschreitet (s. Anm. 347). Nach Abs. 4 Satz 1 müssen diese Voraussetzungen des (damals noch für alle Wohnungen im BV geltenden) Abs. 2 Nr. 2 aF im VZ 1986, dh. bereits im Zeitpunkt der Aufgabe der Nutzungswertbesteuerung, vorgelegen haben (s. Anm. 347).

Der Begriff der Wohnung umfaßt zwar sämtliche zur Führung eines selbständigen Haushalts erforderlichen Räume, die aber nicht die bewertungsrechtlich geforderte Abgeschlossenheit erfüllen müssen; dazu gehören auch die vom einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang erfaßten Kellerräume und Abstellräume außerhalb der eigentlichen Wohnung (BFH v. 5. 6. 2003 IV R 24/02, BFH/NV 2003, 1552 betr. § 52 Abs. 15 aF auch zur Zulässigkeit einer Vergrößerung und Umgestaltung der Wohnung).

Die Wohnung des Steuerpflichtigen ist idR die Wohnung des Eigentümers des luf. Betriebs, auch wenn dieser verpachtet und die Betriebsaufgabe nicht erklärt ist. Entscheidend ist die Zugehörigkeit zum BV. Ist der Stpfl. Miteigentümer, so versteuert er den Nutzungswert im Umfang seines Eigentumsanteils. Wohnungen von *Mitunternehmern* oder *Mitgliedern einer Erbengemeinschaft*, die im Betrieb mitarbeiten, gehören zum luf. BV, wenn die Wohnhäuser auf der Hofstelle oder in unmittelbarer Nähe liegen (BFH v. 25. 11. 1983 III R 73/80, BStBl. II 1984, 292; s. auch BFH v. 28. 3. 1974 IV R 172/71, BStBl. II 1975, 9). Bei Ehegatten-Mitunternehmerschaften zählt auch der Grundstücksanteil der Ehefrau zum notwendigen SonderBV (BFH v. 19. 2. 1987 IV R 175/85, BStBl. I, 430). Ausnahmsweise kann die Wohnung auch dem *Nutzungsberechtigten* zugerechnet werden, der als Pächter, Nießbraucher oder aufgrund Wirtschaftsüberlassungsvertrags die HK getragen hat (iE LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 17 Rn. 24 ff.). Obwohl Abs. 2 Nr. 2 nach dem Wortlaut nur die *Wohnung des Betriebsinhabers* erfaßt, gehört auch der Nutzungswert der (denkmalgeschützten) *Altenteilerwohnung* zu den Einkünften aus LuF. Gleichgültig ob die Altenteiler mitarbeiten, gehört ihre Wohnung nicht nur bewertungsrechtlich zum luf. Vermögen (§ 34 Abs. 3 BewG), sondern nach Abs. 2 Nr. 2 aF auch estrechtl. zum notwendigen BV (BFH v. 17. 1. 1980 IV R 33/76, BStBl. II, 323 [327] u. v. 14. 8. 1987 III R 89/82, BFH/NV 1988, 52).

Zur Wohnungsüberlassung unter Mitunternehmern s. Anm. 374 und zur Entnahme einer Altenteilerwohnung s. Anm. 379 f.

347 b) Betriebsübliche Größe der Wohnung

Im Unterschied zum Bewertungsrecht, das eine solche Einschränkung nicht vorsieht (vgl. § 34 Abs. 3 BewG), gehörte im VZ 1986 der Nutzungswert der (denkmalgeschützten) Wohnung nur dann zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn die Wohnung die bei Betrieben gleicher Art *übliche Größe nicht überschreitet*. Die Wohnung gehört dann zugleich zum notwendigen BV (BFH v. 4. 4. 1968 IV 210/61, BStBl. II, 411 mwN). Die die übliche Größe überschreitende (denkmalgeschützte) Wohnung ist PV, wobei die Nutzungswertbesteuerung (bis 1986 bzw. 1998) nach der Kostenmiete vorgenommen werden konnte (BFH v. 31. 3. 1998 IX R 18/96, BStBl. I, 386).

Die übliche Größe einer Wohnung richtet sich nicht nach dem aktuellen Wohnbedarf des Stpfl. und seiner Familie (BFH v. 5. 6. 2003 IV R 24/02, BFH/NV 2003, 1552), sondern ist betriebsbezogen zu beurteilen. Entscheidend ist daher, was typisch für vergleichbare andere Betriebe ist, zumal sich die Zahl der Bewohner im Laufe der Zeit ständig verändert. Gerade denkmalgeschützte Häuser sind oft größer als moderne Wohnungen, weil sie den Stpfl., seine Familie und auch andere, familienfremde Personen aufnehmen mußten, die zum Haushalt des Land- und Forstwirts gehörten (BFH v. 5. 6. 2003 IV R 24/02 aaO).

Guts- und Herrenhäuser, die ebenso wie Burgen und Schlösser meist denkmalgeschützt sind, unterliegen ebenfalls der Nutzungswertbesteuerung, wenn sie der betriebsüblichen Größe solcher Güter entsprechen (RFH v. 14. 1. 1932, RStBl., 389; BFH v. 4. 4. 1968 IV 210/61, BStBl. II, 411). Nur wenn das Gutshaus nach Anlage und Errichtung vollständig aus dem Rahmen eines gewöhnlichen Gutshauses herausfällt und nach der Verkehrsauffassung nicht als Wohnhaus eines Landwirts, sondern wegen seiner Größe und Ausstattung als repräsentatives Herrenhaus oder Schloß erscheint und daher der Standes- und Familienrepräsentation dient, ist der Nutzungswert nicht mehr den Einkünften aus LuF zuzurechnen (vgl. RFH v. 4. 5. 1932, RStBl., 763; v. 22. 6. 1933, RStBl.,

881; v. 19. 1. 1934, RStBl., 344; v. 8. 10. 1936, RStBl., 1126). Daß der BFH, anders als der RFH, kaum mit der Zuordnung von Guts- und Herrenhäusern zu den Einkünften aus LuF befaßt war, läßt vermuten, daß die FinVerw. diese Gebäude eher großzügig dem notwendigen BV luf. Betriebe zuordnet; diese Vermutung wird durch die Regelungen zum Umfang des zur Wohnung gehörenden Grund und Bodens bestärkt, die insbes. auch auf Parks und Schloßgärten eingehen (zB OFD Koblenz v. 23. 2. 2000, StEK EStG § 13 Nr. 672 zu 2. 4. 2.1. bb).

c) Denkmalseigenschaft der Wohnung

348

Die Nutzungswertbesteuerung setzt nach Abs. 2 Nr. 2 voraus, daß das Gebäude oder der Gebäudeteil nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist.

Ein Baudenkmal nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ist ein Gebäude, für das die zuständige Denkmalschutzbehörde eine entsprechende Bescheinigung ausgestellt hat. Dieser Bescheinigung kommt Tatbestandswirkung zu; sie ist damit Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO (iE § 7 i EStG Anm. 35; s. auch R 83 b EStR und BMF v. 25. 8. 1999, BStBl. I, 823 mit einer Liste der zuständigen Denkmalschutzbehörden; BMF v. 4. 10. 1999, BStBl. I, 879 betr. Hessen).

UE muß die Denkmalseigenschaft – anders als die BVEigenschaft – noch nicht im VZ 1986 (s. Anm. 374) vorgelegen haben. Abs. 4 Satz 1 bestimmt lediglich, daß die Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 2 aF vorgelegen haben müssen, daß die Wohnung also zum luf. BV gehört haben muß. Mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung genügt es daher, daß die Denkmalseigenschaft vor Ablauf der allgemeinen Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 aF (s. Anm. 341) zuerkannt wurde (glA KLEEBERG, FR 1998, 775).

Gebäude oder Gebäudeteil: Ausdrücklich setzte § 52 Abs. 15 Satz 12 aF noch ein Gebäude oder Gebäudeteil *des BV* voraus. Sachlich hat sich durch den Wegfall des Begriffs des BV nichts geändert, denn die Erfassung des Nutzungswerts bei den Einkünften aus LuF ist von der BVEigenschaft der Wohnung im VZ 1986 abhängig (s. Anm. 374).

Einstweilen frei.

349

2. Rechtsfolge des Abs. 2 Nr. 2: Besteuerung des Nutzungswerts

350

Nach Abs. 2 Nr. 2 kann die Nutzungswertbesteuerung für denkmalgeschützte Wohngebäude im luf. BV auch noch nach Ablauf der Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 aF, also nach dem 31. 12. 1998, zeitlich unbegrenzt fortgeführt werden (s. Anm. 341).

Mit der unbefristeten Fortführung der Nutzungswertbesteuerung sind alle Aufwendungen des Stpfl. auf die Wohnung weiterhin BA. Der Stpfl. hat ferner das jederzeitige Wahlrecht, auf die Nutzungswertbesteuerung zu verzichten (Abs. 4 Satz 2) und die sog. kleine Übergangsregelung nach Abs. 4 Satz 3 sowie die stfreie Entnahme oder Veräußerung (Abs. 4 Sätze 5 und 6) in Anspruch zu nehmen.

Zur Bemessung des Nutzungswerts für denkmalgeschützte Wohnungen im luf. BV hat die OFD Hannover folgende Grundsätze aufgestellt (OFD Hann. v. 19. 1. 1999, FR 1999, 274):

- ▷ Sofern für die Wohnung mangels Vergleichsobjekten eine Marktmiete nicht ermittelt werden kann, ist als Nutzungswert der Wohnung grundsätzlich die

nach der II. BerechnungsVO ermittelte Kostenmiete anzusetzen (BFH v. 30. 1. 1974 IV R 105/72, BStBl. II, 608). Insoweit sind die Grundsätze der Rspr. zum Ansatz der Kostenmiete entsprechend anzuwenden (BFH v. 31. 3. 1998 IX R 18/96, BStBl. II, 386).

- ▷ Kann ausnahmsweise eine Marktmiete ermittelt werden, so ist diese Grundlage der Besteuerung. Eine Kürzung wegen besonderer Umstände, die den Wert beeinflussen, soll in diesem Fall nicht vorzunehmen sein, weil die für diese Kürzung bedeutsamen Umstände (insbesondere das Umfeld der Wohnung) auch für die Vergleichsobjekte entsprechend vorliegen.

Von dem nach Kosten- oder Marktmiete ermittelten Nutzungswert der Wohnung soll ein Abschlag wegen der Zugehörigkeit zum luf. BV nicht vorzunehmen sein, weil die betreffenden Wohngrundstücke ohne Ansatz eines Entnahmegewinns aus dem BV ausscheiden können (Abs. 4 Satz 5).

351–353 Einstweilen frei.

C. Produktionsaufgaberente nach dem Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftl. Tätigkeit (FELEG), Abs. 2 Nr. 3

Schrifttum: LEHLE in Das Deutsche Bundesrecht, V E 60, 13 ff.; GIERLICH, Einstellung der landwirtschaftl. Erwerbstätigkeit, NWB F. 3 d, 483; HILLER, Betriebsstillegungen und -abgaben im Sinne des FELEG, Inf. 1989, 457; FELDHAUS, Steuerliche Auswirkungen der Flächenstillegung landwirtschaftl. Nutzflächen, Inf. 1989, 415.

Verwaltungsanweisungen: R 6 zu § 3 Nr. 27 EStR; OFD München v. 7. 1. 1993, StEK EStG § 13 Nr. 585; OFD Chemnitz v. 17. 12. 1996, StEK EStG § 13 Nr. 638.

354 I. Rechtsentwicklung, Geltungsbereich und Bedeutung der Regelung

Zu den Einkünften aus LuF gehört auch die Produktionsaufgaberente nach dem Ges. zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit (FELEG).

Rechtsentwicklung des Abs. 2 Nr. 3: Die Regelung wurde mit Ges. zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftl. Erwerbstätigkeit eingefügt (FELEG v. 21. 12. 1989, BGBl. I, 233; BStBl. I, 116, mit ÄndG v. 27. 9. 1990, BGBl. I, 2110; zur Gesetzesbegründung BTDrucks. 11/2972; zum FELEG auch die StilllegungsVO – StillV – v. 14. 6. 1989, BGBl. I, 1095). Nach § 52 Abs. 15 a idF des FELEG wurde der VZ 1989 als Beginn der Anwendung bestimmt.

Das FELEG gilt nach Art. 46 Agrarsozialreformgesetz (ASRG, v. 29. 7. 1994, BGBl. I, 1890) seit 1. 1. 1995 auch in den neuen Bundesländern (s. dazu vor allem §§ 18 a–d FELEG). Es beruht auf einer gleichlautenden Gemeinschaftsregelung des Rates der Europäischen Gemeinschaften (VO EWG Nr. 1096/88 v. 25. 4. 1988).

Die Bedeutung des Gesetzes (zur Gesetzesbegründung BRDrucks. 366/88) erschließt sich bereits aus seinem Titel. Es soll die Einstellung landwirtschaftl. Tätigkeit bei älteren landwirtschaftl. Unternehmern fördern. Dazu ist vor allem deren soziale und ökonomische Absicherung beabsichtigt. Daneben soll das Gesetz insbes. auch der Marktentlastung, der Verbesserung der Struktur der weiter im Markt verbleibenden landwirtschaftl. Unternehmen sowie der Förderung des Natur- und Umweltschutzes dienen (s. auch LEHLE, Deutsches Bundesrecht, V E, 13). Abs. 2 Nr. 3 fingiert die Produktionsaufgaberente nach § 6 FELEG zu den Einkünften iSd. Abs. 1 (glA SCHMIDT/SEGER XXIII. § 13 Rn. 168), sofern

es sich nicht um stfreie Einnahmen handelt (§ 3 Nr. 27). Dies gilt auch für den Hinterbliebenen, der noch (abgeleitete) Produktionsaufgaberechte bezieht. Sofern nach den Voraussetzungen des FELEG noch ein Ausgleichsgeld an landwirtschaftl. ArbN und an Familienangehörige gezahlt wird, die im landwirtschaftl. Betrieb mitgearbeitet haben, gehört dieses bei diesen Personen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, das mit den Maßgaben des § 3 Nr. 27 stfrei ist. Das FELEG steht in engem Zusammenhang mit dem Gesetz über eine Altershilfe für Landwirte (– GAL – v. 14. 9. 1965, BGBl. I, 1449, mit Änd.). Vom 1. 1. 1997 an ist das FELEG nur noch anzuwenden, wenn die Voraussetzungen für den Anspruch erstmals vor diesem Zeitpunkt vorgelegen haben (§ 20 FELEG); demnach ist die beibehaltene – dazu BTDrucks. 14/442, Tz. 3 der Einzelbegründung – StBefreiung nach § 3 Nr. 27 allenfalls bis zum VZ 2008 möglich (dazu auch KANZLER, FR 1999, 423 [426]).

II. Produktionsaufgaberechte nach § 6 FELEG

1. Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit als Grundlage der Produktionsaufgaberechte

355

Nach §§ 1, 2, 3 und 6 Abs. 1 FELEG können Landwirte unter bestimmten persönlichen und sachlichen Voraussetzungen eine *Produktionsaufgaberechte* erhalten, wenn sie Flächen *stilllegen* oder *abgeben*.

Eine Flächenstilllegung kann unter den sonstigen Voraussetzungen des § 2 FELEG (ua 5-Jahresfrist) nur durch Brachlegung oder erstmalige Aufforstung erfolgen (§ 2 Abs. 4 FELEG iVm. § 1 StillV, dort zu weiteren Voraussetzungen). Die Flächenstilllegung bezieht sich nur auf landwirtschaftl. Nutzung; Forstflächen können nicht stillgelegt werden, für sie kommt nur die Alternative der Abgabe in Betracht (LEHLE, Deutsches Bundesrecht, V E 60, 15). Entsprechende Mindestpflege und Bewirtschaftung zulässigerweise für den Eigenbedarf zurückbehaltener Flächen ist gesetzlich zugelassen. Keine Stilllegung soll vorliegen, wenn Flächen etwa mit Mietwohnhäusern bebaut werden (LEHLE aaO V E 60, 15). Da das FELEG keine endgültige Betriebseinstellung verlangt, kann eine Stilllegung estrechtl. ggf. mit den Grundsätzen über die Betriebsverpachtung oder Wirtschaftsüberlassung als nicht aufgegebener luf. Betrieb behandelt werden, sofern die getroffenen Maßnahmen die spätere Wiederaufnahme des Betriebs nicht ausschließen (glA FELSMANN, A 1497; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 112 c). Bei Aufforstung nach Maßgabe von § 2 Abs. 1 Nr. 2 FELEG iVm. § 21 Abs. 5 GAL liegt ein (regelmäßig aussetzender) forstwirtschaftlicher Betrieb vor.

Die Abgabe von Flächen richtet sich nach § 3 FELEG, der Umfang des zulässigen Rückbehalts nach § 4 FELEG, wobei auf den nicht abgegebenen Flächen im allgemeinen keine luf. Erzeugnisse für den Markt produziert werden dürfen. § 3 FELEG enthält zur begünstigten Flächenabgabe recht umfangreiche und detaillierte Voraussetzungen (s. dazu zB LEHLE aaO, V E 60, 15 ff.).

► *Vorübergehende Flächenabgabe*: Zulässig ist die Betriebsverpachtung. § 3 Abs. 1 FELEG verlangt eine Abgabe von mindestens 9 Jahren, was die spätere Wiederaufnahme des Betriebs nicht ausschließt und ggf. ein Wahlrecht bezüglich der Betriebsaufgabe eröffnet (zB BFH v. 15. 10. 1987 IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260).

► *Endgültige Flächenabgabe*: Veräußert der Stpfl die Nutzflächen, so kann eine Betriebsveräußerung oder auch eine nicht begünstigte Betriebsabwicklung vorlie-

gen. Bei Veräußerung zur Schuldentilgung (erleichtert gem. § 3 Abs. 1 Nr. 3 FELEG) konnte bis zum VZ 2000 § 14a Abs. 5 in Betracht kommen. Eine Flächenabgabe liegt nach § 3 Abs. 2 FELEG insbesondere nicht vor, wenn der Übernehmende oder sein Ehegatte mit dem Abgebenden oder seinem Ehegatten in gerader Linie verwandt sind oder der Übernehmende die übernommene Fläche an einen in gerader Linie mit dem Abgebenden oder seinem Ehegatten Verwandten weitergibt (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 FELEG). Damit ist zB die vorweggenommenen Hoferbfolge nicht begünstigt. Die Abgabe ist auch nicht begünstigt, wenn der Landpachtvertrag nach § 4 des LandpachtverkehrsG unanfechtbar beanstandet worden ist (§ 3 Abs. 2 Nr. 2 FELEG) oder das Unternehmen oder Teile davon an einen oder mehrere Mitunternehmer abgegeben wird (§ 3 Abs. 2 Nr. 3 FELEG).

356 2. Die zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehörende Produktionsaufgaberente

Die zu den Einkünften aus LuF zählende Produktionsaufgaberente setzt sich aus dem Grundbetrag (vorgezogenes Altersgeld) und bei Stilllegung von Flächen dem Flächenzuschlag (nach Größe und Bonität der Flächen) zusammen (§ 6 Abs. 1 FELEG). Der Grundbetrag der Produktionsaufgaberente (§ 6 Abs. 2 FELEG) ist nach § 3 Nr. 27 bis zu einem Höchstbetrag von insgesamt (also nicht je VZ: R 6 zu § 3 Nr. 27 EStR) 18407 € stfrei, dh. der Grundbetrag der Produktionsaufgaberente ist solange stfrei, als er den Betrag von 18407 € noch nicht überschritten hat (§ 3 Nr. 27 Anm. 14). Eine Verteilung des Höchstbetrags entsprechend der Laufzeit kommt nicht in Betracht (OFD Chemnitz v. 17. 12. 1996 StEK EStG § 13 Nr. 638 Tz. 1.2). Der Flächenzuschlag genießt keine Stfreiheit (R 6 zu § 3 Nr. 27 EStR).

Steuerliche Behandlung der Produktionsaufgaberente: Die Produktionsaufgaberente ist, von der StBefreiung nach § 3 Nr. 27 abgesehen, in voller Höhe und nicht lediglich mit einem Ertragsanteil (s. auch MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 112f.; FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 106) grundsätzlich im Rahmen der luf. Gewinnermittlung zu erfassen (glA FELSMANN, A 1503), setzt aber nicht zwingend einen noch vorhandenen luf. Betrieb voraus (glA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 112d). Sie gehört zum luf. BV, ist aber nach Ansicht der FinVerw. beim BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 mit der Begründung nicht zu aktivieren, daß der Anspruch nicht entgeltlich erworben wurde.

OFD Chemnitz v. 17. 12. 1996 aaO Tz. 4.1; SCHMIDT/SEEGER XXIII. § 13 Rn. 168: vertretbar; im Ergebnis glA FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 105; Begründung der FinVerw. uE unzutr.; krit. zum Standpunkt der Verwaltung auch FELSMANN, A 1505f., der sie aber letztlich aus Billigkeits- und Vereinfachungsgründen für vertretbar hält.

UE kommt ohne Berücksichtigung der Billigkeitsfrage Aktivierung in Betracht, auch wenn dies im Verhältnis zu § 3 Nr. 27 Schwierigkeiten aufwirft. Ein Grund, warum ausnahmsweise von einer Aktivierung abzusehen sein soll (dazu BFH v. 14. 12. 1988 I R 44/83, BStBl. II 1989, 323 mwN betr. unverfallbare Zusage auf eine Pension), ist nicht erkennbar. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 führen die Leistungen nach Zufluß laufend zu BE (OFD Chemnitz v. 17. 12. 1996 aaO Tz. 4.1 und 4.2, dort Tz. 4.4 auch zur Sachbehandlung bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a Abs. 3–8 idF vor dem StEntlG 1999/2000/2002: ua. Erfassung des 36000 DM übersteigenden Teils des Grundbetrags nach § 13a Abs. 8 Nr. 3 aF, während der Flächenzuschlag mit dem Grundbetrag abgegolten ist). Da Feldbestellung wegfällt, kann insoweit keine Rückstellung gebildet werden (OFD München v. 7. 1. 1993, StEK EStG § 13 Nr. 585).

Bei Betriebsaufgabe, Betriebsveräußerung oder Hofübergabe wandeln sich die Leistungen aus der Produktionsaufgaberente in nachträgliche BE iSv. § 24 Nr. 2.

OFD Chemnitz v. 17. 12. 1996 aaO; SCHMIDT/SEEGER XXIII. § 13 Rn. 168; FELSMANN, A 1521: gilt auch bei Gewährung an Hinterbliebene nach § 5 FELEG.

Bis zur Betriebsaufgabe, Betriebsveräußerung oder Hofübergabe sind die Kosten für die Pflege der stillgelegten Flächen (dazu § 1 StillV) BA, danach mangels Bezug zu einer Einkunftsquelle nicht mehr abziehbar (glA SCHMIDT/SEEGER XXIII. § 13 Rn. 168; aA HILLER, Inf. 1989, 457; OFD Chemnitz v. 17. 12. 1996 aaO Tz. 6; nicht bei Stilllegung durch Aufforstung, so auch SCHMIDT/SEEGER XXIII. § 13 Rn. 168). Bezüglich der nachträglichen BE steht der Freibetrag nach Abs. 3 zu (glA FELSMANN, A 1521).

Soweit der Bund für den Landwirt Zahlungen an die landwirtschaftl. Alterskasse (Rentenversicherung) oder an die Krankenkasse leistet, liegen sonstige Einnahmen nach § 22 vor.

Einstweilen frei.

357–359

Erläuterungen zu Abs. 3: Freibetrag für Land- und Forstwirte

Schrifttum: RICHTER, Einkommensteuerliche Fragen bei der Berücksichtigung des Freibetrags der Land- und Forstwirte nach Abs. 3 EStG, Inf L 1969, 145; TIPKE, Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System, StuW 1971, 2 [12 f.]; MUTZE, Freibeträge, Sonderausgaben und andere Steuervergünstigungen bei negativen Einkünften, DB 1975, 566; RICHTER, Zur Bemessungsgrundlage der Altersentlastungsbetrages, FR 1975, 189; KÜBLER, Altersentlastungsbetrag nach § 24 a EStG – ein Steuersparmodell für ältere (Nebenerwerbs-)Landwirte, DStZ 1988, 278; HILLER, Das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 und seine Berührungspunkte mit der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 1999, 289; KANZLER, Änderungen bei den Einkünften aus LuF, FR 1999, 423; GESERICH, Die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nach dem StEntlG 1999/2000/2002, DStR 2000, 845.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

I. Rechtsentwicklung des Freibetrags für Land- und Forstwirte

360

Eine Vorläuferregelung des Abs. 3 findet sich bereits in der mit VO des Reichspräsidenten (RGBl. 1930, 518 [575]) in das EStG 1925 eingefügten Vorschrift des § 28 a.

Zur Rechtsentwicklung des Freibetrags s. auch Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, BMF-Schriftenreihe Heft 7, 173 ff., und Gutachten zur Einkommensbesteuerung in der Landwirtschaft, BMF-Schriftenreihe Heft 24, 13 ff.

KRG Nr. 12 v. 11. 2. 1946 (StuZBl. Brit. Zone 1946, 2): Mit auf 1 000 DM herabgesetztem Freibetrag wurden nur Land- und Forstwirte begünstigt, die keine Bücher führten, und deren Reineinkommen 6 000 RM nicht überstieg.

EStG 1949 v. 10. 8. 1949 (MitBlatt Verw. f. Fin. Ver. Wigebiet Nr. 15/1949): Der Freibetrag wurde auf nichtbuchführende Land- und Forstwirten bezogen, deren Einkünfte aus LuF nach Durchschnittssätzen ermittelt werden.

StÄndG 1964 v. 16. 11. 1964 (BGBl. I, 885; BStBl. I, 553): Die Grundstruktur der heute noch geltenden Freibetragsregelung geht auf das StÄndG 1964 bzw. das GDL v. 15. 9. 1965 (BGBl. I, 1350, BStBl. I, 552) zurück. Der Freibetrag von 1 200 DM bzw. 2 400 DM war allerdings noch nicht an eine Einkommenshöchstgrenze gebunden.

Die Freibetragsregelung war zunächst letztmals für den VZ 1972 (§ 52 Abs. 15 Satz 5 idF des GDL), dann für den VZ 1973 (§ 52 Abs. 17 Satz 4 idF des Änderungsgesetzes v. 8. 5. 1972, BGBl. I, 761, BStBl. I, 380), dann für den VZ 1976 (§ 52 Abs. 14 Satz 4 idF des 2. StÄndG 1973 v. 18. 7. 1974, BGBl. I, 1489, BStBl. I, 521), dann für den VZ 1978 (§ 52 Abs. 17 idF des StÄndG 1977 v. 16. 8. 1977, BGBl. I, 1586, BStBl. I, 442) anzuwenden.

Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft v. 25. 6. 1980 (BGBl. I, 732; BStBl. I, 400): Die Freibetragsregelung wurde unter Erhöhung der Beträge auf 2 000/4 000 DM (mit Übergangsregelung für die VZ 1979 und 1980) in Dauerrecht überführt (§ 52 Abs. 19 idF des Ges. zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der LuF).

StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992 (BGBl. I, 297; BStBl. I, 146): In Abs. 3 Satz 2 wurde der Freibetrag an eine Einkommensgrenze von höchstens 50 000/100 000 DM (ohne Berücksichtigung des Freibetrags) gebunden.

StEntG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): Die zunächst beabsichtigte Streichung des Freibetrags (BTDrucks. 14/23, 203) wurde nicht realisiert, sondern lediglich eine Ermäßigung auf 1 300 DM bzw. im Fall der Zusammenveranlagung auf 2 600 DM vorgesehen. Die seit dem StÄndG 1992 geltende *Einkommensgrenze* wurde mit Wirkung ab dem VZ 1999 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 EStG idF des StEntG 1999/2000/2002) aus Vereinfachungsgründen (BTDrucks. 14/442, 15) durch die *Summe der Einkünfte* von höchstens 60 000 DM bzw. 120 000 DM bei Zusammenveranlagung ersetzt.

StEuglG v. 19. 12. 2000 (BGBl. I, 1790; BStBl. I 2001, 3): Der Freibetrag von 1 300 DM wird durch den Betrag von 670 € und die Einkunfts Grenze von 60 000 DM durch den Betrag von 30 700 € ersetzt.

II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3

361 1. Bedeutung des Abs. 3

Abs. 3 Satz 1 sieht einen Freibetrag, keine Freigrenze vor (zum Unterschied § 2 Anm. 515).

Freibetrag als Steuersubvention: Der Freibetrag ist eine aus agrarpolitischen Erwägungen gewährte stl. Subvention (BFH v. 26. 9. 1969 VI R 158/67, BStBl. II, 730; v. 25. 2. 1988 IV R 32/86, BStBl. II, 827 [828]; zur Zulässigkeit außerfiskalischer Zielsetzungen im EStRecht allgemein Einf. ESt. Anm. 53 ff.). Sein Zweck liegt nicht darin, die Einkünfte aus LuF zu mindern. Er soll vielmehr bei Einkünften aus LuF die Besteuerung ermäßigen (vgl. die Begründung zum GDL Teil A Nr. 5, BRDrucks. 257/65; BFH v. 12. 2. 1976 IV R 8/73 BStBl. II, 413; vgl. im übrigen zum Zweck auch BÄCKER, DStZ/A 1965, 296 [299]). Dies kommt auch dadurch zum Ausdruck, daß der Freibetrag erst „bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte“ berücksichtigt wird (s. BFH v. 25. 2. 1988 IV R 32/86, BStBl. II 1988, 827 [828] mwN). Beim Streit um die Abgrenzung gewerblicher von luf. Einkünften ergibt sich eine Rechtsverletzung oft nur aus der Versagung des Freibetrags, weil die Auswirkungen auf die

GewSt. keine Beschwer in dem Rechtsstreit über die ESt. begründen (s. BFH v. 26. 2. 1976 VIII R 15/73, BStBl. II, 492 [493]).

Begünstigung kleinerer Betriebe: Seit dem StÄndG 1992 (Anm. 360) ist der Freibetrag an eine bestimmte Höchstgrenze gebunden, die zunächst als Einkommensgrenze galt und sich seit dem StEntlG 1999/2000/2002 nach der Summe der Einkünfte richtete. Nach Auffassung der BReg. zum StÄndG 1992 ist „der Abbau des Freibetrags für Land- und Forstwirte bei höheren Einkommen ein Beitrag zur größeren Steuergerechtigkeit, da es für andere Wirtschaftszweige keine vergleichbare Vergünstigung gibt. Die große Zahl der kleinen und mittleren Betriebe ist von der Einkommensgrenze nicht berührt“ (BTDrucks. 12/1108, 58). Ein Vorschlag des BRat, die Bezugsgröße „Einkommen ohne Berücksichtigung des Freibetrags“ zur Vereinfachung durch „Summe der Einkünfte“ zu ersetzen (BTDrucks. 12/1368, 13), hat sich demnach trotz seinerzeit diesbezüglicher Aufgeschlossenheit der BReg. (BTDrucks. 12/1466) erst mit dem StEntlG 1999/2000/2002 durchgesetzt.

Nach der durch das *StEntlG 1999/2000/2002* bewirkten Minderung des Freibetrags auf 1300/2600 DM (Anm. 360) war im HBegleitG 2004 eine weitere Kürzung des Freibetrags auf 600 €/1200 € und eine Absenkung der Einkommensgrenze auf 27630 €/55260 € zur Umsetzung des sog. KOCH/STEINBRÜCK-Papiers geplant, wurde aber im Vermittlungsausschuß überraschend und ohne weitere Begründung wieder gestrichen (s. Formulierungshilfe Vermittlungsausschuß v. Dezember 2003, 12).

Die Entlastungswirkung durch den Freibetrag nach Abs. 3 idF des StÄndG 1992 (also vor dem StEntlG 1999/2000/2002) wurde nach dem Subventionsbericht der BReg. von 1997 (Anlage 3 lfd. Nr. 9) für die Jahre 1996 auf 320 Mio. DM, 1997 auf 310 Mio. DM und 1998 auf 300 Mio. DM beziffert (zum Vergleich 1981 für die alten Bundesländer etwa 570 Mio. DM; KUTSCHER, DStR 1980, 547 [549]). Die Entlastungswirkung wurde beim ursprünglichen Entwurf des StEntlG 1999/2000/2002 noch mit 217 Mio. DM angegeben (BTDrucks. 14/23, 203). Die Schrumpfung ist vorrangig mit der zurückgehenden Zahl der Land- und Forstwirte und der nunmehrigen Bindung des Freibetrags an eine Höchstgrenze (nunmehr: Summe der Einkünfte) zu erklären.

2. Verfassungsmäßigkeit des Freibetrags für Land- und Forstwirte

362

Der BFH hat den Freibetrag nach Abs. 3 (in der noch sehr weitgehenden Fassung vor dem StÄndG 1992) – wenngleich mit auf nichtbuchführende Land- und Forstwirte verengter Argumentation – im Verhältnis zur Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für verfassungsmäßig gehalten, weil die Besteuerung auch zur Verfolgung nicht fiskalischer Zwecke eingesetzt werden könne (BFH v. 26. 9. 1969 VI R 158/67 BStBl. II, 730). In Wissenschaft und Schrifttum wird die Verfassungsmäßigkeit zum Teil bezweifelt (zB Schriftenreihe BMF Heft 9, 22; TIPKE, StuW 1971, 2 [12 f.]; jeweils zu Abs. 3 aF). Daß bis in jüngste Zeit bei Abs. 3 und seit der Abschaffung des Freibetrags nach § 18 Abs. 4 vermehrter Rechtfertigungsbedarf besteht, zeigt auch die kaum noch nachvollziehbare Erklärung zu einer beabsichtigten Beibehaltung in BTDrucks. 13/8023, 67, wonach die Rechtfertigung wegen der standortbedingten Nachteile und der Sozialpflichtigkeit luf. Flächen (zB Betretungsrechte) bestehe (ähnlich zum StEntlG 1999/2000/2002 BTDrucks. 14/442, Tz. 15 der Einzelbegründung; kritisch KANZLER, FR 1999, 423 [424] Fn. 8).

UE kann der Freibetrag nach Abs. 3 aber verfassungsrechtlich nicht beanstandet werden (vgl. allgemein mwN zur Rspr. des BVerfG in bezug auf den Gleichheitssatz Einf. ESt. Anm. 535, in bezug auf den Grundsatz der Verhältnismäßig-

keit aaO Anm. 546; Hess. FG v. 7. 3. 1996, EFG 1996, 812, rkr.). Es ist wenigstens eine der zum GDL (v. 15. 9. 1965, BGBl. I, 1350; BStBl. I, 552; s. Anm. 2) gegebenen Begründungen zum Freibetrag nach Abs. 3 aktuell geblieben, wonach er nämlich verhindern soll, daß die Zahl von Betriebsaufgaben in volkswirtschaftlich unerwünschter Form stärker steigt (Bericht Dr. Stecker, BTDrucks. IV/3568, 6). Dies gilt um so mehr, als der Freibetrag seit dem StÄndG 1992 bzw. modifiziert mit dem StEntlG 1999/2000/2002 von der Einhaltung einer Höchstgrenze abhängig gemacht worden ist (Abs. 3 Sätze 2 und 3). Auch an Art. 6 Abs. 1 GG gemessen kann Abs. 3 nicht für verfassungswidrig gehalten werden (BFH v. 25. 2. 1988 IV R 32/86, BStBl. II, 827). Man wird auch nicht die Gewährung der Vergünstigung nach Abs. 3 an Land- und Forstwirte, die ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln, verfassungsrechtlich beanstanden können, obwohl hier eine weitere Begünstigung vorliegt. Die Verfassungsmäßigkeit des Freibetrags vermag allerdings nicht zu verdecken, daß die Abschaffung des Freibetrags namentlich aus systematischen Gründen und zur Vereinfachung des Steuerrechts – zu den Schwierigkeiten, nachfolgend – wünschenswert wäre.

III. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des Abs. 3

Sachlicher Geltungsbereich: Der Freibetrag gem. Abs. 3 wird ausschließlich bei im Inland stpfl. positiven Einkünften aus LuF gewährt. Im Inland stpfl. sind auch Einkünfte aus LuF, die im Ausland mit ausländischen Betrieben erzielt werden und wo diesbezüglich kein DBA mit der Freistellungsmethode besteht (s. Anm. 8). Der Freibetrag ist insoweit bei der Ermittlung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden positiven Einkünfte zu berücksichtigen, als er nicht durch Abzug bei Ermittlung des Einkommens verbraucht ist (FROTSCHER/KUHLMANN, § 13 Rn. 272; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 331; vgl. zum Altersentlastungsbetrag nach § 24a BFH v. 30. 5. 1990 I R 179/86, BStBl. II, 906). Auch die Einkünfte beschränkt Stpfl. aus inländischen luf. Betrieben kommen in den Genuß des Freibetrags (glA FROTSCHER/KUHLMANN aaO; LADEMANN/HILLER aaO Rn. 331 a). Beim Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten StPfl. während des Kj. oder umgekehrt (vgl. § 2 Abs. 7 Satz 3), ist uE der Freibetrag nur einmal zu gewähren (aA zur Rechtslage vor § 2 Abs. 7 Satz 3 KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. E 4).

Der Freibetrag wird unabhängig von der Art der Gewinnermittlung auch einem Land- und Forstwirt gewährt, der seinen Gewinn nach § 13a ermittelt. Er gilt auch für nachträgliche Einkünfte aus LuF (R 124 EStR; FELSMANN, A 388; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. E 3; LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 47 Rn. 5) und wird einem Stpfl. als Jahresfreibetrag auch dann ungeschmälert gewährt, wenn er einen Betrieb der LuF im Laufe eines VZ übernommen hat oder veräußert bzw. aufgibt (R 124 Satz 3 EStR; FELSMANN, A 388; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. E 4). Der Freibetrag steht dem Pächter eines luf. Betriebs, aber auch dem Verpächter zu, wenn dieser noch keine Betriebsaufgabe erklärt hat. Da bei Wirtschaftsüberlassung der Überlassende (positive) Einkünfte aus LuF erzielen kann (Anm. 101), steht ihm wie auch dem Nutzungsberechtigten der Freibetrag zu (ebenso zB KANZLER, FR 1992, 245). Auch bei Übergangsgewinnen bei Wechsel der Gewinnermittlungsart ist der Freibetrag zu berücksichtigen (FELSMANN, A 388, dort auch zur Freibetragsgewährung bei Verteilung des Zurechnungsbetrags aus Billigkeitsgründen).

Persönlicher Geltungsbereich: Der Freibetrag ist nicht betriebs-, sondern personenbezogen. Er steht demnach einem Stpf. mit mehreren Betrieben nur einmal zu.

Sind an einem Betrieb der LuF mehrere Personen beteiligt (Mitunternehmerschaft), steht der Freibetrag jedem der Beteiligten zu (R 124 Satz 1 EStR; vgl. zu Abs. 3 aF schon BFH v. 8. 4. 1960 VI 108/59 U BStBl. III, 250, beiläufig; glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 331 b; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. E 5; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 116). Dies gilt grundsätzlich auch für einen Mitunternehmer-Miterben (s. dazu grundlegend BFH v. 5. 7. 1990 GrS 2/89, BStBl. II, 837; § 14a Anm. 178), der aus seiner Mitunternehmerstellung alsbald nach dem Erbfall ausscheidet. Der Freibetrag kann nicht bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus LuF, sondern nur bei der ESt-Veranlagung abgezogen werden (BFH v. 15. 3. 1990 IV R 90/88, BStBl. II, 689; vgl. auch BFH v. 25. 2. 1988 IV R 32/86, BStBl. II, 827).

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

364

Verhältnis zu anderen einkommensteuerlichen Vorschriften: Abs. 3 wird nicht durch § 3 Nr. 27 ausgeschlossen (glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 327, 119 g). Der Freibetrag wird unabhängig von der Art der Gewinnermittlung gewährt (§ 4 Abs. 1, Abs. 3 bzw. § 13 a; auch ggf. bei Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, § 162 AO). Er ist auch bei einem Veräußerungsgewinn iSv. § 14 zu berücksichtigen. Wegen des Verhältnisses zu § 14a s. § 14a Anm. 22. Einkünfte bleiben nicht iSv. § 10 Abs. 1 Nr. 1 a bei der Veranlagung außer Betracht, weil sie den Freibetrag nach Abs. 3 nicht übersteigen und deshalb in vollem Umfang nicht besteuert werden; der Abzug von Altenteilslasten als SA ist demnach in Fällen dieser Art nach jener Vorschrift grundsätzlich möglich (vgl. BFH v. 30. 4. 1976 VI R 34/75, BStBl. II, 539).

► *Verhältnis zum Verlustabzug:* Da der Freibetrag nach Abs. 3 „bei“ der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wirkt, kann er uU den rück- und vortragsfähigen Verlust iSv. § 10 d beeinflussen („Negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden“; glA etwa R 3 und R 115 Abs. 1 EStR; BLÜMICH/HORLEMANN, § 10 d Rn. 92, 94; aA RICHTER, Stbg. 1969, 111).

Beispiel:

Einkünfte aus LuF	2000 €
Verlust aus Gewerbebetrieb	10000 €
Negativer Gesamtbetrag der Einkünfte unter Berücksichtigung von Abs. 3	8670 €

► *Verhältnis zu Altersentlastungsbetrag und Tarifiermäßigungen:* Die Bemessungsgrundlage des *Altersentlastungsbetrags* nach § 24a ist nicht um den Freibetrag nach Abs. 3 zu kürzen (§ 24a Anm. 19; glA LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 47 Rn. 7; FELSMANN, A 395; SCHMIDT/SEEGER XXIII. § 13 Rn. 160; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 332 a; KÜBLER, DStZ/A 1988, 278; aA RICHTER, FR 1975, 189). Um die vorgesehene Begünstigungswirkung voll zu erreichen, ist bei Vorhandensein ermäßigt besteuert Einkünfte aus LuF (zB § 34, § 34b) der Freibetrag nach Abs. 3 zunächst von den ungemildert besteuerten Einkünften abzuziehen (glA LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 47 Rn. 6; FELSMANN, A 976 ff. mit Beispielen), ein verbleibender Freibetrag von den gemildert besteuerten, bei verschiedenen ge-

milderten Steuersätzen zunächst von den am höchsten besteuerten (vgl. BFH v. 25. 6. 1959 IV 617/56 U, BStBl. III, 404 sowie zB R 197 Abs. 1 EStR; OFD Freiburg v. 3. 3. 1982 S-2500 A – St 21, DATEV; glA KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. E 13; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 117).

► *Verhältnis zum Härteausgleich:* Nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 ist für *ArbN von Amts wegen* eine Veranlagung durchzuführen, wenn die Summe der estpfl., aber nicht dem LStAbzug unterliegenden Einkünfte mehr als 410 € beträgt. Die Einkünfte aus LuF waren dabei bis einschl. VZ 1989 ohne Kürzung um den Freibetrag nach Abs. 3 zu berücksichtigen. Dadurch konnten sich Nachteile für ArbN ergeben, wenn sie neben positiven Einkünften aus LuF auch Verluste aus weiteren, nicht dem LStAbzug unterliegenden Nebeneinkünften hatten und die Veranlagung zur Berücksichtigung der Verluste beantragten (§ 46 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b aF). Ab VZ 1990 ist diese Härte durch das StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224) beseitigt worden, dh. bei Prüfung, ob die Nebeneinkünfte zusammen zu einem Verlust führen, sind die Einkünfte aus LuF um den Freibetrag nach Abs. 3 gekürzt zu berücksichtigen. Zugleich war der Härteausgleichsbetrag nach § 46 Abs. 3 um den Freibetrag nach Abs. 3 zu kürzen, damit eine Doppelberücksichtigung vermieden wird (§ 46 Anm. 76 und 210; s. auch das Rechenbeispiel zu H 218 EStH „Allgemeines“). Zur Rechtslage bis VZ 1989 nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b aF s. LEINGÄRTNER/ZAISCH, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, 2. Aufl. 1991, Rn. 1580).

► *Verhältnis zu ausgelaufenen estl. StVergünstigungen:* Der Freibetrag nach Abs. 3 hat die Bemessung des Freibetrags für freie Berufe nach der inzwischen aufgehobenen Vorschrift des § 18 Abs. 4 nicht berührt (glA zB OFD Freiburg v. 3. 3. 1982 S-2500 A – St 21 DATEV). Die StErmäßigung des mit dem VZ 2000 ausgelaufenen § 34e wurde bei Vorliegen der Voraussetzungen neben dem Freibetrag nach Abs. 3 gewährt (glA zB LADEMANN/HILLER, EStG § 13 Anm. 332 c). Allerdings berechnete sich die StErmäßigung nach § 34e unter Berücksichtigung der Höchstbetragsbegrenzung durch Anwendung des durchschnittlichen Steuersatzes auf den um den Teil des Freibetrags nach Abs. 3 gekürzten Gewinn, der dem Verhältnis des Gewinns zu den Einkünften des Stpfl. aus LuF vor Abzug des Freibetrags entspricht (s. auch R 213 Abs. 3 EStR, H 213 EStR; Beispiele auch für Mitunternehmerschaft BMF v. 27. 3. 1981, BStBl. I, 282 Tz. 4.2 und 4.3).

Verhältnis zur AO: Die Gewinngrenze für die Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 Nr. 5 AO wird von dem Freibetrag nach Abs. 3 nicht beeinflusst, da er die Gewinnermittlung nicht berührt (glA OFD Freiburg v. 3. 3. 1982 S-2500 A – St 21, DATEV; SCHMIDT/SEEGER XXIII. § 13 Rn. 160). Der Freibetrag wird von Amts wegen gewährt. Die Nichtberücksichtigung stellt regelmäßig eine offenbare Unrichtigkeit iSv. § 129 AO dar (FG Nürnberg. 26. 1. 1973, EFG 1973, 319, rkr.). Wird der StBescheid geändert und die Höchstbetragsgrenze für die Summe der Einkünfte nunmehr überschritten, so entfällt der Freibetrag.

365–367 Einstweilen frei.

B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 3

368

I. Freibetrag nach Abs. 3 Satz 1

Nach Abs. 3 Satz 1 werden die Einkünfte aus LuF bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nur berücksichtigt, soweit sie den Betrag von 670 € übersteigen.

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft iSv. Abs. 3 Satz 1 sind nicht nur die Einkünfte aus aktiver Bodenbewirtschaftung, sondern auch die Einkünfte aus der Verpachtung oder Wirtschaftsüberlassung eines luf. Betriebs, solange die Betriebsaufgabe nicht erklärt wurde. Der Freibetrag wird daher auch bei Flächenstilllegung nach dem FELEG (s. Anm. 354) gewährt, auch wenn die stillgelegten Flächen die wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen, solange nur nicht Betriebsaufgabe erklärt oder eingetreten ist (OFD Chemnitz v. 17. 12. 1996 StEK EStG § 13 Nr. 638, Tz. 4.5, 5.2), bei Veräußerungs- oder Aufgabegewinnen nach § 14 und bei Bezug nachträglicher Einkünfte iSv. § 24 Nr. 2 (glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 326 f.; MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 115). Den Freibetrag können Stpfl. nicht beanspruchen, die etwa Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, zB wegen übernormaler Tierhaltung oder KapGes. Bei Körperschaften, die nicht nach den Vorschriften des HGB buchführungspflichtig sind, kommt auch der Bezug von Einkünften aus LuF in Betracht. In Fällen dieser Art ist der (einfache) Freibetrag zuzubilligen (glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 331 c).

Nach dem Wortlaut des Abs. 3 Satz 1 sind vor Berücksichtigung des Freibetrags alle Einkünfte aus LuF eines Stpfl. zusammenzurechnen (BFH v. 25. 2. 1988 IV R 32/86, BStBl. II, 827; H 124 EStH). Auch hieraus folgt, daß der Freibetrag nicht betriebsbezogen und ggf. mehrfach gewährt wird, sondern personenbezogen ist und einem Stpfl. nur einmal zusteht.

Bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte werden die Einkünfte aus LuF nur berücksichtigt, soweit sie den Freibetrag übersteigen. Der Freibetrag beeinflusst daher nicht die Einkunftsermittlung (§ 2 Abs. 3; vgl. auch BFH v. 25. 2. 1988 IV R 32/86 aaO mwN; kritisch § 2 Anm. 565). Freibeträge, die bereits die Ermittlung der Einkünfte aus LuF betreffen, gehen mithin dem Freibetrag nach Abs. 3 vor.

Soweit sie den Betrag von 670 € übersteigen, werden die Einkünfte aus LuF bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nur berücksichtigt. Der Freibetrag wird nicht gekürzt, wenn nur für einen Teil des VZ bzw. Wj. Einkünfte aus LuF bezogen werden (glA LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 328). Die Wortwahl zeigt, daß Abs. 3 Satz 1 eine Kürzungsfolge bei Bildung des Gesamtbetrags der Einkünfte nur bezüglich vorhandener positiver Einkünfte aus LuF nach sich zieht. Negative Einkünfte aus LuF lösen die Rechtsfolge nach Abs. 3 Satz 1 nicht aus (vgl. BFH v. 25. 2. 1988 IV R 32/86 aaO). Positive Einkünfte aus LuF gehen nach Abs. 3 Satz 1 gekürzt in den Gesamtbetrag der Einkünfte iSv. § 2 Abs. 3 Satz 1 ein.

Allerdings könnte man im Gegensatz dazu aus § 2 Abs. 3 idF des StÄndG 1992 (dazu Anm. 2), jetzt § 2 Abs. 3 Satz 1 idF des StEntlG 1999/2000/2002 schließen, daß die Summe der Einkünfte, also ggf. auch bei negativen Einkünften aus LuF, um den Abzug nach Abs. 3 zu vermindern wäre („Die Summe der Einkünfte, vermindert um ... den Abzug nach Abs. 3, ist der Gesamtbetrag der Einkünfte“); hiervon geht die FinVerw. aus (s. R 3 EStR; ebenso GESERICH, DStR 2000, 845 (847)). Der FinAussch. des Deutschen BTag, auf dessen Initiative § 2 Abs. 3 so gefaßt wurde (BTDrucks. 12/1506, 11), hat dies damit begründet, daß der nach Abs. 3 bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte zu berücksichtigende Abzug für Land- und Forstwirte aus „systematischen Gründen“ in den Wortlaut des § 2 Abs. 3 (Satz 1) aufzunehmen sei (BTDrucks. 12/1506, 167).

UE kann aus § 2 Abs. 3 Satz 1 nur ganz allgemein gefolgert werden, daß der Freibetrag nach Abs. 3 bei Bildung des Gesamtbetrags der Einkünfte zu berücksichtigen ist, nicht aber, mit welchen genauen Maßgaben dies geschieht. Insofern hat die Fassung des § 2 Abs. 3 (Satz 1) den gesetzgeberischen Willen nicht ganz

zutreffend ausgedrückt. Die Wendung in § 2 Abs. 3 Satz 1 „... vermindert um den ...“ ist nach hier für richtig gehaltener Lesart zu verstehen als „... unter Berücksichtigung von ...“ (vgl. auch den Wortlaut von § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1: „darauf entfallenden Beträge“). Wenn der Gesetzgeber die enge Abhängigkeit des Freibetrags nach Abs. 3 Satz 1 von (positiven) Einkünften aus LuF hätte ändern wollen, hätte er diese Änderung bei der speziellen Regelung des Abs. 3 Satz 1 vornehmen müssen. Wiewohl mit dem StÄndG 1992 Änderungen an Abs. 3 erfolgten, hat der Gesetzgeber Abs. 3 Satz 1 aber unangetastet gelassen. Hieraus folgt zugleich, daß bei nicht genügend vorhandenen Einkünften aus LuF ein überschießender Teil des Freibetrags wirkungslos verfällt (glA FELSMANN, A 393; BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 204). Andererseits wird der Freibetrag bei genügend vorhandenen positiven Einkünften aus LuF auch dann in voller Höhe gewährt, wenn der Stpfl. nur in einem Teil des VZ Einkünfte aus LuF erzielt hat (FELSMANN, A 392).

II. Freibetragsbegrenzung nach Abs. 3 Satz 2

369 1. Bis zum VZ 1998

Nach Satz 2 idF vor dem StEntlG 1999/2000/2002 ist die Freibetragsregelung nach Satz 1 nur anzuwenden, wenn das Einkommen ohne Berücksichtigung des Freibetrags nach Satz 1 50 000 DM nicht übersteigt. Es ist vom allgemeinen Begriff des Einkommens auszugehen (§ 2 Abs. 4, vor allem zu § 2 Anm. 570 ff.), was eine fiktive vorläufige Berechnung ohne Berücksichtigung des Freibetrags erforderlich macht (glA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 113a; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 330a: § 2 Abs. 4, der dafür aber keinen sachlichen Grund sieht und die durch das Gesetz verursachte komplizierte Handhabung beklagt). Nach dem Berechnungsschema der FinVerw. zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (R 3 EStR) wird der Freibetrag allerdings schon unmittelbar vor dem Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3) berücksichtigt. Das Einkommen ist nicht mit dem zu versteuernden Einkommen (§ 2 Abs. 5) gleichzusetzen (unklar FELSMANN, A 391). Bis einschließlich 50 000 DM um den Freibetrag bereinigtes Einkommen gibt den Anspruch auf den Freibetrag, bei Übersteigen entfällt er ohne mildernden Übergang. Dies ist bedenkenfrei, da der Freibetrag ohnehin nur bezogen auf LuF Einkünfte gewährt wird und das sog. Bauernsterben, das naturgemäß bei mittleren und kleinen Land- und Forstbetrieben stattfindet, abdämpfen soll.

370 2. Ab dem VZ 1999

Mit dem StEntlG 1999/2000/2002 wird mit Wirkung ab dem VZ 1999 (s. Anm. 360) der Freibetrag nach Abs. 3 Satz 1 nur gewährt, wenn die Summe der Einkünfte 60 000 DM (jetzt 30 700 €, s. Anm. 360) nicht übersteigt. Der Begriff der Summe der Einkünfte entspricht dem Begriff in § 2 Abs. 3 Satz 1. Aus dieser Vorschrift folgt auch, daß die Summe der Einkünfte nicht mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte gleichzusetzen ist (unklar KANZLER, FR 1999, 423 [424]).

III. Der Freibetrag bei Zusammenveranlagung, Abs. 3 Satz 3

371

Nach Satz 3 verdoppeln sich im Fall der Zusammenveranlagung (nicht: getrennte Veranlagung § 26 a, besondere Veranlagung § 26 c) von Ehegatten der Freibetrag nach Satz 1 und die Freibetragsbegrenzung nach Satz 2.

Ua. auch wegen der Anknüpfung an Satz 1 hängt die Gewährung eines Freibetrags davon ab, ob bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte die zusammengerechneten Einkünfte der Ehegatten aus LuF einen positiven Betrag erreichen. Die (ggf. verbleibenden) positiven Einkünfte aus LuF bleiben dann bis zur vollen Ausschöpfung des Freibetrags außer Betracht. Hat zB von den zusammenveranlagten Ehegatten der eine positive und der andere aber höhere negative Einkünfte aus LuF bezogen, steht den Ehegatten – verfassungsrechtlich unbedenklich – kein Freibetrag zu (BFH v. 25. 2. 1988 IV R 32/86, BStBl. II, 827; aA offenbar KÜBLER, DStZ/A 1988, 278).

Die Verdoppelung der Beträge der Sätze 1 und 2 erfolgt auch bei Vorliegen nur eines luF. Betriebs eines Ehegatten. Sie kann sachlich damit gerechtfertigt werden, daß bei Zusammenveranlagung von Ehegatten dieser Betrieb die Grundlage für die Wirtschaftsgemeinschaft (= Voraussetzung der Zusammenveranlagung) der Ehegatten bildet.

Die Verdoppelung kann für zusammenveranlagte Ehegatten nur einheitlich für beide Ehegatten verstanden werden. Würde man zB die Auffassung vertreten, daß der erhöhte Freibetrag nach Abs. 3 Satz 3 nicht einheitlich beiden zusammenveranlagten Ehegatten, sondern jedem Ehegatten mit Einkünften aus LuF gesondert gewährt wird, würde dies zu dem unhaltbaren Ergebnis führen, daß sich der erhöhte Freibetrag nach Abs. 3 Satz 3 verdoppeln könnte, wenn jeder Ehegatte den Freibetrag übersteigende positive Einkünfte aus LuF erzielt. Dar aus, daß der erhöhte Freibetrag nach Abs. 3 Satz 3 zusammenveranlagten Ehegatten nur einheitlich gewährt werden kann, folgt, daß die Höhe des Freibetrags gem. Abs. 3 Satz 3 iVm. Satz 1 nur anhand der zusammengerechneten Einkünfte aus LuF der zusammenveranlagten Ehegatten ermittelt werden kann (BFH v. 25. 2. 1988 IV R 32/86, BStBl. II, 827).

Da die Gewährung des Freibetrags auch bei Zusammenveranlagung an eine einheitliche – wenn auch verdoppelte – Begrenzung anknüpft, kann die Begrenzung auch nur einheitlich für die zusammen veranlagten Ehegatten ermittelt werden. Hiernach kommt es bis zum VZ 1998 auf das Einkommen aus der Zusammenveranlagung der Ehegatten an (§ 26 b), ab dem VZ 1999 auf die Summe der Einkünfte beider Ehegatten. Es kann deshalb allein etwa mit Einkünften des jeweils anderen Ehegatten die Grenze für die Freibetragsgewährung überschritten sein. Hier bleibt die getrennte Veranlagung (§ 26 a) oder ggf. die besondere Veranlagung (§ 26 c) zu erwägen.

Einstweilen frei.

372–373

Erläuterungen zu Abs. 4: Aufgabe der Nutzungswertbesteuerung für denkmalgeschützte Wohnungen

374

I. Fortsetzung der Nutzungswertbesteuerung für denkmalgeschützte Wohnungen, die im Veranlagungszeitraum 1986 zum Betriebsvermögen gehörten (Abs. 4 Satz 1)

Abs. 2 Nr. 2 findet nur Anwendung, sofern im VZ 1986 bei einem Stpfl. für die von ihm zu eigenen Wohnzwecken oder zu Wohnzwecken des Altenteilers genutzte Wohnung die Voraussetzungen für die Anwendung des Abs. 2 Nr. 2 idF der Bekanntmachung v. 16. 4. 1997 (BGBl. I, 821) vorlagen.

Bedeutung der Regelung: Die Regelung entspricht weitgehend § 52 Abs. 15 Satz 2 EStG 1997 und stellt eine zusätzliche Voraussetzung für die Fortführung der Nutzungswertbesteuerung betriebsüblich großer, denkmalgeschützter Wohnungen des Stpfl. und des Altenteilers auf (Anm. 346).

Im VZ 1986 lagen die Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 2 aF vor, wenn zu irgendeinem Zeitpunkt im VZ 1986 die Wohnung vom Betriebsinhaber oder vom Altenteiler bewohnt worden war, deshalb zum BV des luf. Betriebs gehörte und ohne Rücksicht auf die Gewinnermittlungsart der Nutzungswertbesteuerung unterlag.

Verwiesen wird nur auf Abs. 2 Nr. 2 aF, während § 52 Abs. 15 Satz 2 aF auch noch auf § 13a Abs. 3 Nr. 4 und Abs. 7 aF Bezug nahm. Diese Gewinnermittlungsvorschriften sahen lediglich vor, daß und in welcher Höhe ($\frac{1}{18}$ des Wohnungswerts) der Nutzungswert der Wohnung auch bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung anzusetzen war; auch dies setzte aber die Zurechnung der Wohnung zu den Einkünften aus LuF voraus. Auch bei Gewinnsschätzung war ein Nutzungswert zu erfassen (OFD Nürnberg. v. 10. 10. 2002 S 2150a – 80/St 31, nv.).

► *Keine Objektbeschränkung:* Nach dem Gesetzeswortlaut kann die Nutzungswertbesteuerung für mehrere (denkmalgeschützte) Wohnungen des Betriebsinhabers oder Altenteilers fortgeführt werden. Anders als in Abs. 5 ist die Anzahl der begünstigten Wohnungen gesetzlich nicht beschränkt. So konnten etwa im VZ 1986 bei PersGes. mehrere Betriebsinhaber- und Altenteilerwohnungen vorhanden sein, oder mehrere Wohnung von einem einzelnen Landwirt oder Altenteiler im Laufe des VZ 1986 nacheinander zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden.

► *Die zeitweise Nutzung* zu eigenen Wohnzwecken des Betriebsinhabers, Altenteilers oder Nutzungsberechtigten (s. Anm. 346 aE) im VZ 1986 ist ausreichend, da es weder für die Anwendung der Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 aF erforderlich war noch gem. Abs. 4 Satz 1 vorausgesetzt wird, daß die Wohnung während des gesamten VZ 1986 oder am Stichtag des 31. 12. 1986 selbstgenutzt war. Damit konnten Nutzungsänderungen im VZ 1986 *dem Grunde nach* zu einer mehrfachen Begünstigung von Wohnungen führen, für die in diesem VZ ein Nutzungswert anzusetzen war. Ein *Gestaltungsmißbrauch* (§ 42 AO) wäre allerdings dann anzunehmen, wenn die Nutzungsänderung auch nach dem 31. 12. 1986 alsbald wieder rückgängig gemacht wurde.

Beispiel 1: Der Landwirt zog im Laufe des VZ 1986 aus seiner alten Wohnung in den zur Wohnung umgebauten Stall seines damals schon bzw. inzwischen denkmalgeschützten Hofes. Die alte Wohnung wird vermietet und bleibt bei Vermietung an Landarbeiter notwendiges BV und bei Vermietung an Privatpersonen gewillkürtes BV (§ 4 Abs. 1 Satz 4). Wird diese alte Wohnung nach 1998, zB durch den herangewachsenen

Hoferben, einen Mitunternehmer oder Nutzungsberechtigten (s. Anm. 346 aE) wieder selbstgenutzt, so ist ein Nutzungswert anzusetzen und die jederzeitige stbegrünstigte Entnahme möglich (s. Anm. 379).

Begünstigte Wohnungsinhaber im VZ 1986 waren Betriebsinhaber, auch der Nutzungsberechtigte (Pächter bzw. entgeltlicher Nießbraucher) oder Altenteiler (BMF v. 12. 11. 1986, BStBl. I, 528 A. II. 2); ebenso ein Dritter, der die Wohnung zeitweise unentgeltlich mit gesicherter Rechtsposition genutzt hatte. Nach FinVerw. soll dafür die Art der Nutzung am 31. 12. 1986 maßgebend sein. Im Fall der unentgeltlichen Überlassung an einen Dritten mit gesicherter Rechtsposition am 31. 12. 1986 fiel die Wohnung bei Wiederaufnahme der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken des Betriebsinhabers unter die Übergangsregelung für Wohnungen im PV nach § 52 Abs. 21 Satz 2, weil sie nach § 52 Abs. 15 Satz 9 vom 31. 12. 1986 an nicht mehr zum BV gehörte (BMF v. 12. 11. 1986 aaO, A. II. 4).

► *Altenteiler* ist derjenige, der den Betrieb im Wege vorweggenommener Erbfolge übertragen hat und dafür Nutzungen, Sach-, Natural-, Dienst- und Geldleistungen erhält; auch der überlebende Ehegatte, dem der Erbe des Betriebs ein testamentarisch oder gesetzlich geregeltes Wohnrecht gewähren muß, ist Altenteiler (BFH v. 23. 11. 2000 IV R 82/99, BStBl. II 2001, 232 zu § 52 Abs. 15 Satz 8 Nr. 2 EStG 1987).

► *Bei PersGes.* war ein Nutzungswert für Wohnungen im Gesamthandsvermögen ebenso zu erfassen wie für die vom Mitunternehmer genutzte Wohnung in seinem SonderBV.

Denkmalschutz im VZ 1986 nicht erforderlich: Zu den Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 2 aF gehörte nicht, daß die Wohnung bereits im VZ 1986 unter Denkmalschutz stand. Es genügt daher die Anerkennung als denkmalgeschützte Wohnung zu irgendeinem Zeitpunkt vor Wiederaufnahme der Selbstnutzung der Wohnung. Die Denkmalschutzeigenschaft konnte daher sowohl im Zeitraum der Übergangsregelung von VZ 1987–1998 als auch danach zugesprochen werden. Da die Begünstigung infolge des Ansatzes eines Nutzungswerts im VZ 1986 dem Grunde nach vorliegt, führt auch die künftige Anerkennung als denkmalgeschützte Wohnung zum erneuten Ansatz eines Nutzungswerts und der Möglichkeit einer stfreien Entnahme, solange sich die Wohnung noch im BV befindet.

Beispiel 2: Die noch nicht unter Denkmalschutz stehende Wohnung wurde bis zum Tod des Altenteilers im VZ 1986 von diesem genutzt und danach vermietet.

a) Wurde die Wohnung während der VZ 1987–1998 wieder von einem Begünstigten genutzt, ohne die Denkmalschutzeigenschaft erlangt zu haben, so schied sie stfrei bei Abwahl, spätestens aber zum Ende des VZ 1998 aus dem BV aus (§ 52 Abs. 15 Sätze 4 und 6 aF).

b) Wurde die Wohnung wieder vom Begünstigten genutzt und erlangte sie vor Abwahl der Nutzungswertbesteuerung und vor Ablauf des VZ 1998 die Denkmalschutzeigenschaft, so konnte der Nutzungswert auch über den 31. 12. 1998 hinaus angesetzt werden.

c) blieb die Wohnung über den VZ 1998 hinaus fremdvermietet und daher notwendiges oder gewillkürtes BV (s. Beispiel 1), so reicht die Anerkennung der Denkmalschutzeigenschaft zu irgendeinem Zeitpunkt nach dem VZ 1986, um bei wieder aufgenommener Selbstnutzung die Nutzungswertbesteuerung wiederaufzunehmen und eine stfreie Entnahme zu erlangen.

II. Abwahl der Nutzungswertbesteuerung für denkmalgeschützte Wohnungen (Abs. 4 Satz 2)

375 1. Unwiderruflicher Antrag auf Nichtanwendung der Nutzungswertbesteuerung (Abs. 4 Satz 2)

Der Stpfl. kann für einen VZ nach dem VZ 1998 unwiderruflich beantragen, daß Abs. 2 Nr. 2 ab diesem VZ nicht mehr angewendet wird. Diese Regelung zur Abwahl der Nutzungswertbesteuerung entspricht § 52 Abs. 15 Satz 4 aF.

Der antragsberechtigte Steuerpflichtige ist der die Wohnung nutzende, dem ein Nutzungswert im VZ 1986 (Anm. 374) und in einem VZ nach dem VZ 1998 vor der Abwahl der Nutzungswertbesteuerung zuzurechnen war (Abs. 4 Satz 1 und Abs. 2 Nr. 2). Bis zum VZ 1999 war die Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 aF auch dann auf den Stpfl. anzuwenden, wenn es sich bei der Wohnung um ein Baudenkmal handelte.

Der Antrag ist unwiderruflich und kann damit nach Zugang beim zuständigen FA nicht wieder zurückgenommen, uE jedoch entsprechend §§ 119 ff. BGB angefochten werden (zum Rücknahmeverbot: BFH v. 15. 10. 1996 IX R 10/95, BStBl. II 1997, 178 die Irrtumsanfechtung offenlassend). Er ist an das für die EStFestsetzung oder die Gewinnfeststellung zuständige FA zu richten.

► *Eine bestimmte Form* ist für den Antrag auf Abwahl der Nutzungswertbesteuerung nicht vorgesehen. Allerdings ist die Schriftform oder eine Protokollierung des mündlichen Antrags aus Nachweisgründen zu empfehlen. Wegen der weitreichenden Folgen kann die konkludente Abwahl der Nutzungswertbesteuerung durch Nichtansatz eines Nutzungswerts in der Gewinnermittlung mangels Eindeutigkeit uE nicht wirksam sein, denn der Stpfl. muß sich der Folgen seines Verhaltens bewußt sein (BFH v. 23. 11. 1995 IV R 36/94, BFH/NV 1996, 398 zur Betriebsaufgabeerklärung bei Betriebsverpachtung).

► *Ein bestimmtes Verfahren* ist für den Antrag nicht vorgesehen. Nach FinVerw. kann der Antrag daher nicht nur im Veranlagungsverfahren und bei Wohnungen im Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft im Feststellungsverfahren, sondern auch im LSt.-Ermäßigungs- oder Vorauszahlungsverfahren gestellt werden (BMF v. 12. 11. 1986, BStBl. I, 528 A. II. 6 betr. Einführungsschreiben zu § 52 Abs. 15 aF). UE ist der Antrag auch unabhängig von der Abgabe einer Erklärung zulässig.

Für einen VZ nach dem VZ 1998 kann der Stpfl. beantragen, daß der Nutzungswert „ab diesem“ VZ nicht mehr besteuert wird. Die Abwahl erfolgt also auf den 31. 12. eines VZ, während der Nutzungswert für das idR abweichende Wj. des Landwirts anzusetzen ist. Anders als bei einer Entnahme, die sich als tatsächlicher Vorgang weder rückbeziehen noch rückgängig machen läßt (BFH v. 12. 9. 2002 IV R 66/00, BStBl. II, 815 mwN), kann die Nutzungswertbesteuerung daher nach dem Gesetzeswortlaut *rückwirkend* abgewählt werden (BFH v. 6. 11. 2003 IV R 41/02, BFH/NV 2004, 565). Nach dem für die rückwirkende Abwahl der Nutzungswertbesteuerung bestimmten Zeitpunkt kann weder eine Nutzungsänderung noch eine Veräußerung der Wohnung und des dazugehörigen Grund und Bodens einen Einfluß auf die StBefreiung haben (BFH v. 6. 11. 2003 aaO).

Auch der Gesamtrechtsnachfolger oder derjenige, der im Rahmen der unentgeltlichen Betriebsübertragung die Wohnung übernommen hat (§ 6 Abs. 3), kann den Antrag rückwirkend stellen (BMF v. 12. 11. 1986, BStBl. I, 528 A. II. 7). Beim Übergang im Wege vorweggenommener Erbfolge ist der Antrag vom

Übernehmer nur für einen VZ zu stellen, für den er bereits den Nutzungswert versteuern müßte, während der Rechtsvorgänger den Übernehmer auch noch mit einem rückwirkend nach der Übergabe gestellten Antrag binden können soll (FELSMANN/GIERE, A 170). Dagegen sollen die Erben den Antrag auch noch für den Erblasser stellen können, so daß sie selbst vom Todestag an keinen Nutzungswert mehr versteuern müssen (LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 17 Rn. 120).

2. Rechtsfolge des Antrags: Wohnung wird Privatvermögen

376

Der Antrag hat den Wegfall der Nutzungswertbesteuerung zur Folge und beeinflusst damit auch die Gewinnermittlung. Die Wohnung wird PV, so daß der Abzug von Aufwendungen als BA entfällt; ausnahmsweise ist ein SA-Abzug möglich (s. Anm. 378).

Folgen der Abwahl für die Gewinnermittlung: Der Nutzungswert der Wohnung wird beim BV-Vergleich und der Einnahmenüberschußrechnung (Abs. 2 Nr. 2) ebenso wie bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung (s. § 13 a Abs. 3 Nr. 4 und Abs. 7 aF; dazu Anm. 374) nicht mehr erfaßt. Für den bilanzierenden Landwirt führt ein rückwirkend gestellter Antrag zur *Berichtigung* und *nicht* zu einer *Änderung* einer bereits eingereichten Bilanz, so daß die Einschränkungen des § 4 Abs. 2 daher keine Anwendung finden. Der rückwirkende Antrag ermöglicht vielmehr eine Bilanzänderung hinsichtlich anderer wahlrechtsabhängiger Bilanzposten im entsprechenden Umfang. Aufgrund der stfreien Entnahme mit Abwahl der Nutzungswertbesteuerung sind der Buchwert der Wohnung und des dazu gehörenden Grund und Bodens auszubuchen (Anm. 379).

Kein weiterer Abzug wohnungsbedingter Aufwendungen: Nach dem Wegfall der Nutzungswertbesteuerung können die auf die Wohnung entfallenden Aufwendungen nicht mehr als BA abgezogen werden (s. Anm. 342).

▶ *Zuordnung einmaliger Aufwendungen:* Da die Nutzungswertbesteuerung bei Land- und Forstwirten idR im Laufe eines Wj. (zum 1. 1.) entfällt (Anm. 379), sind die Aufwendungen nach ihrer wirtschaftlichen Zuordnung abzugrenzen. Daher sind Aufwendungen für Erhaltungsmaßnahmen an der selbst genutzten Wohnung oder einer Altenteilerwohnung unabhängig von der Gewinnermittlungsart auch dann in vollem Umfang als BA abziehbar, wenn die Zahlung erst nach Ablauf der Nutzungswertbesteuerung erfolgt ist.

Der BFH sieht in der stichtagsbezogenen Regelung des § 52 Abs. 15 Sätze 1 und 2 aF eine angemessene gesetzliche Typisierung von Veranlassungszusammenhängen. Danach waren alle vor dem Stichtag getroffenen Maßnahmen im Interesse der Klarheit und Eindeutigkeit, aber auch aus Gründen der Steuervereinfachung betrieblich veranlaßt; andererseits ist es dem Stpfl. verwehrt, für erst nach dem Stichtag getroffene Erhaltungsmaßnahmen eine betriebliche Veranlassung – etwa unter Hinweis auf einen Reparaturstau – geltend zu machen (BFH v. 13. 2. 2003 IV R 12/01, BStBl. II, 837 betr. Abzug bei Einnahmenüberschußrechnung im Folgejahr nach Abwahl der Nutzungswertbesteuerung; glA LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 17 Rn. 191 mwN; im Ergebnis glA BFH v. 14. 10. 2003 IX R 18/01, BStBl. II 2004, 263 zu § 52 Abs. 21 aF; aA BMF v. 10. 11. 1998, BStBl. I, 1418 zu § 52 Abs. 21 aF; zT aA PAUS, DSz 1999, 296, eine Aufteilung wegen gemischter Veranlassung befürwortend).

▶ *Aufteilung laufender Aufwendungen,* wie für Versicherungen und Grundsteuern usw., ist unabhängig von der Art der Gewinnermittlung zeitanteilig vorzunehmen.

▶ *Aufteilung von Gesamtaufwendungen:* Bei einer im Rahmen eines Betriebspachtvertrags überlassenen Wohnung ist das Pachtentgelt entsprechend aufzuteilen (BMF v. 12. 11. 1986, BStBl. I, 528 A. II. 8); ebenso öffentliche Abgaben und

Versicherungen, die auf die Wohnung und andere im BV verbliebene Grundstücksteile entfallen. Reparaturaufwendungen sind in einen abziehbaren und nichtabziehbaren Betrag aufzuteilen, wenn sie etwa das Dach oder die Heizung des Gebäudes betreffen, in dem sich sowohl die Wohnung als auch dem BV zugehörige Räume befinden. Der Aufteilung unterliegen schließlich auch Anlieger- und Anschlußbeiträge, die der Ver- oder Entsorgung der gesamten Hofstelle dienen, soweit sie nach der Rspr. sofort abziehbar sind (BFH v. 26. 2. 1980 VIII R 80/77, BStBl. II, 687 u. v. 12. 11. 1992 IV R 59/91, BStBl. II 1993, 392). Zur Fortführung erhöhter AfA im SA-Bereich s. Anm. 378.

Wohnungsbedingte Verbindlichkeiten bleiben grundsätzlich Betriebsvermögen: Die noch vor Abwahl der Nutzungswertbesteuerung begründeten betrieblichen Verbindlichkeiten, etwa aus Werkvertrag im Zusammenhang mit Erhaltungsmaßnahmen, werden mit Abwahl der Nutzungswertbesteuerung grds. nicht entnommen (BFH v. 13. 2. 2003 IV R 12/01, BStBl. II, 837 mwN; aA BMF v. 12. 11. 1986, BStBl. I, 528 A. III. 8 zu § 52 Abs. 15 aF). Eine Ausnahme gilt aber für kreditfinanzierte AHK auf ein betriebliches WG, das später entnommen wird (BFH v. 4. 7. 1990 GrS 2–3/88, BStBl. II, 817 [824] zu II. 3. b der Gründe); in diesem Fall sind die Schuldzinsen nach Abwahl der Nutzungswertbesteuerung nicht mehr als BA abziehbar; ein als RAP ausgewiesenes Disagio ist mit seinem Buchwert zu Lasten des Gewinns auszubuchen (s. FG Hamb. v. 29. 6. 1988, EFG 1989, 224, rkr.), während ein bei Einnahmenüberschußrechnung oder Durchschnittsatzgewinnermittlung als BA abgezogenes Damnum bei Abwahl der Nutzungswertbesteuerung den Gewinn nicht beeinflußt.

377 Einstweilen frei.

III. Weitere Rechtsfolgen einer Abwahl der Nutzungswertbesteuerung (Abs. 4 Sätze 3–5)

378 1. Überleitung steuerlicher Vergünstigungen in den Sonderausgabenbereich (sog. kleine Übergangsregelung nach Abs. 4 Satz 3)

Standen dem Stpfl. für Wohnungen *erhöhte Absetzungen* zu, zB nach § 7b EStG, §§ 82a, 82g, 82i EStDV oder nach §§ 7 und 12 SchutzbauG, so blieben ihm diese StVergünstigungen auch nach Wegfall der Nutzungswertbesteuerung und Überführung der Wohnung in das PV für die noch nicht abgelaufenen Begünstigungszeiträume erhalten.

Sonderausgabenabzug für Wohnungen im Privatvermögen: Die Überleitung der StVergünstigungen in den SA-Bereich folgte bereits aus § 52 Abs. 15 Satz 5 aF und ergibt sich für denkmalgeschützte Wohnungen aus dem gleichlautenden Abs. 4 Satz 3, der die entsprechende Anwendung des § 52 Abs. 21 Sätze 4–6 aF vorsieht. Dort war bestimmt, daß die den erhöhten Absetzungen entsprechenden Beträge wie SA bis einschließlich des VZ abgezogen werden konnten, für den der Stpfl. die erhöhten Absetzungen letztmals hätte in Anspruch nehmen können, wäre die Nutzungswertbesteuerung fortgeführt worden.

Aufleben erhöhter, bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen unbeachtlicher Absetzungen: Stpfl. mit *Gewinnermittlung nach § 13a* können durch die Abwahl der Nutzungswertbesteuerung *erhöhte Absetzungen nach §§ 822a, 82g und 82i EStDV* erhalten, die ihnen versagt sind, solange sie der Durchschnitts-

satzgewinnermittlung unterliegen (Abschn. 160 a Abs. 1 Satz 2 EStR 1990 anwendbar aufgrund Verweisung in EStR 1995). Deshalb konnte sich für § 13 a-Landwirte schon allein aus diesem Grunde eine Abwahl der Nutzungswertbesteuerung empfehlen.

Zur Überleitung der Abzugsbeträge vom Wj. auf den VZ bei Anwendung der sog. kleinen Übergangsregelung s. FELSMANN/GIERE, A 172h; LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 17 Rn. 313 f.

2. Fiktion und Begünstigung einer Entnahme von Wohnung und dazugehörigem Grund und Boden (Abs. 4 Sätze 4 und 5)

a) Entnahmefiktion und außer Ansatz bleibender Entnahmegewinn

379

Mit Abwahl der Nutzungswertbesteuerung „gelten die Wohnung des Steuerpflichtigen und die Altenteilerwohnung sowie der dazugehörige Grund und Boden zu dem Zeitpunkt als entnommen“, bis zu dem letztmals ein Nutzungswert anzusetzen ist (Abs. 4 Satz 4). Der Entnahmegewinn bleibt außer Ansatz (Abs. 4 Satz 5). Diese Regelungen entsprechen § 52 Abs. 15 Sätze 6 und 7 aF.

Die Entnahmefiktion des Satzes 4 hat zur Folge, daß die Wohnung samt dazu gehörendem Grund und Boden nach Abwahl der Nutzungswertbesteuerung zwingend dem (notwendigen) PV zuzuordnen ist; sie kann auch nicht weiter als gewillkürtes BV behandelt werden oder wieder in das BV eingelegt werden, solange sie eigenen Wohnzwecken oder Wohnzwecken eines Altenteilers dient oder unentgeltlich überlassen wird (BMF v. 12. 11. 1986, BStBl. I, 528 A.III. 8).

Wird der Antrag auf Wegfall der Nutzungswertbesteuerung nicht vom Eigentümer, sondern von einem Nutzungsberechtigten gestellt (zB dem Pächter, Nießbraucher oder aufgrund eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags Nutzungsberechtigten), so hat die Abwahl keinen Einfluß auf die Zugehörigkeit der Wohnung zum BV des Eigentümers. Die Wohnung wird allerdings beim Nutzungsberechtigten entnommen, wenn er wirtschaftlicher Eigentümer ist oder wenn er sie auf fremdem Grund und Boden errichtet hatte und seine Aufwendungen aktivieren mußte. Der dem Grundstückseigentümer zuzurechnende Grund und Boden bleibt in solchem Fall aber BV, solange er die Betriebsaufgabe nicht erklärt hat.

Zeitpunkt der Entnahme ist der Tag an dem der Nutzungswert „letztmals angesetzt wird“. Diesen Zeitpunkt bestimmt der Stpfl., der die Nutzungswertbesteuerung rückwirkend zum Ende eines VZ abwählen kann (Anm. 375). Deshalb entfällt die Nutzungswertbesteuerung grds. immer zum 1. 1. eines KJ. Ausnahmsweise kann der Zeitpunkt auch im Laufe eines KJ. liegen, wenn im VZ, für den der Antrag gestellt wurde, die Besteuerung des Nutzungswerts der Wohnung erst einsetzte oder dem Stpfl. der Nutzungswert erstmals zugerechnet wurde (Beispiele bei LEINGÄRTNER/ZAISCH, 2. Aufl., Rn. 418).

Der Entnahmegewinn bleibt außer Ansatz (Satz 5), ist daher stfrei und auch bei Ermittlung des Gewerbeertrags nicht zu berücksichtigen (BFH v. 23. 11. 2000 IV R 83/99, StuB 2001, 411). Ein *Entnahmeverlust* ist zu berücksichtigen (BMF v. 12. 11. 1986 aaO A III Nr. 7), soweit nicht die Verlustausschlußklausel des § 55 Abs. 6 greift (§ 55 Anm. 110 ff.). Da der Gewinn „außer Ansatz“ bleibt, ist *Entnahmewert der Teilwert* (§ 6 Abs. 1 Nr. 4), ansonsten hätte der Gesetzgeber eine Überführung zum Buchwert vorgesehen (s. etwa § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG 1990 zur Entnahme von Gebäuden, die als Wohnung mit Sozialbindung vermietet wurden). Der Entnahmegewinn entsteht also zunächst, bleibt aber stfrei.

► *Bemessungsgrundlage für die AfA* ist jedoch nicht der Teilwert, wenn die in das Privatvermögen überführte Wohnung zur Erzielung von Einkünften genutzt

wird; nach stRspr. des BFH ist dann vielmehr die bisherige Bemessungsgrundlage und das vor der Entnahme noch *vorhandene AfA-Volumen* maßgebend (BFH v. 3. 5. 1994 IX R 59/92, BStBl. II, 749 und zuletzt BFH v. 14. 12. 1999 IX R 62/96, BStBl. II 2000, 656; s. auch H 43 EStH „Überführung in das Privatvermögen“).

► *Entnahmefiktion als Anschaffung iSd. § 23*: Nach FinVerw. wird die Entnahmefiktion des Satzes 4 (und des Abs. 5) auch von der Anschaffungsfiktion des § 23 Abs. 1 Satz 2 erfaßt, so daß der Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme als AK anzusetzen ist (BMF v. 5. 10. 2000, BStBl. I, 1383 Tz. 34); bei Abwahl der Nutzungswertbesteuerung vor dem VZ 1999 setzt die FinVerw. aus Billigkeitsgründen den Teilwert an (BMF aaO). UE ist der Buchwertansatz vertretbar, obwohl die StBefreiung dadurch wieder aufgehoben wird; Zweck der StBefreiung ist es aber, die Folgen einer Zwangsentnahme in den Fällen der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses zu vermeiden. Diese Billigkeitserwägungen entfallen, wenn die Wohnung innerhalb von 10 Jahren nach Abwahl der Nutzungswertbesteuerung zum Gegenstand eines privaten Veräußerungsgeschäfts wird. Da Wohnungen, die der Stpfl. nach der Abwahl der Nutzungswertbesteuerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken nutzt, von der Besteuerung nach § 23 ausgenommen sind, ist die Anschaffungsfiktion des § 23 Abs. 1 Satz 2 ohnehin nur auf fremdvermietete Wohnungen anzuwenden.

Behandlung der Entnahme bei den land- und forstwirtschaftlichen Gewinnermittlungsarten: Führt die Abwahl der Nutzungswertbesteuerung zur stfreien Entnahme der Wohnung, so ist ihr Buchwert und der des zugehörigen Grund und Bodens beim bilanzierenden Landwirt auszubuchen. Die Entnahme führt auch bei der Einnahmenüberschußrechnung zur Absetzung des Buchwerts des zur Wohnung gehörenden Grund und Bodens (§ 4 Abs. 3 Satz 4). Da die AfA-Vorschriften den Sofortabzug der AHK nicht mehr hindern (§ 4 Abs. 3 Satz 3), ist auch der Restbuchwert der Wohnung als BA abzusetzen (s. § 4 Anm. 623 f.). Ist für die Wohnung kein gesonderter Buchwert ausgewiesen (zB weil sie Teil eines Gebäudes mit mehreren Wohnungen ist oder weil der Wohn- und Wirtschaftsteil des Gebäudes bisher einheitlich beschrieben wurden), so muß der Buchwert der Wohnung und des dazugehörenden Grund und Bodens nach dem Verhältnis der Teilwerte des entnommenen und des verbleibenden Grundstücksteils ermittelt werden (vgl. BFH v. 1. 12. 1982 I R 37/81, BStBl. II 1983, 130).

Entnahmen und Einlagen nach Abwahl der Nutzungswertbesteuerung können sich aufgrund späterer Nutzungsänderungen oder Baumaßnahmen ergeben, nach denen weitere bisher betrieblich genutzte oder neu entstandene Räume der Wohnung oder früher zur Wohnung gehörende Räume dem BV zuzurechnen sind.

► *Weitere Entnahmen* sind nicht mehr von der StBefreiung des Satzes 5 erfaßt, weil das Wahlrecht für die jeweilige Wohnung verbraucht ist (glA FELSMANN/GIERE, A 1721 u. LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 17 Rn. 178 beide zu § 52 Abs. 15 aF).

► *Eine Einlage nach Abwahl der Nutzungswertbesteuerung* ist nur erforderlich, wenn der Wert der eigenbetrieblich genutzten Grundstücksteile nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20 500 € beträgt (§ 8 EStDV).

Verzicht auf Einlage bei untergeordnetem Wert: Maßgebend ist der idR nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu bestimmende Wert des Gebäudeteils zuzüglich des da-

zugehörigen Grund und Bodens (R 13 Abs. 8 Sätze 2f. EStR). Zu anderen Aufteilungsmaßstäben, wenn der Ansatz der Nutzflächen zu einem unangemessenen Wertverhältnis der beiden Grundstücksteile führt, s. R 13 Abs. 8 Sätze 5 ff. Die Aufwendungen (einschl. AfA) für den wegen seines untergeordneten Werts nicht dem BV zugeordneten Grundstücksteil sind gleichwohl als BA abziehbar (R 18 Abs. 2 Satz 4 EStR).

Einlagewert nach Abwahl der Nutzungswertbesteuerung: Wird die Wohnung mit dem dazugehörigen Grund und Boden nach der Entnahme wieder als gewillkürtes BV in den luf. Betrieb eingelegt oder wird sie zB wegen Überlassung an einen ArbN zu notwendigem BV, so ist der Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 anzusetzen; bei Wiedereinlage innerhalb von drei Jahren nach Entnahme höchstens der Entnahmewert, gekürzt um die Gebäude-AfA, die auf den Zeitraum zwischen der Entnahme und der Einlage entfallen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Sätze 2 und 3). Eine Einlage mit dem ursprünglichen, uU noch um AfA gekürzten Buchwert, kommt nicht in Betracht, weil dadurch die streife „Entnahme“ wieder rückgängig gemacht würde.

b) Die Wohnung als Gegenstand der steuerfreien Entnahme: Umfang der Entnahme

380

Die Entnahmefiktion bezieht sich auf die Wohnung des Stpfl., die Altenteilerwohnung sowie den dazugehörigen Grund und Boden.

Die Wohnung als Objekt des Wahlrechts: Das *Wahlrecht*, die *Nutzungswertbesteuerung fortzuführen oder zu beenden*, kann dem Stpfl. mangels einer Objektbeschränkung auch für mehrere Wohnungen zustehen (Anm. 374) und ist dann für jede Wohnung gesondert auszuüben (BMF v. 12. 11. 1986, BStBl. I, 528 zu A. II 6 betr. Einführungsschreiben zu § 52 Abs. 15). Zum Begriff der Wohnung s. Anm. 346. Gehört die Wohnung zum Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft, so wird die gesamte Wohnung – unabhängig vom Anteil des sie nutzenden Mitunternehmers am Gesamthandsvermögen – ins PV überführt (BMF v. 12. 11. 1986 aaO A. III. 5).

Umfang der steuerfreien Entnahme: Zur Wohnung gehören alle Räume, die mit ihr in einem *einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang* stehen. Dazu können auch einzelne Räume außerhalb des Wohnungsabschlusses oder selbst außerhalb des Gebäudes gehören. Räume, die nahezu ausschließlich für betriebliche Zwecke genutzt werden, bleiben im BV. Maßgebend sind nicht die Nutzungsverhältnisse am 31. 12. 1986, sondern im Zeitpunkt der Abwahl der Nutzungswertbesteuerung, solange durch Nutzungsänderungen keine neue Wohnung entsteht (BMF v. 10. 11. 1987, StEK § 13 Nr. 510 zu Nr. 4).

Zur Wohnung gehören danach auch Bodenräume, Waschküchen, Keller-, Trocken- und Abstellräume außerhalb des abgeschlossenen Bereichs, Schuppen (zur Lagerung privater Vorräte oder Aufbewahrung von Gartengeräten) und Garagen; Balkone, Loggien, Dach- oder Wintergärten ebenso wie etwa außerhalb des Wohnhauses befindliche *Schwimmballen* (dazu BFH v. 26. 10. 1982 VIII R 74/81, BStBl. II 1983, 364). Zu weiteren Beispielen zugehöriger Räume s. OFD Koblenz v. 23. 2. 2000, StEK EStG § 13 Nr. 672 zu 2. 4. 1.2. Räume, die nur kurzfristig Wohnzwecken dienen, sind der Wohnung nicht zuzurechnen (Beispiele bei LEINGÄRTNER/ZAISCH, 2. Aufl. Rn. 428).

Gemischtgenutzte Räume einer Wohnung sind dem betrieblichen oder privaten Bereich zuzuordnen. Dazu gehören Küchen, die auch ArbN des Betriebs zur Verfügung stehen, Waschküchen, in denen neben privater Wäsche Berufskleidung gereinigt wird oder Garagen für den betrieblich und privat genutzten PKW des Stpfl. Solche Räume unterliegen dann nicht der Nutzungswertbesteuerung und bleiben daher BV, wenn sie nahezu ausschließlich, dh. zu mindestens 90 vH betrieblichen Zwecken dienen. Bei privater Nutzung zu mehr als 90 vH ist der Raum samt dazugehörigem Grund und Boden in vollem Umfang zu

entnehmen (BMF v. 16. 3. 1988, StEK § 13 EStG Nr. 506 zu 4 betriebl. Garagen). Im übrigen können Räume, die zu weniger als 90 vH betrieblich genutzt werden, nur anteilig stfrei entnommen werden. Ein geeigneter Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis der Nutzflächen (BFH v. 22. 4. 1998 IV B 42/97, BFH/NV 1998, 1214; glA FELSMANN/GIERE, A 171 d unter Hinweis auf BFH v. 5. 9. 1990 X R 3/89, BStBl. II 1991, 389 zur Aufteilung der Kosten gemischtgenutzter Räume). Die Aufteilung von *Versorgungs- und Entsorgungsanlagen* (zB Güllegrube, Sickergrube, Heizkessel und Brenner, Pumpvorrichtungen, Brunnen, Stromzähler und Wasseruhr), die sowohl dem Wohn- als auch dem Wirtschaftsteil dienen, kann nach dem Maßstab der mengenmäßigen Ver- oder Entsorgung erfolgen (ie. LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 17 Rn. 177).

381 c) Umfang des zur Wohnung gehörenden Grund und Bodens

Das Entnahmeprivileg des Abs. 4 Sätze 4 und 5 erfaßt ausdrücklich auch den zur Wohnung gehörenden Grund und Boden; dieser wird bei Abwahl der Nutzungswertbesteuerung mit der Wohnung stfrei PV. Im Interesse des Stpfl. liegt es daher, möglichst große Flächen stfrei zu entnehmen, auf deren betriebliche Nutzung verzichtet werden kann. Darauf beruht die Hausgarten-Rspr. des BFH.

Begriff des „dazugehörenden Grund und Bodens“: Die FinVerw. verweist auf Abschn. 133 a Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStR 1986, wonach sich die Abgrenzung des zu der Wohnung gehörenden Grund und Bodens nach den allg. Grundsätzen richten soll (BMF v. 12. 11. 1986, BStBl. I, 528 A. III. 6). Bei der Entnahme einzelner Wohnungen gemischtgenutzter Grundstücke und in Zwei- oder Mehrfamilienhäusern ist auch nur der entsprechende Anteil des zum Gebäude gehörenden Grund und Bodens privilegiert. Bleiben einzelne Räume einer Wohnung notwendiges BV (s. Anm. 380 „Umfang der stfreien Entnahme“), so bleibt auch der entsprechende Anteil des Grund und Bodens BV (BMF aaO).

► *Nichtbeanstandungsgrenze der FinVerw.:* Nach FinVerw. bestimmt sich der Maßstab für die Aufteilung gemischtgenutzten Grund und Bodens „nach den allgemeinen Grundsätzen“ (BMF v. 12. 11. 1986, BStBl. I, 528 A. III. 6), dh. nach dem Verhältnis der Nutzflächen der Wohnung. Allerdings soll danach ein Hausgarten bis zur Größe von 1000 qm idR allein dem Wohnteil zuzuordnen sein (BMF aaO).

► *Der BFH* versteht unter dem unbestimmten Rechtsbegriff des zur Wohnung „dazugehörenden Grund und Bodens“, daß dieser Grund und Boden zwar nicht auf die bebaute Fläche beschränkt ist, andererseits aber auch kein Wahlrecht des Stpfl. besteht, dessen Umfang selbst zu bestimmen. Danach bemißt sich der Umfang dieser Flächen nicht allein nach dem vor der Entnahme bestehenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang, sondern auch nach der für die künftige Wohnungsnutzung vorgesehenen Zweckbestimmung dieser Flächen.

BFH v. 26. 9. 2001 IV R 31/00, BStBl. II 2002, 78 und v. 12. 9. 2002 IV R 66/00, BStBl. II, 815. Die stfreie Entnahme weiterer Flächen ist selbst dann ausgeschlossen, wenn diese im Entnahmzeitpunkt als Hausgarten genutzt wurden (BFH v. 23. 5. 1996 IV R 43/95, BStBl. II 1997, 50 zu § 52 Abs. 15 Satz 8 aF; glA BFH v. 20. 8. 1997 X R 127/94, BStBl. II 1998, 17 zu § 10 e und glA BMF v. 4. 6. 1997, BStBl. I, 630 Tz. 4). Als Anhaltspunkt für die Begrenzung des Umfangs der stfrei zu entnehmenden Flächen hat der BFH ua. auf die Regelung des § 143 Abs. 2 BewG idF des JStG 1997 hingewiesen (v. 23. 5. 1996 IV R 43/95 aaO), wonach bei der Ermittlung des Bodenwerts höchstens das Fünffache der jeweiligen bebauten Fläche zugrunde zu legen ist.

In weiteren Entscheidungen hat der BFH den Begriff des dazugehörenden Grund und Bodens konkretisiert. Danach ist die stfreie Entnahme nicht auf eine

zusätzliche Gartenfläche von 1000 qm beschränkt; maßgebend sind vielmehr die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse zum Entnahmezeitpunkt und die zukünftige mögliche Nutzung (BFH v. 26. 9. 2001 IV R 22/00, BStBl. II, 762 betr. Fläche von 1442 qm). Der BFH hält es ferner für entscheidungserheblich, ob das als Hausgarten bezeichnete Grundstück auch tatsächlich schon immer und nicht erst kurz vor der Überführung in das PV zu mehr als 90 vH privat genutzt worden ist und wie die Fläche nach der Entnahme genutzt wird (BFH v. 26. 9. 2001 IV R 31/00, BStBl. II 2002, 78 und v. 23. 1. 2003 IV R 64/01, BFH/NV 2003, 904). Als Indiz sei auch die bewertungsrechtliche Behandlung des Bodens heranzuziehen, ob die Fläche nämlich nach § 40 Abs. 3 Satz 2 BewG als Hausgarten der Hof- und Gebäudefläche oder der landwirtschaftlichen Nutzung zugerechnet oder gar als Grundvermögen nach § 69 BewG bewertet worden ist (vgl. hierzu auch Abschn. 1.14 Abs. 1 BewRL). Danach kann auch die in einiger Entfernung vom Hofgrundstück belegene Fläche begünstigt sein, wenn sie vor und nach der Entnahme des Wohnhauses als Hausgarten genutzt wurde (BFH v. 26. 9. 2001 IV R 31/00 aaO).

Zu weiteren Einzelheiten s. BMF v. 4. 6. 1997, BStBl. I, 630 und das amtlich nicht veröffentlichte Schreiben des BMF an den Präsidenten des Bauernverbands v. 30. 1. 1998 (FR 1998, 533), wonach sich die Möglichkeit einer stfreien Entnahme bei Gartenflächen nicht auf 1000 qm beschränkt. Die im BMF-Schreiben v. 4. 6. 1997 (BStBl. I, 630) angeführten 1000 qm seien als Aufgriffsgrenze zu verstehen, die der Verwaltungsvereinfachung diene. Daher sei auch bei Flächen, die 1000 qm überschreiten, eine stfreie Entnahme möglich. Weitere Einzelheiten zur sog. Aufgriffsgrenze Nds. FinMin. v. 13. 1. 1998 (FR 1998, 532).

Gemischtgenutzte Flächen können bebaut und unbebaut sein. Als bebaute Flächen folgen sie der Wohnung ins PV oder bleiben im BV (Anm. 380). Unbebaute Flächen, wie zB eine Hoffläche, sind nur dann stfrei zu entnehmen, wenn sie zu mehr als 90 vH der Wohnung dienen (BFH v. 18. 5. 2000 IV R 84/99, BStBl. II, 470 zu § 52 Abs. 15 aF). Im übrigen ist eine Aufteilung vorzunehmen. Hauptanwendungsfall ist die Grund- und Abstandsfläche eines Gebäudes, das sowohl Wohnzwecken des Betriebsleiters oder der Altenteiler als auch betrieblichen Zwecken dient. Aufteilungsmaßstab ist idR das Verhältnis der Nutzflächen (R 13 Abs. 6 Sätze 2 und 4 EStR). Zu weiteren Einzelheiten s. BMF v. 16. 3. 1988, StEK § 13 EStG Nr. 506, Nr. 4.

Gemeinschaftsflächen für mehrere Wohnungen (Zugänge zum Wohngebäude, Vorgärten und Ziergärten) sind anteilig zu entnehmen, wenn nur eine der Wohnungen eines denkmalgeschützten Gebäudes entnommen wird, weil die übrigen als selbstgenutzte oder fremdvermietete Wohnungen im BV verbleiben. Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis der Wohnflächen. Befinden sich in dem Wohnhaus auch noch vermietete Wohnungen, so ist auch diesen ein Anteil an den Grundstücksflächen, die von allen Bewohnern des Wohngebäudes genutzt werden, im Verhältnis der Wohnflächen zuzurechnen.

Keine Zwangsentnahme nicht dazugehörenden Grund und Bodens: Nach der Rspr. des BFH führt der Übergang zur Privatgutlösung nicht zu einer stpfl. Entnahme der Teile des Grund und Bodens, die der Stpfl. unzutreffend als zur Wohnung dazugehörenden Grund und Boden in die Abwahl der Nutzungswertbesteuerung einbezogen hat. Diese Flächen bleiben bis zu ihrer Veräußerung oder Entnahme luf. BV (BFH v. 20. 11. 2003 IV R 21/03, BStBl. II 2004, 272; aA noch BMF v. 4. 6. 1997, BStBl. I, 630, Tz. 8, und v. 13. 1. 1998, BStBl. I, 129; aufgegeben: BMF v. 2. 4. 2004, BStBl. I, 442).

Einstweilen frei.

382–384

III. Begünstigung weiterer Gewinnrealisierungstatbestände (Abs. 4 Satz 6)

385 1. Entnahme oder Veräußerung vor Abwahl der Nutzungswertbesteuerung (Satz 6 Halbs. 1 Nr. 1)

Werden die Wohnung und der dazugehörige Grund und Boden entnommen oder veräußert, bevor sie nach Satz 4 als entnommen gelten, so bleibt der Entnahme- oder Veräußerungsgewinn ebenfalls außer Ansatz (Satz 6 Halbs. 1 Nr. 1).

Bedeutung der Regelung: Aus der Bezugnahme auf Satz 4, der sich wiederum auf Satz 2 bezieht, folgt, daß die Regelung zur Entnahme und Veräußerung der Wohnung nur solche Wohnungen betrifft, die auch die Voraussetzungen des Satzes 2 für die Abwahl der Nutzungswertbesteuerung erfüllt hätten (s. auch BFH v. 9. 5. 2000 VIII R 2/99, BStBl. II 2001, 275). Damit ist sichergestellt, daß auch die Entnahme oder Veräußerung der Wohnung in gleicher Weise privilegiert wird, wie die Überführung der Wohnung ins PV im Wege der Entnahmefiktion des Satzes 4. UE ist dann aber bei einer auf die Entnahme nachfolgenden Veräußerung der Wohnung auch in diesem Fall nur der Buchwert als AK iSd. § 23 Abs. 1 Satz 2 anzusetzen (s. Anm. 379: „Der Entnahmegewinn bleibt außer Ansatz“). Daß die Veräußerung der Wohnung aus dem BV in gleicher Weise wie die Entnahme begünstigt wird, ist kaum nachzuvollziehen. Denn wenn es Zweck der StBefreiung ist, die Folgen einer Zwangsentnahme in den Fällen der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses zu vermeiden, bedarf es dieser Erleichterung nicht, wenn die Wohnung zum Gegenstand eines Veräußerungsgeschäfts wird. Zumal die einer (gem. Satz 6 Nr. 1 begünstigten) Entnahme nachfolgende Veräußerung der Wohnung zur vollen StPflicht führt (Anm. 379).

Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 6 Nr. 1 sind die Entnahme oder Veräußerung der Wohnung und des dazugehörigen Grund und Bodens, für die im VZ 1986 und im Zeitpunkt der Entnahme oder Veräußerung ein Nutzungswert anzusetzen war. Ein Wahlrecht, anstelle der Veräußerung von einer Entnahme auszugehen, besteht nicht. Die Veräußerung geht einer hinsichtlich der Gewinnrealisierung nur gleichgestellten Entnahme vor (BFH v. 12. 9. 2002 IV R 66/00, BStBl. II, 815).

Für die Entnahmehandlung, deren eindeutige Erklärung und Dokumentation, gelten die allg. Grundsätze. Das bedeutet vor allem, daß Entnahmehandlungen nicht zurückbezogen werden können (s. nur BFH v. 12. 9. 2002 IV R 66/00 aaO). Nach Ablauf des Wj. kann deshalb eine stfreie Entnahme nicht mehr zurückdatiert oder eine stpf. Entnahme rückgängig gemacht werden. Allerdings ist die rückwirkende Abwahl der Nutzungswertbesteuerung möglich (Anm. 375).

► *Das Erfordernis der Nutzungswertbesteuerung im VZ 1986* (Anm. 374) ergibt sich aus der Verweisung auf Satz 4, der wiederum auf die Regelung in Satz 2 verweist, die auf den Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1 beruht.

► *Das Erfordernis des Ansatzes eines Nutzungswerts im Zeitpunkt der Entnahme oder Veräußerung* ergibt sich ebenfalls aus der Verweisungskette von Satz 6 über die Sätze 4 und 2 auf Satz 1 und aus dem Normzweck einer Gleichstellung der Gewinnrealisierungstatbestände mit dem Tatbestand der Abwahl der Nutzungswertbesteuerung durch Satz 6 Nr. 1. Zwar ergibt sich anders als bei dem gesetzlich angeordneten Wegfall der Nutzungswertbesteuerung nach § 52 Abs. 15 Sätze 1 und 2 aF kein Zwang mehr zur Aufdeckung in der Wohnung steckender stiller Reserven (so aber zutreffend BFH v. 16. 10. 1997 IV R 6/97, BFH/NV 1998, 827 zu § 52 Abs. 15 Satz 8 Nr. 1 aF). UE rechtfertigt sich die StBefreiung

aber aus der gebotenen Gleichstellung der Tatbestände der Abwahl, Entnahme und Veräußerung in Sätzen 2, 4 und 6 mit der Privilegierung der selbstgenutzten Wohnung in § 23 Abs. 1 Satz 3. Alle diese Tatbestände setzen die Nutzung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken voraus. Der Gewinn aus der Entnahme oder Veräußerung einer zum BV gehörenden und im Jahre 1986 selbstgenutzten denkmalgeschützten Wohnung ist daher dann nicht nach Satz 6 Nr. 1 stbefreit, wenn die Wohnung im Zeitpunkt der Entnahme oder Veräußerung vermietet war (glA BFH v. 9. 5. 2000 VIII R 2/99, BStBl. II 2001, 275 zu § 52 Abs. 15 Satz 8 Nr. 1 aF mwN zur hM, wonach die Selbstnutzung der Wohnung im Zeitpunkt der Gewinnrealisierung zu fordern ist, und zur aA).

► *Verhältnis von Abwahl der Nutzungswertbesteuerung, Entnahme und Veräußerung der Wohnung:* Solange der Nutzungswert besteuert wird, ist eine Entnahme ausgeschlossen und nur die Abwahl der Nutzungswertbesteuerung nach Satz 2 zulässig. Eine Entnahme kommt daher nur bei einer Nutzungsänderung (zB dem Übergang zur Fremdvermietung) in Betracht. Da die Abwahl der Nutzungswertbesteuerung nach Satz 2 auch rückwirkend erklärt werden kann (Anm. 375), läßt sich die Rechtsfolge der stfreien Entnahme aus dem BV auch in den VZ vor der eigentlichen Entnahme oder Veräußerung verlegen, in dem ein Nutzungswert anzusetzen war (s.o.). Allerdings wird die der Abwahl nachfolgende Veräußerung des Grundstücks im PV von § 23 erfaßt, wenn die Wohnung danach nicht zu eigenen Wohnzwecken des Stpfl. genutzt wird und deshalb die Ausnahmeregelung des § 23 Abs. 1 Satz 3 nicht eingreift (Anm. 379). Die StBefreiung nach Satz 6 Nr. 1 unmittelbar aus dem BV unterliegt dagegen keiner Haltefrist vor der Veräußerung der Wohnung. Es genügt daher, daß für die Wohnung im VZ 1986 und kurz vor der Veräußerung ein Nutzungswert anzusetzen war, während der Ausnahmetatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 3 zumindest die Selbstnutzung im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren voraussetzt. UE gibt es für diese gleichheitswidrige Bevorzugung betrieblicher Veräußerungen keine sachlichen Rechtfertigungsgründe.

Anwendungsfälle des Satzes 6 Nr. 1: Die *Steuerbefreiung* für Entnahme- oder Veräußerungsgewinne erfaßt auch solche Gewinne, die im Zuge einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung anfallen. Danach erfaßt die StVergünstigung insbes. folgende Fälle:

- *Die vollentgeltliche Veräußerung* der Wohnung bzw. des Wohnhauses;
- Entnahme durch unentgeltliche Übertragung der Wohnung oder des Wohngebäudes auf eine Person, die nicht Mitunternehmer des Betriebs ist;
- Zwangsentnahmen wegen Nutzungsänderung, zB wenn die bisher vom Betriebsinhaber, einem Altenteiler oder einer anderen Person unentgeltlich ohne gesicherte Rechtsposition genutzte Wohnung einem Angehörigen, der nicht Altenteiler ist, mit gesicherter Rechtsposition unentgeltlich überlassen wird;
- Veräußerung des ganzen Betriebs einschließlich der Wohnung;
- Veräußerung oder Entnahme der Wohnung im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe;
- Veräußerung oder Entnahme der Wohnung bei teilentgeltlichem Verkauf, denn eine teilentgeltliche Veräußerung der Wohnung an den Hofübernehmer ist auch im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Hofübergabe iSd. § 6 Abs. 3 möglich (BFH v. 18. 3. 1980 VIII R 148/78, BStBl. II 1981, 794).

Rechtsfolge des Satzes 6 Nr. 1 ist die StBefreiung des auf die Wohnung und den dazugehörenden Grund und Boden entfallenden Entnahme- oder Veräußerungsgewinns (zum Umfang der begünstigten WG s. Anm. 380 f.). „Ebenfalls“

bleibt der Gewinn „außer Ansatz“, weil sich die Rechtsfolge auf Satz 5 bezieht. Zum Begriff des „außer Ansatz“-Bleibens s. Anm. 379.

Nach der Rspr. des BFH ist die StBefreiung nur für *eine* selbstgenutzte Wohnung des Stpfl. und *eine* Altenteilerwohnung oder *eine* unentgeltlich überlassene Wohnung zulässig (BFH v. 16. 10. 1997 IV R 6/97, BFH/NV 1998, 827 und v. 6. 8. 1998 IV R 6/98, BFH/NV 1999, 175). Beide Entscheidungen stellen nicht das Erfordernis einer Objektbeschränkung auf, wie es ausdrücklich in Abs. 5 Halbs. 2 enthalten ist (s. Anm. 392). Nach den zugrundeliegenden Sachverhalten sollte nur die weitere Entnahme oder Veräußerung einer im VZ 1986 leerstehenden oder fremdvermieteten Wohnung ausgeschlossen werden. War im VZ für mehrere Wohnungen des Stpfl. ein Nutzungswert anzusetzen (s. Anm. 374) und unterlagen diese Wohnungen im Zeitpunkt der Entnahme oder Veräußerung der Nutzungswertbesteuerung, so ist auch eine mehrfache Begünstigung möglich (s. auch Anm. 386). *Entnahme- und Veräußerungsverluste* bleiben ebenso wie nach Satz 5 abziehbar (s. Anm. 379), soweit nicht die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 greift (§ 55 Anm. 110 ff.).

386 2. Entnahme einer bei Wegfall der Nutzungswertbesteuerung vermieteten Wohnung für den Eigenbedarf (Satz 6 Halbs. 1 Nr. 2)

Werden eine vor dem 1. 1. 1987 einem Dritten entgeltlich zur Nutzung überlassene Wohnung und der dazugehörige Grund und Boden für eigene Wohnzwecke oder für Wohnzwecke eines Altenteilers entnommen, so bleibt der Entnahme- oder Veräußerungsgewinn ebenfalls außer Ansatz, soweit nicht Wohnungen vorhanden sind, die Wohnzwecken des Eigentümers des Betriebs oder Wohnzwecken eines Altenteilers dienen und die unter Satz 4 oder unter Satz 6 Nr. 1 fallen (Satz 6 Halbs. 1 Nr. 2).

Bedeutung der Regelung: Der Tatbestand erweitert die Begünstigungen der Sätze 4 und 6 Nr. 1 auf solche Wohnungen, für die mangels Nutzungswertbesteuerung im VZ 1986 (s. Anm. 374 u. 385) kein Wahlrecht bestand, die Nutzungswertbesteuerung nach dem Stichtag des 31. 12. 1986 fortzusetzen. Sind solche unter die Übergangs- und Fortführungsregelungen (§ 52 Abs. 15 aF und Abs. 4 Sätze 4 und 6 Nr. 1) fallenden Wohnungen vorhanden, entfällt die Notwendigkeit der Erweiterungsregelung (s. Satz 6 Nr. 2 Halbs. 2). Mit der StBefreiung soll danach der Wohnbedarf nach Ablauf der Nutzungswertbesteuerung auch in den Fällen begünstigt werden, in denen nach den Stichtagen des 31. 12. 1986 und 1998 für den Betriebsinhaber oder für einen, aber auch für mehrere Altenteiler neuer Wohnbedarf entsteht (BFH v. 11. 12. 2003 IV R 7/02, BStBl. II 2004, 277 zu § 52 Abs. 15 Satz 8 Nr. 2 aF unter Hinweis auf BMF v. 12. 11. 1986, BStBl. I, 528 zu III. 2.).

Tatbestandsvoraussetzung des Satzes 6 Nr. 2 Halbs. 1 ist die Entnahme der vor dem 1. 1. 1987 fremdvermieteten Wohnung und des dazugehörigen Grund und Bodens „für eigene Wohnzwecke oder für Wohnzwecke eines Altenteilers“.

► *Eine vor dem 1. 1. 1987 einem Dritten entgeltlich zur Nutzung überlassene Wohnung* ist eine Wohnung, die entweder an ArbN des Betriebs oder einem fremden Dritten entgeltlich überlassen war und die deshalb zum notwendigen oder zum gewillkürten BV (zB nach § 4 Abs. 1 Satz 4) gehörte, für die aber im VZ 1986 kein Nutzungswert anzusetzen war, so daß sie weder unter die Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 aF fiel noch als selbstgenutzte Wohnung aus Gründen des Denkmalschutzes weiter im BV verbleiben konnte. Die Formulierung „eine“

Wohnung ist nicht als Zahlwort, sondern als unbestimmter Artikel zu verstehen, so daß auch mehrere fremdvermietete Wohnungen begünstigt sein können, wenn nur so der Wohnbedarf zu befriedigen ist (BFH v. 11. 12. 2003 IV R 7/02, BStBl. II 2004, 277; s. Rechtsfolge).

► *Entgeltlich einem Dritten zur Nutzung überlassen* war die Wohnung, wenn sie aufgrund eines Mietvertrags, Nießbrauchsvertrags, Arbeitsvertrags oder Pachtvertrags, nicht aber aufgrund eines (unentgeltlichen) Wirtschaftsüberlassungsvertrags genutzt wurde. Auch die teilentgeltliche, sogar unter 50 vH der ortsüblichen Miete tragende Wohnungsüberlassung ist ausreichend (BMF v. 10. 11. 1987, StEK § 13 EStG Nr. 510 zu 5 zu § 52 Abs. 15 aF), sofern das Teilentgelt nicht unter 10 vH der Marktmiete betrug (glA FELSMANN/GIERE, A 173 d; LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 17 Rn. 303).

► *Die Entnahme dieser Wohnung für eigene Wohnzwecke oder für Wohnzwecke eines Altenteilers* ist stets eine Zwangsentnahme aufgrund der Nutzungsänderung, die die Wohnung und den dazugehörenden Grund und Boden zu einem WG des notwendigen PV macht. Die Folgen dieser Zwangsentnahme, die Versteuerung der stillen Reserven, soll also vermieden werden. Daraus folgt, daß die Nutzung zu eigenen oder Altenteiler-Wohnzwecken auf Dauer angelegt sein muß. Wird die Wohnung nicht zu notwendigem PV, sondern nur vorübergehend zu den begünstigten Zwecken genutzt, um dann fremdvermietet zu werden, so liegt eine stpfl. Entnahme vor (glA LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 17 Rn. 299). Wie § 52 Abs. 15 Satz 8 Nr. 2 aF erfaßt Satz 6 Nr. 2 also nur Entnahmen denkmalgeschützter Wohnungen, die sich bis zum Entnahmezeitpunkt durch einen zusätzlichen Wohnungsbedarf des Betriebs gegenüber dem Jahre 1986, unter Einbeziehung von Wohnungen, auf die Satz 4 anzuwenden ist, ergeben.

► *Für eigene Wohnzwecke oder für Wohnzwecke eines Altenteilers* muß die Entnahme erfolgen. Nicht erforderlich ist, daß die Person, die die Wohnung nutzt, bereits im VZ 1986 Betriebsinhaber oder Altenteiler war (zum Begriff des Altenteilers s. Anm. 374); es reicht aus, wenn sie es im Zeitpunkt der Entnahme zB aufgrund einer Hofübergabe oder Beteiligung als Mitunternehmer geworden ist.

► *Die Wohnung muß spätestens bei Aufnahme der Selbstnutzung Baudenkmal sein* (s. Anm. 374); nach aA ist das Entnahmeprivileg für früher fremdvermietete Wohnungen nicht auf denkmalgeschützte Wohnungen beschränkt (MÄRKLE/HILLER VIII., Rn. 249 und SCHMIDT/SEEGER XXIII. § 13 Rn. 84). UE unzutr. (s. auch LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 17 Rn. 79). Dem Wortlaut nach eine zwar mögliche Auslegung; wie alle Regelungen des Abs. 4 steht Satz 6 Nr. 2 jedoch ersichtlich im Zusammenhang mit Abs. 2 Nr. 2, der die Fortführung der Nutzungswertbesteuerung nur für denkmalgeschützte Wohnungen vorsieht und die Zwangsentnahme für eben diese Wohnungen begünstigt, die im VZ der Abschaffung der Nutzungswertbesteuerung als gewillkürtes BV nicht der Nutzungswertbesteuerung unterlagen. Dementsprechend sollten die Regelungen des § 52 Abs. 15 aF auch nur „wegen ihres Dauerregelungsinhalts in die Stammvorschrift übernommen werden“ (BTDrucks. 14/443, 26 f.: „redaktionelle Änderung“).

Als Rechtsfolge des Satzes 6 Nr. 2 Halbs. 1 ist der auf die Wohnung und den dazugehörenden Grund und Boden entfallende Entnahmegewinn steuerfrei. Nach dem Wortlaut bleibt zwar „der Entnahme- und Veräußerungsgewinn ebenfalls außer Ansatz“. Die StBefreiung des Veräußerungsgewinns bezieht sich aber nur auf Satz 6 Nr. 1 (s. Anm. 385 aE). Zum Begriff des „außer Ansatz“-Bleibens s. Anm. 379. Da es bei der Regelung um die Befriedigung des anderweitig nicht

abzudeckenden Wohnbedarfs des Betriebsleiters oder Altenteilers nach Wegfall der Nutzungswertbesteuerung geht, kann die stfreie Entnahme zum Eigenbedarf auch mehr als eine vor dem 1. 1. 1987 fremdvermietete Wohnung umfassen, sofern diese Wohnungen nach der Entnahme als eine einheitliche Wohnung genutzt werden und die Gesamtfläche dem konkreten Wohnbedarf angemessen ist; insofern gibt es also anders als nach Abs. 5 Halbs. 2 keine Objektbeschränkung, wenn die einschränkende Voraussetzung des Satzes 6 Nr. 2 Halbs. 2 erfüllt ist (BFH v. 11. 12. 2003 IV R 7/02, BStBl. II 2004, 277 zu § 52 Abs. 15 Satz 8 Nr. 2 aF).

Ausschluß der Steuerbegünstigung bei Vorhandensein von Wohnungen, für die das Wahlrecht besteht (Objektbeschränkung nach Satz 6 Nr. 2 Halbs. 2): Das Entnahmeprivileg entfällt, wenn andere Wohnungen für den Betriebsinhaber oder Altenteiler vorhanden sind, die der Nutzungswertbesteuerung unterliegen haben und die deshalb unter das Wahlrecht nach Satz 4 oder das Entnahmeprivileg des Satzes 6 Nr. 1 fallen. Der Tatbestand des Satzes 6 Nr. 2 Halbs. 1 ist von dieser Objektbeschränkung ausdrücklich nicht erfaßt und steht daher einer weiteren stfreien Entnahme einer 1986 fremdvermieteten Wohnung nicht entgegen.

BMF v. 12. 11. 1986, BStBl. I, 528 zu A. III. 2; glA LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 17 Rn. 298; grds. aA FELSMANN/GIERE, A 173h, weil ein solches Ergebnis dem Gesetzgeber „nicht vorgeschwebt haben“ könne. Ein Fallbeispiel zum gleichlautenden § 52 Abs. 15 Satz 8 Nr. 2 aF bei LEINGÄRTNER/KANZLER aaO).

387–389 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 5: Entnahmeprivileg zum Bau selbstgenutzter Wohnungen des Land- und Forstwirts

390

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5

Nach Abs. 5 Halbs. 1 bleiben Entnahmegewinne stfrei, die sich daraus ergeben, daß auf dem Grund und Boden die Wohnung des Stpfl. oder eine Altenteilerwohnung errichtet wird. Der Stpfl. kann die Regelung nur für eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung und für eine Altenteilerwohnung in Anspruch nehmen (Objektbegrenzung nach Abs. 5 Halbs. 2).

Rechtsentwicklung: Das Entnahmeprivileg wurde durch *StReformG 1990 v. 25. 7. 1988* (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224) in die Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 eingefügt (s. Anm. 341) und durch *StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999* (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304) auf die beiden anderen betrieblichen Einkunftsarten ausgedehnt (§§ 15 Abs. 1 Satz 3, 18 Abs. 4 Satz 1).

Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Entnahmeprivilegs: Zweck der ursprünglich in § 52 Abs. 15 Satz 10 aF getroffenen Regelung sollte nach der Vorstellung des Gesetzgebers ua. sein, „daß eine organische Weiterentwicklung der Agrarstruktur, zB durch Aussiedlung von Höfen aus einer engen Dorflage heraus, nicht steuerlich behindert wird“ (Stellungnahme des FinAussch. BTDrucks. 11/2536, 87).

Nach BFH ist jedoch ergänzend zu berücksichtigen, daß die Regelung durch das *StReformG 1990* in eine Übergangsregelung zum *WohnneigFG v. 15. 5. 1986* (BGBl. I, 730; BStBl. I, 278) aufgenommen wurde, weil ein Bedürfnis dafür bestanden habe, die mit

diesem Gesetz für luf. Betriebe verbundenen Härten zu mildern, die sich aus der nach Abschaffung der Nutzungswertbesteuerung gebotenen Zwangsentnahme von bisher zum BV gehörender Baugrundstücken ergaben (BFH v. 28. 7. 1998 VIII R 23/95, BStBl. II 1999, 53 unter Hinweis auf HILLER, Inf. 1988, 516 und FELSMANN, Inf. 1988, 558 [561]).

► *Sowohl Förderungszweck als auch Billigkeitsgedanke* sprechen für die gewählte Dauerregelung, die mit der Übergangsregelung zum Wegfall der Nutzungswertbesteuerung nichts zu tun hatte und daher nunmehr zutreffend Gegenstand einer eigenständigen Regelung ist.

► *Dem Gleichheitssatz entsprechend* genießen auch *Gewerbetreibende* und *Freiberufler* das Entnahmeprivileg, „sofern das Grundstück im Veranlagungszeitraum 1986 zu einem gewerblichen“ (bzw. „der selbständigen Arbeit dienenden“) „Betriebsvermögen gehört hat“. Es handelt sich damit um eine unbefristete sachliche StBefreiung für Grundstücke des BV (BMF v. 31. 8. 1998, StEK EStG § 13 Nr. 658). Das Erfordernis der Zugehörigkeit des Grundstücks zum BV im VZ 1986 gilt allerdings nicht für luf. Betriebe. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Benachteiligung der anderen betrieblichen Einkunftsarten und für den völligen Ausschluß der Betriebe im Beitrittsgebiet ist nicht ersichtlich und schon gar nicht nachvollziehbar, wenn der Gewerbetrieb aus dem Strukturwandel eines luf. Betriebs hervorgegangen ist. UE muß daher eine verfassungskonforme Auslegung der §§ 15 Abs. 1 Satz 3, 18 Abs. 4 Satz 1 zu dem Ergebnis gelangen, daß auch nach dem VZ 1986 erworbene Grundstücke oder nach diesem VZ eröffnete Betriebe das Entnahmeprivileg genießen.

Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich: Das Entnahmeprivileg gilt für alle betrieblichen Einkunftsarten (§ 15 Abs. 1 Satz 3 und § 18 Abs. 4 Satz 1) auch über die Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 hinaus für unbeschr. und beschr. estpfl. Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende oder selbständig Tätige (zum Geltungsbereich des § 13 allg. s. Anm. 4f.). Die StBefreiung findet auch im *Beitrittsgebiet* Anwendung (BMF v. 31. 8. 1998, StEK EStG § 13 Nr. 658 unter Aufgabe der aA: BMF v. 8. 10. 1991, StEK EStG § 13 Nr. 559). Zur Anwendung auf Mitunternehmer s. Anm. 391.

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 5

1. Entnahme durch Errichtung einer Wohnung (Abs. 5 Halbs. 1)

391

Das Entnahmeprivileg erfaßt nicht jede Entnahme im Zusammenhang mit einer selbstgenutzten Wohnung.

Entnahme durch Wohnbebauung: Die StBefreiung betrifft nur die Entnahme des Grund und Bodens, die durch eine Bebauung mit dem selbstgenutzten Wohnhaus des Stpfl. oder einem Altenteilerhaus bewirkt wird. Begünstigt sind damit nur *Zwangsentnahmen* durch eine Wohnbebauung, durch die der Grund und Boden zu notwendigem PV wird.

Vgl. etwa BFH v. 18. 11. 1986 VIII R 301/83, BStBl. II 1987, 261 betr. Einzelunternehmen eines Verpächters und v. 21. 9. 1995 IV R 50/93, BFH/NV 1996, 460 betr. Bebauung eines Grundstücks aus dem Gesamthandsvermögen einer PersGes. Begünstigt sind damit weder Entnahmen infolge von Nutzungsänderungen bereits bebauter Flächen oder durch Baumaßnahmen (s. die Beispiele bei LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 17 Rn. 333) noch Veräußerungen des Grund und Bodens (BFH v. 28. 7. 1998 VIII R 23/95, BStBl. II 1999, 53).

Eine Mindestzugehörigkeit zum Anlagevermögen des luf. Betriebs wird nicht gefordert. Der Grund und Boden kann also kurz vor der Bebauung erworben

worden sein, um zunächst eine Rücklage (zB nach § 6 b oder R 35 EStR) darauf zu übertragen und ihn anschließend mit der Folge einer stfreien Entnahme zu Wohnzwecken zu bebauen. Für Gewerbetreibende und selbstständig Tätige ist Voraussetzung, daß der Grund und Boden bereits im VZ 1986 zum BV gehört hat (§§ 15 Abs. 1 Satz 3, 18 Abs. 4 Satz 1). Zur Verfassungsmäßigkeit dieser Benachteiligung s. Anm. 390 aE.

Nur die Errichtung der Wohnung des Steuerpflichtigen oder einer Altenteilerwohnung fällt unter das Entnahmeprivileg, so daß der Bau durch einen Nutzungsberechtigten (Pächter, Berechtigten aus Wirtschaftsüberlassungsvertrag, Erbbaue- oder Nießbrauchsberechtigten) nicht begünstigt ist. Liegt der Bebauung durch einen Angehörigen ein unentgeltliches Nutzungsrecht zugrunde, so führt dies zu einer stpfl. Entnahme beim Eigentümer, während die Bebauung aufgrund eines entgeltlichen Nutzungsrechts grds. nicht zu einer Entnahme führt.

ZB BFH v. 26. 11. 1987 IV R 171/85, BStBl. II 1988, 490 betr. Erbbaurecht für die Tochter; v. 10. 4. 1990 VIII R 133/86, BFHE 161, 438 betr. Erbbaurecht zugunsten eines Gesellschafters und v. 18. 11. 1986 VIII R 301/83, BStBl. II 1987, 261 betr. Bebauung durch Pächter. Geht das Grundstück später auf den Nutzungsberechtigten (zB den Hoferben) über, so führt dies zu einer stpfl. Entnahme der selbstgenutzten Wohnung im Zeitpunkt der (Betriebs-) Übertragung; Abs. 5 ist nicht anwendbar, weil die Entnahme nicht durch die Bebauung, sondern durch den Eigentumsübergang des Grundstücks veranlaßt war (BMF v. 29. 4. 1991, DStZ 1991, 477).

► *Mitunternehmer als Stpfl.*: Das Entnahmeprivileg gilt auch für Mitunternehmer eines luf. Betriebs, denn auch diese sind Stpfl. iSd. Abs. 5. Für den Grund und Boden im SonderBV ist dies nicht zweifelhaft. Die Bebauung durch den Gesellschafter zu eigenen Wohnzwecken ist begünstigt; gestattet er einem anderen Mitunternehmer die Bebauung auf dem Grundstück seines SonderBV oder überläßt er diesem eine von ihm errichtete Wohnung, so führt dies zu einer stpfl. Entnahme. UE ist Abs. 5 auch auf die Entnahme von Grund und Boden im Gesamthandsvermögen anwendbar.

GIA KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 287; LEINGÄRTNER/KANZLER, Kap. 17 Rn. 353 ff.; aA etwa STEPHAN, DB 1989, 193 (196) und nur für Personenhandelsgesellschaften: FELSMANN/GIERE, A 178 a und HILLER, Inf. 1988, 516 [518]; ausdrücklich offengelassen in BFH v. 28. 7. 1998 VIII R 23/95, BStBl. II 1999, 53.

Handelt es sich um eine FamilienPersGes., die ein Grundstück des Gesamthandsvermögens zu Wohnzwecken aller Gesellschafter bebaut oder um *Landwirtsebegatten in Gütergemeinschaft*, die eine Wohnung auf einem zu ihrem Gesamtgut gehörenden Grundstück errichten und sie gemeinsam nutzen, so ist der Entnahmegewinn in vollem Umfang stfrei; für alle tritt dann auch Objektverbrauch ein (Anm. 392). Im übrigen ist Abs. 5 auch auf den Mitunternehmer anwendbar, der mit Zustimmung der anderen Gesellschafter ein Grundstück des Gesamthandsvermögens zu eigenen Wohnzwecken bebaut. Dies gebietet eine zweckgerichtete Auslegung des Entnahmeprivilegs (zum Förderungszweck und Billigkeitsgedanken bei Abs. 5 s. Anm. 390), die den Mitunternehmer gegenüber dem Einzelunternehmer nicht benachteiligt.

Es muß ausreichen, daß der einzelne Gesellschafter die Voraussetzungen der Eigennutzung bzw. Nutzung als Altenteilerwohnung erfüllt, denn auch zum Gesamthandsvermögen gehörende Grundstücke sind ihnen nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig zuzurechnen. Stpfl. iSd. § 13 Abs. 5 EStG ist der einzelne Mitunternehmer; eine davon abweichende Auffassung bedarf ausdrücklicher Regelung, wie sie in § 6 b Abs. 10 EStG 1999 (aF) vorgesehen war.

Der Gewinn aus der Bodenentnahme ist dann aber nur insoweit stbefreit, als er den Beteiligten, die die Wohnung zu eigenen oder zu Wohnzwecken für Altenteiler nutzen, zuzurechnen ist. Für die anderen Gesellschafter entsteht eine stpfl. Entnahme; sie unterliegen aber auch nicht dem Objektverbrauch (s. Anm. 392; aA FELSMANN/GIERE aaO und KORN/CARLÉ aaO, die von StBefreiung im vollen Umfang ausgehen). Erwirbt der nutzende Gesellschafter das Grundstück nach der Bebauung von der Gesellschaft, so entsteht kein stbefreiter Entnahme- sondern ein stpfl. Veräußerungsgewinn (BFH v. 28. 7. 1998 VIII R 23/95 aaO). Will man die stpfl. Entnahme für die die Wohnung nicht nutzenden Mitunternehmer vermeiden, so sollte der Grund und Boden vor seiner Bebauung zunächst aus dem Gesamthandsvermögen in das SonderBV der begünstigten Gesellschafter überführt werden. Das ist nach § 6 Abs. 5 Satz 3 zum Buchwert möglich; dabei ist die 3-Jahres-Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 3 zu beachten. Ehegatten müßten Vorbehaltsgut bilden.

► *Nur die Errichtung einer Wohnung* ist begünstigt. Es muß daher eine neue Wohnung entstehen. Dafür ist der bewertungsrechtliche Wohnungsbegriff maßgebend (zum Begriff der Wohnung s. Anm. 346). Der Aus- oder Umbau und die Erweiterung einer bestehenden Wohnung fällt nicht unter das Entnahmeprivileg, sofern dadurch keine neue Wohnung entsteht (s. R 43 Abs. 5 EStR); führen diese Maßnahmen zu einer Entnahme zugehörigen Grund und Bodens, so ist diese stpfl. Entsteht durch Aufstockung eines Gebäudes eine neue Wohnung, so ist der anteilige Grund und Boden zu entnehmen (BFH v. 24. 11. 1982 I R 51/82, BStBl. II 1983, 365) und der darauf entfallende Entnahmegewinn nach Abs. 5 stfrei.

Die Wohnung muß zu eigenen Wohnzwecken oder als Altenteilerwohnung genutzt werden, dh. der Stpfl. und Eigentümer des bebauten Grund und Bodens oder die Altenteiler müssen selbst darin wohnen (zum Begriff des Altenteilers s. Anm. 374). Bewohnen Eigentümer und Altenteiler gemeinsam eine Wohnung, dann handelt es sich nicht um eine Altenteilerwohnung, sondern um die selbstgenutzte Wohnung des Stpfl.; für die Altenteilerwohnung ist daher kein Objektverbrauch (Anm. 392) eingetreten. Die unentgeltliche Überlassung einiger Räume der Wohnung an Altenteiler oder andere Angehörige des Stpfl. ist unschädlich. Wohnen Angehörige des Stpfl. mit in der Altenteilerwohnung, dann ist diese insgesamt eine Altenteilerwohnung (s. BFH v. 28. 7. 1983 IV R 174/80, BStBl. II 1984, 97).

Zeitpunkt der Entnahme ist der Beginn der Errichtung des Gebäudes, wenn der Stpfl. die Entnahme dokumentiert; spätester Zeitpunkt ist der tatsächliche Beginn der Eigennutzung zu Wohnzwecken (BFH v. 24. 11. 1982 I R 51/82, BStBl II 1983, 365 und v. 18. 10. 1989 X R 99/87, BFH/NV 1990, 424 zu 3). Die StBefreiung tritt von Gesetzes wegen ein.

Umfang der Entnahme: Die StBefreiung umfaßt den *gesamten* durch die Errichtung der Wohnung entnommenen Grund und Boden und nicht etwa nur den unmittelbar bebauten. Allerdings wird anders als in Abs. 4 Satz 4 der Begriff des „dazugehörenden“ Grund und Bodens weder ausdrücklich verwendet noch darauf verwiesen. Der mit den StBefreiungen des Abs. 4 gleichgerichtete Normzweck gebietet aber die Auslegung, daß der zur Wohnung dazugehörige Grund und Boden durch die Bebauung entnommen wird. In § 52 Abs. 15 Satz 10 aF wurde dieser Bezug noch durch die Formulierung hergestellt, daß der Entnahmegewinn *ebenfalls* außer Ansatz bleibe. Zum Umfang des dazugehörenden Grund und Bodens im einzelnen s. Anm. 381. Begünstigt ist nur die durch die Bebauung veranlaßte Entnahme. *Spätere Bodenentnahmen* aufgrund von Nut-

zungsänderungen (zB durch spätere Anlage eines Hausgartens) sind dagegen stpfl.

Rechtsfolge des Abs. 5 „der Entnahmegewinn bleibt außer Ansatz“: Der Gewinn aus der Entnahme des bebauten Grundstücks ist stfrei (s. Anm. 397 auch zur Bewertung der Entnahme), ohne daß es eines Antrags bedarf. Der Gewinn bleibt auch insoweit außer Ansatz, als er auf Gewinnübertragungen nach § 6 b oder R 35 EStR, erfolgsneutraler Übertragung von Zuschüssen nach R 34 Abs. 2 EStR bzw. auf Teilwertabschreibungen beruht.

BMF v. 12. 11. 1986, BStBl. I, 528 zu A. III. 7, B. III; vgl. auch das Beispiel bei STEPHAN, DB 1989, 193 [196]; kritisch dazu KANZLER, in: Festschrift Beisse, 251 [263]; s. auch BFH v. 6. 8. 1998 IV R 91/96, BFH/NV 1999, 40 betr. Teilwertabschreibung aufgrund Bergschadens mit StBefreiung nach § 52 Abs. 15 aF.

Ein Entnahmeverlust ist ebenso wie bei den anderen Tatbeständen des Abs. 4 zu berücksichtigen (Anm. 379 u. 385 aE), soweit nicht die Verlustausschlußklausel des § 55 Abs. 6 greift (§ 55 Anm. 110 ff.).

392 2. Objektbegrenzung auf eine vom Steuerpflichtigen genutzte Wohnung und eine Altenteilerwohnung (§ 13 Abs. 5 Halbs. 2)

Nach Abs. 5 Halbs. 2 kann der Stpfl. die StVergünstigung nur für *eine* zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung und für *eine* Altenteilerwohnung in Anspruch nehmen.

Personenbezogene Objektbeschränkung: Die StBefreiung ist nach dem Wortlaut der Regelung personenbezogen, so daß die Übertragung einer nichtgenutzten Begünstigung unzulässig ist. Deshalb ist der Gewinn aus der Entnahme des Grund und Bodens für eine zweite Altenteilerwohnung auch dann stpfl., wenn der Stpfl. auf die Entnahme eines Baugrundstücks zu eigenen Wohnzwecken verzichtet und umgekehrt.

Mehrere Betriebe eines Steuerpflichtigen: Aus der Personenbezogenheit des Entnahmeprivilegs folgt weiter, daß der Stpfl. die StBefreiung auch dann nicht mehrfach in Anspruch nehmen kann, wenn er mehrere luf. Betriebe führt. Daher gilt die Objektbeschränkung auch einkünfteübergreifend, wenn neben dem luf. Betrieb auch eine Gewerbebetrieb unterhalten oder eine selbständige Tätigkeit ausgeübt wird. Dies entspricht dem Gesetzeszweck, wonach nur die Befriedigung des unabweisbaren Wohnbedarfs erleichtert werden soll (s. Anm. 390).

Mehreren Berechtigten kann das Entnahmeprivileg zustehen. So folgt aus der Personenbezogenheit der Begünstigung, daß jeder Mitunternehmer berechtigt ist, bei jedem Mitunternehmer aber auch Objektverbrauch eintreten kann (zur Anwendung des Abs. 5 auf Mitunternehmer s. Anm. 391). Auch der Erwerber, der einen Betrieb unentgeltlich iSv. § 6 Abs. 3 im Wege der Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge übernimmt, kann das Entnahmeprivileg unabhängig davon beanspruchen, daß der Rechtsvorgänger die StBefreiung nach Abs. 5 oder § 52 Abs. 15 Satz 10 aF für sich bereits ausgenutzt hat (aA FELSMANN, Inf. 1988, 558 [562]). Bei gesonderter Übertragung zweier Betriebe (zB einen luf. und einen gewerblichen Betrieb) auf die beiden Kinder, steht jedem die StBefreiung zu, auch wenn sie der Rechtsvorgänger bereits beansprucht hatte.

Kein Wahlrecht für Steuerbefreiung: Da die StBefreiung nicht antragsgebunden ist, besteht kein Wahlrecht, die StVergünstigung für die Entnahme durch eine spätere unter Verzicht auf eine frühere Bebauung in Anspruch zu nehmen. Mit der ersten Bebauung tritt Objektverbrauch ein.

Kein Objektverbrauch bei Verlustausgleich: Da die StBefreiung nur für Bodenentnahmegewinne gilt und Verluste grds. abziehbar bleiben (s. Anm. 379; s. auch Anm. 385 u. 391 jeweils aE), tritt bei einer verlustbringenden oder gewinnneutralen Entnahme von Grund und Boden zur Bebauung kein Objektverbrauch ein.

Einstweilen frei.

393–395

Erläuterungen zu Abs. 6: Steuerbegünstigte Einbringung von Wirtschaftsgütern in gemeinschaftlichen Tierhaltungsbetrieb

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

396

Rechtsentwicklung der Begünstigung: Die mit dem BewÄndG 1971 (v. 27. 7. 1971, BGBl. I, 1157) eingeführte und ab VZ 1971 wirksame Vorschrift geht auf einen Vorschlag des FinAussch. des Deutschen BTag zurück (BTDrucks. VI/2334, 8). Als Begründung wurde angeführt, daß es im Zusammenhang mit der Einfügung von Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 betr. Tierzucht und Tierhaltung in mitunternehmerischer Gesellschaft (s. Anm. 268 ff.), „angebracht erschien, auch eine Milderungsvorschrift für die Erhebung der ESt. zu schaffen, soweit sich diese ESt. aus der Aufdeckung von stillen Reserven bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Einzelbetriebs auf einen der gemeinschaftlichen Tierhaltung dienenden Betrieb im Sinne des § 34 Abs. 6 a BewG ergibt“.

Bedeutung der Verteilungsregelung: Die Verteilungsregelung erweist sich als gesetzlich normierte und weitgehend in das Ermessen des Stpfl. gestellte Regelung mit stundungsgleicher Wirkung. Der Stpfl. hat ein Wahlrecht, Teilbeträge von mindestens einem Fünftel der Steuer zu entrichten. Gesetzessystematisch gehört die Vorschrift an sich nicht zur Bestimmung der Einkünfte aus LuF.

Sie ist auch sprachlich ungenau, denn sie bezieht sich trotz ihres hierauf eingeschränkten Wortlauts nicht nur auf *Tierhaltungskooperationen*, sondern auch auf solche mit *Tierzucht* (vgl. auch den Wortlaut von § 34 Abs. 6 a BewG). Sie ist wegen des abweichenden Wj. nicht unkompliziert (dazu Anm. 397 aE), weswegen de lege ferenda die Abschaffung erwogen werden sollte. Die Betonung der agrarpolitischen Bedeutung der Sonderregelung gegenüber dem Verdrängungswettbewerb der gewerblichen Tierhaltung (WOLTER, DStZ/A 1971, 326; KLEBERG in K/SM, § 13 Rn. F 5) erscheint überzogen. Bei Härten kann auch mit einzelfallbezogener Stundung (§ 222 AO) geholfen werden, wobei ggf. gem. § 234 Abs. 2 AO auf die Zinsen ganz oder zum Teil verzichtet werden kann.

Verfassungsmäßigkeit der Steuerbegünstigung: Als gesetzlich normierte, zinslose Stundung begegnet die Regelung uE keinen durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken. Bei Zugrundelegung eines weiten gesetzgeberischen Spielraums erscheint die estrechtl. Erleichterung des Eingehens von sog. Tierkooperationen auch unter diesem Aspekt nicht bedenklich.

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 6

397

Nach Abs. 6 Satz 1 wird der Gewinn aus der Aufdeckung stiller Reserven bei Einbringung einzelner WG in einen gemeinschaftlichen Tierhaltungs- und

-zuchtbetrieb durch Verteilung begünstigt; Satz 2 bestimmt, daß der einzelne Teilbetrag mindestens ein Fünftel der Steuer betragen muß.

Übertragung von Wirtschaftsgütern auf einen Betrieb iSv. § 34 Abs. 6a BewG: Abs. 6 bezieht sich auf den Fall, daß einzelne WG eines luf. Betriebs auf einen der gemeinschaftlichen Tierhaltung (gemeint auch: Tierzucht) dienenden Betrieb iSd. § 34 Abs. 6a BewG übertragen werden. Danach ist auch die gemeinschaftliche Tierhaltung einschließlich der damit zusammenhängenden WG ein luf. Betrieb; § 34 Abs. 6a BewG verweist insoweit auf § 51 a BewG (s. Anm. 268 ff.).

Die Übertragung aus einem forstwirtschaftlichen Teilbetrieb bzw. Betriebsteil kommt nicht in Betracht, weil sich ein Land- und Forstwirt ohne Landwirtschaft iSv. Abs. 1 Nr. 1 nicht an einer gemeinschaftlichen Tierzucht oder Tierhaltung beteiligen kann. Abs. 6 begünstigt weder die Übertragung von WG aus einem Gewerbebetrieb, noch aus einem Betrieb der gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung.

Übertragbar sind alle Arten von WG, bewegliche, unbewegliche, abnutzbare und nicht abnutzbare, materielle und immaterielle; auch WG des Umlaufvermögens sind begünstigt. Abs. 6 bezieht sich nicht auf den vom UmwStG erfaßten Fall, daß ein ganzer Betrieb oder ein Teilbetrieb übertragen wird (glA MITTERPLEININGER in L/B/P, § 13 Rn. 119).

Übertragung auf Genossenschaft oder Verein: Abs. 6 bezieht sich nur auf den Fall der Übertragung eines WG auf einen der gemeinschaftlichen Tierhaltung (Tierzucht) dienenden Betrieb iSd. § 34 Abs. 6a BewG einer *Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft* oder eines *Vereins* gegen Gewährung von Mitgliedsrechten. Hierunter fallen nicht die mitunternehmerischen Gesellschaften iSv. Abs. 1 Nr. 1 Satz 5, für die dem Stpfl. bis zum StEntlG 1999/2000/2002 ein Wahlrecht zur Aufdeckung stiller Reserven in vergleichbaren Fällen zugestanden hatte und nunmehr die Buchwerteinbringung gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 vorgesehen ist.

Mitunternehmererlaß: BMF v. 20. 12. 1977, BStBl. I 1978, 8 Tz. 57 ff.; glA LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 39; LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 54.

Die aufnehmende Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bzw. der Verein muß die Voraussetzungen des § 51 a BewG erfüllen (§ 34 Abs. 6a BewG; dazu auch Anm. 268 ff.).

Rechtsfolge des Abs. 6 „Verteilung der Steuer auf höchstens 5 Jahre“: An sich folgt aus der Übertragung eines WG vom Betrieb eines LuF auf einen der gemeinschaftliche Tierhaltung (Tierzucht) dienenden Betrieb einer Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft bzw. eines Vereins die Entnahme dieses WG und die Aufdeckung der darin enthaltenen stillen Reserven mit Auswirkung auf den laufenden Gewinn.

► *Wahlrecht auf Fünfjahresverteilung:* Erfolgt die Übertragung gegen Gewährung von Mitgliedschaftsrechten, wird diese Rechtsfolge nach Abs. 6 in der Weise abgemildert, daß die auf den dabei entstehenden Gewinn entfallende ESt. auf (beim Wohnsitz- oder Lage-FA zu stellenden) *Antrag* in jährlichen Teilbeträgen entrichtet werden kann (Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2), wobei der einzelne Teilbetrag mindestens ein Fünftel dieser Steuer betragen muß (Abs. 6 Satz 2). Der Stpfl. hat damit ein Wahlrecht, die ESt. innerhalb von 5 Jahren in gleichen oder unterschiedlich hohen Beträgen zu begleichen, die mindestens 20 vH des Gesamtbetrags ausmachen.

► *Ermittlung der Teilbeträge bei abweichendem Wj.:* Da wegen des abweichenden luf. Wj. der Gewinn zweier Kj. berührt ist (§ 4 a Abs. 2 Nr. 1), ist die ESt. dieser bei-

den VZ mit und ohne diesen Entnahmegewinn zu errechnen und die Summe der Differenz hieraus in höchstens fünf Teilbeträgen zu entrichten. Da erst mit dem zweiten VZ die Höhe der gesamten Steuer iSv. Abs. 6 feststeht, kann auch erst nach dessen Veranlagung mit der Entrichtung der Teilbeträge begonnen werden. Es wird die Auffassung vertreten, daß bis dahin die entsprechende ESt. des ersten VZ nicht verlangt werden könne (LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 40).

► *Rechtsanspruch auf stundungsgleiche Verteilung ohne Verzinsung:* Die Rechtsfolge des Abs. 6 enthält uE stundungsgleiche Wirkung (zur Abgrenzung zum Zahlungsaufschub etwa TIPKE/KRUSE, § 223 AO Tz. 1 a), ohne aber in dem Sinne Stundung zu sein (LADEMANN/HILLER, § 13 Rn. 54). Der Rechtsanspruch auf die Rechtsfolge nach Antrag hängt nicht von dem Vorliegen einer erheblichen Härte ab (wie etwa im Fall des § 6 Abs. 5 AStG, dazu für Anwendung von § 234 AO: BFH v. 16. 10. 1991 I R 145/90, BStBl. II 1992, 321). UE kommt deshalb eine Verzinsung nach § 234 AO nicht in Betracht (glA KLEEGER in K/S/M, § 13 Rn. F 8; im Ergebnis mit allerdings wohl überholter Begründung LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 39).

Einstweilen frei.

398–399

Erläuterungen zu Abs. 7: Entsprechende Anwendung der Regelungen zur gewerblichen Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 2 und 3 und § 15 a)

Schrifttum: SCHÜTTE, Familiengesellschaften in der Forstwirtschaft, Inf L 1965, 65; HAUPT, Die Gesellschaft als landwirtschaftl. Unternehmensform, Inf. L 1968, 65; SCHMIDT-SAGODY, Landwirtschaftl. Betriebe als Personengesellschaften und ihre gewerbesteuerliche Beurteilung, Inf. 1970, 111; SÖFFING, Zur Abgrenzung des Gewerbebetriebs gegenüber der LuF bei Personengesellschaften, Inf. 1970, 249; HOFMANN, Die Kaufmannseigenschaft von Land- und Forstwirten, NJW 1976, 1297; SCHINDLER, Gesellschaftsgründungen aufgrund der Kaufmannseigenschaft von Land- und Forstwirten in handels- und steuerrechtlicher Sicht, Allg. Forstzeitschrift 1977, 308; GROH mit Korreferat KRUSE, Die gewerblich tätige Personengesellschaft, JbFStR 1979/80, 209, 242; DANKMEYER, Die Verrechnung von Verlusten mit anderen positiven Einkünften nach dem Änderungsgesetz vom 20. August 1980 (sog. § 15 a-Gesetz), DStZ 1981, 12; BICHEL, Fragen zu Mitunternehmerschaften in der LuF, StBp. 1982, 132; SCHULZE ZUR WIESCHE, Mitunternehmerschaft auf nichtgesellschaftsrechtlicher Grundlage, DB 1982, 919; BICHEL, Das steuerliche Betriebsvermögen bei Mitunternehmerschaften im Bereich der LuF, Inf. 1984, 1; DERS., Mitunternehmerschaft im Bereich der LuF und Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3, Inf. 1984, 145; FUCHS/SCHROEDER, Personengesellschaften in der LuF, Inf. 1984, 532; HILLER, Die Familiengesellschaft in der Landwirtschaft, Inf. 1985, 224; HILLER/WEBER/HORN/ROLLER/HAGELSTEIN, Die Familiengesellschaft in der Landwirtschaft, Inf. 1985, 224/1986, 432, 456; MÄRKLE, Unterbeteiligung an Einkunftsquellen, DStZ 1985, 471; BICHEL, Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben bei LuF-Mitunternehmerschaften, Inf. 1986, 153; HERZIG, Faktische Mitunternehmerschaft in der Landwirtschaft, BB 1986, 533; LINDNER, Abschied von der faktischen Mitunternehmerschaft?, DStR 1986, 62; LUCAS, Sog. „Faktische Mitunternehmerschaft“ – mehr Transparenz durch die neuere Rspr. des BFH, FR 1986, 112; NEUFANG, Die faktische Mitunternehmerschaft – ein steuerrechtlicher Irrweg, Inf. 1986, 13; KANZLER, Mitunternehmerschaften der Land- und Forstwirte – Zur Entwicklung eines estl. Sonderrechts, FS Ludwig Schmidt (1993), 379; GIEFERS, Die Wahl der Rechtsform für eine Familiengesellschaft, Inf. 1994, 144; G. SÖFFING, Beteiligung einer nicht gewerblich tätigen PersGes. an einer gewerblich tätigen PersGes., FR 1994, 805; HILLER, „Durchsäuerung“ durch Beteiligung an einer gewerblich tätigen PersGes., Inf. 1995, 388; HILLER, Gestaltungen zur Ver-

meidung der „Durchsäuerung“ bei Beteiligungen an einer gewerblich tätigen PersGes., Inf. 1996, 463; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die PersGes. in der neueren Rspr. des BFH, FR 1996, 237; M. WENDT, Einkommensteuerliche Aspekte alter und neuer Kooperationsformen landwirtschaftl. Betriebe, FR 1996, 265; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungswidrigkeit der Kodifikation der Abfärbetheorie § 15 Abs. 3 Nr. 1 in GS für Knobbe-Keuk, 1997, 531; BANGE, Gestaltungsempfehlungen zur steuerneutralen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern und (Teil-)Betrieben bei Einzelunternehmern und PersGes., Inf. 1998, 653; P. FISCHER, „Faktisches“, „Verdecktes“ und die subjektive Zurechnung von Einkünften, FR 1998, 813; K. SCHMIDT, Das Handelsrechtsreformgesetz, NJW 1998, 2161; DERS., HGB-Reform und gesellschaftsrechtliche Gestaltungspraxis, DB 1998, 61; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand am Mitunternehmeranteil, FR 1999, 281; HÜBNER-WEINGARTEN, Die Beteiligung von Kindern als Kommanditisten, stille Gesellschafter und Unterbeteiligte – grundsätzliche Erwägungen, ZEV 1999, 81; FELDHAUS, Rechtsanwendungsfragen zur Realteilung von luf. Mitunternehmenschaften gem. § 16 Abs. 3 EStG, HLBS-Report 2003, 167; STEPHANY, Die Realteilung von Personengesellschaften nach neuer Rechtslage am Beispiel der Land- und Forstwirtschaft, HLBS-Report 2003, 2.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 20. 12. 1977, BStBl. II 1978, 8 (Mitunternehmererlaß); v. 31. 10. 1978, BStBl. I, 426; v. 10. 12. 1979, BStBl. I, 683; v. 8. 5. 1981, BStBl. I, 308 zu § 15 a; v. 19. 3. 1982, BStBl. I, 384.

Vgl. zur Ehegattenmitunternehmenschaft im Bereich der LuF Anm. 151 ff.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7

Rechtsentwicklung der Verweisungsregelungen: Die Verweisungen in Abs. 7 sind als Abs. 5 durch das Ges. zur Änd. des EStG, des KStG und anderer Gesetze v. 20. 8. 1980 (BGBl. I 1545; BStBl. I, 589) eingefügt und durch StEntlG 1984 v. 22. 12. 1983 (BGBl. I, 1583, BStBl. I 1984, 14) hinsichtlich des § 15 Abs. 2 Sätze 2 und 3 erweitert worden (s. auch § 18 Anm. 412 zu den vergleichbaren Verweisungen für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit).

Bedeutung der Verweisungsregelungen: Die Verweisung auf § 15 Abs. 1 Satz Nr. 2 ist deklaratorisch, denn § 15 (Abs. 1) Nr. 2 war für Einkünfte aus LuF auch bereits für die Jahre entsprechend anzuwenden, für die dies vom Gesetzgeber in § 13 Abs. 5 aF noch nicht ausdrücklich bestimmt war.

BFH v. 14. 8. 1986 IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17 (18); entsprechend bei Freiberuflern BFH v. 2. 12. 1982 IV R 72/79, BStBl. II 1983, 215 und Nichtannahmebeschluß des BVerfG v. 30. 1. 1985 1 BvR 279/83, Inf. 1985, 215; mwN zum Streitstand entsprechend § 18 Anm. 414; glA LEINGÄRTNER, Kap. 15 Rn. 66.

Als dynamische Verweisung erfaßte die Verweisung auf § 15 Abs. 1 Satz Nr. 2 auch die später durch StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992 (BGBl. I, 297; BStBl. I, 146) hinzugekommene Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zur mittelbaren Beteiligung von Gesellschaftern (dazu BTDrucks. 12/1108, 58 u. 12/1506) und zur Korrektur entspr. Rspr. (BFH v. 25. 2. 1991 GrS 7/89, BStBl. II, 691; s. auch § 18 Anm. 464).

Die mit dem StEntlG 1984 (aaO) eingefügte Verweisung auf § 15 Abs. 2 Sätze 2 und 3 hat die schon bisherige Rspr. des BFH zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch für § 13 bestätigt (BTDrucks. 10/716, 12; BFH v. 10. 11. 1977 IV B 33–34/76, BStBl. II 1978, 15 [21]).

► Die Bedeutung der (konstitutiven) Verweisung auf § 15 a ist gering. Sie zielt mit der entsprechenden Anwendung auf Verlustzuweisungsgesellschaften, hauptsächlich in der Rechtsform einer KG (§ 15 a Abs. 1–4), aber auch auf sonstige Mitunternehmenschaften, bei denen die Haftung wenigstens eines Mitunternehmers beschränkt ist (§ 15 a Abs. 5).

► *Keine Verweisung auf Verluste aus gewerblicher Tierzucht:* Daß Abs. 7 nicht auf § 15 Abs. 4 verweist beruht logischerweise darauf, daß § 15 Abs. 4 gerade eine Rechtsfolge dafür anordnet, daß Tierzucht und Tierhaltung nach den Maßgaben von Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–5 als gewerblich einzuordnen sind (zum Verhältnis von § 15 Abs. 4 zu § 13 Abs. Nr. 1 Sätze 2–5 s. Anm. 242).

Die Verfassungsmäßigkeit der Verweisungsregelungen steht außer Frage, denn sie gewährleisten die Gleichbehandlung aller betrieblichen Einkunftsarten und sind daher in den meisten Fällen auch deklaratorischer Art.

Verfahrensfragen: Der von einer Mitunternehmerschaft erzielte Gewinn aus LuF, seine Aufteilung und die den Mitunternehmern auf die Gewinnanteile zu gewährenden stl. Vergünstigungen sind gesondert und einheitlich festzustellen (§§ 180 Abs. 1 Nr. 2 a, 179 Abs. 2 Satz 2 AO), sofern nicht ein Fall von geringer Bedeutung nach § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO vorliegt (zB BFH v. 23. 9. 2003 IV B 48/02, juris). Feststellungszeitraum ist das KJ., nicht das davon abweichende Wj. (BFH v. 19. 7. 1984 IV R 87/82, BStBl. II 1985, 149). Gehört der Anteil an der Mitunternehmerschaft in das gewerbliche BV eines Mitunternehmers, so berührt dies die vorgenannte Feststellung nicht. Der Mitunternehmer hat aber den Beteiligungsertrag als gewerblichen Gewinn zu versteuern. Er erhält bei seiner Veranlagung damit nicht bestimmte Vergünstigungen, die an den Bezug von Einkünften aus LuF geknüpft sind, zB §§ 13 Abs. 3, 14 a, 34 b. Zur Gewinnfeststellung s. auch Anm. 15.

II. Entsprechende Anwendung von § 15 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Sätze 2 und 3 und § 15 a

1. Vorbemerkung zu der Verweisungsregelung

401

Abs. 7 ordnet eine entsprechende Anwendung einzelner Vorschriften zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb an. Dies bedeutet allgemein, daß die genannten Regelungen im Rahmen des § 13 unter Berücksichtigung der luF. Besonderheiten anzuwenden sind. Je geringer diese Eigenarten sind, desto geringer ist die Bedeutung der „entsprechenden“ Anwendung zu veranschlagen, was etwa damit verdeutlicht werden kann, daß sich Abs. 7 auf lediglich klarstellende und andererseits aber auch konstitutive Regelungen bezieht. Die Verweisung in Abs. 7 ist uE lückenhaft. In Abgrenzungsfragen ist selbstverständlich § 15 ohnehin beachtlich (vgl. zB die Gewerbebetriebsdefinition).

Ausdrücklich verwiesen wird im einzelnen auf die Vorschriften zur Besteuerung der Mitunternehmer (Anm. 402), die Sonderregelungen zur Gewinnerzielungsabsicht und auf die Regelungen zur Begrenzung der Verluste bei beschränkter Haftung (Anm. 405).

Ohne ausdrückliche Verweisung ist auch § 15 Abs. 1 Satz 2 anzuwenden, wonach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (und 3) auch für Vergütungen gilt, die als *nachträgliche Einkünfte* (§ 24 Nr. 2) bezogen werden. Es handelt sich dabei um eine In-sich-Verweisung: Da in Abs. 7 auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 verwiesen wird, auf den zugleich auch in § 15 Abs. 1 Satz 2 Bezug genommen wird, unterliegen auch nachträgliche Einkünfte eines Gesellschafters den Vorschriften über die Besteuerung der Mitunternehmer. Eine entsprechende Anwendung der Regelungen des § 15 Abs. 3, insbes. der *Abfärberegelung* ist nicht vorgesehen und im übrigen entbehrlich, sofern es sich um eine PersGes. handelt die auch gewerblich tätig ist. Eine Verweisung könnte jedoch für eine vermögensverwaltende Pers-

Ges. sinnvoll sein, die auch eine luf. Tätigkeit ausübt. Insoweit gilt die Abfärbetheorie uE jedoch auf Grund der Rspr.

Zur Anwendung des Gewerbebetriebsbegriffs in § 15 Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 166.

2. Entsprechende Anwendung der Regelungen zur Besteuerung der Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

402 a) Gewinnanteile der Gesellschafter einer land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft

Der Verweisung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 kommt lediglich klarstellende Bedeutung zu (BFH v. 14. 8. 1986 IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17 [18]).

Gewinnanteile gehören zu den Einkünften aus LuF: Nach Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gehören auch die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, KG und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, zu den Einkünften aus LuF, wenn Gegenstand des Unternehmens eine LuF ist.

So schon RFH v. 26. 1. 1938, RStBl. 1938, 733 zum freien Beruf; v. 25. 8. 1937, RStBl. 1937, 1129; zu den Vor- und Nachteilen einer Mitunternehmerschaft bezüglich LuF M. WENDT, FR 1996, 265 (271). Schon handelsrechtlich kann LuF auch im Rahmen einer OHG (§§ 105 ff. HGB) oder KG (§§ 161 ff. HGB) betrieben werden, wenn gem. §§ 3 Abs. 2 iVm. § 2 HGB (idF des HRefG v. 22. 6. 1998, BGBl. I, 1474, das insoweit gegenüber der vorhergehenden Gesetzeslage nach dem Gesetz über die Kaufmannseigenschaft von Land- und Forstwirten v. 13. 5. 1976 [BGBl. I, 1197, dazu BTDrucks. 7/3918, 6] im Ergebnis keine Änderung gebracht hat, vgl. BRDrucks. 340/97, 33) das Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (vgl. BAUMBACH/HOPT, HGB, XXIX., § 105 Rn. 2, 4; HOFMANN, NJW 1976, 1297; BFH v. 19. 2. 1987 IV R 175/85, BStBl. II, 430 (431); weitergehend wohl K. SCHMIDT, NJW 1998, 2161 (2163), Fn. 35 und 5, der unter Berufung auf eine BGH-Entscheidung und weitere Stimmen im Schrifttum LuF dem Gewerbebegriff auch iSv. § 2 HGB zuordnet und damit zu § 105 Abs. 2 HGB idF des HRefG gelangen dürfte, vgl. DERS. aaO, 2164f.

Das Vorliegen einer land- und forstwirtschaftlich tätigen Personenhandelsgesellschaft ist nach allen relevanten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen, vor allem nach Art und Umfang der Geschäftstätigkeit (s. dazu ua. BRDrucks. 340/97, 48; dort, 24 ff. auch zu anderweitigen Reformüberlegungen, etwa iS starrer Grenzziehung wie nach § 141 AO). Wenn diese Voraussetzungen nicht vorliegen, wäre zwar ggf. davon auszugehen, daß zu Unrecht LuF im Gewande einer OHG oder KG betrieben wird. Dies bedeutet jedoch nicht, daß in Fällen dieser Art die Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb umzuqualifizieren wären (vgl. BFH v. 16. 9. 1958 I 351/56 U, BStBl. III, 462; v. 9. 7. 1964 IV 427/62 U, BStBl. III, 530; v. 8. 12. 1994 IV R 7/92, BStBl. II 1996, 264). Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft kann auch eine OHG oder KG sein (BFH v. 25. 2. 1991 GrS 7/89, BStBl. II, 691 mwN, dort aaO 698 f. auch zur Frage, ob ein GbR diese Funktion ausfüllen kann).

Als wirtschaftlich vergleichbare andere Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen sind, kommen in Betracht:

▷ *BGB(-Innen)-Gesellschaften*, also Gesellschaften ohne Gesamthandsvermögen oder Ehegattengesellschaften.

Dazu BFH v. 19. 2. 1981 IV R 152/76, BStBl. II, 602; v. 28. 10. 1981 I R 25/79, BStBl. II 1982, 186; v. 6. 5. 1986 VIII R 300/82, BStBl. II, 891 (892) und gesellschaftsrechtlich zur Rechtsstellung der BGB-Außengesellschaft BGH v. 29. 1. 2001 II ZR 331/00, DSrR 2001, 310 und K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, II., 1450 ff., dort vor al-

lem zur Abgrenzung der Ehegatten-Innengesellschaft gegenüber dem Ehegüterrecht; zu den estrechtl. Voraussetzungen einer verdeckten Mitunternehmerschaft BFH v. 5. 6. 1986 IV R 272/84, BStBl. II, 802; zu atypisch stillen Gesellschaften BFH v. 25. 6. 1981 IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59.

▷ *Gemeinschaftsverhältnisse* (Miteigentum zu Bruchteilen an einem luf. Betrieb: BFH v. 25. 4. 1985 IV R 92/82, BStBl. II, 486; v. 30. 6. 1983 IV R 206/80, BStBl. II, 636; zur Abgrenzung bei Miteigentum am Grund und Boden: FG Ba.-Württ. v. 17. 6. 1994, EFG 1995, 524, rkr. mwN). Bei Bruchteilsgemeinschaften scheidet Mitunternehmerschaft aus, wenn ein Miteigentümer seinen Anteil dem anderen entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen hat. Bei nahen Angehörigen muß diese Überlassung den erhöhten Anforderungen genügen.

▷ *Güter- und Erbgemeinschaften* (s. Anm. 151 und 141).

Ausdrücklicher und konkludenter Gesellschaftsvertrag: Die Annahme einer Mitunternehmerschaft setzt nicht zwingend den ausdrücklichen Abschluß eines Gesellschaftsvertrags voraus (BFH v. 10. 11. 1983 IV R 86/80, BStBl. II 1984, 152). Überhaupt kommt es nicht auf die äußere Bezeichnung, sondern vielmehr darauf an, ob nach dem Gesamtbild jemand durch Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen Mitunternehmerinitiative ausübt und durch gesellschaftsrechtliche oder eine dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Mißerfolg des Unternehmens Mitunternehmerisiko trägt (BFH v. 2. 9. 1985 IV B 51/85, BStBl. II 1986, 10; v. 13. 7. 1993 VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282; v. 21. 9. 1995 IV R 65/94, BStBl. II 1996, 66 mwN). Dabei können diese Merkmale mehr oder weniger ausgeprägt sein (BFH v. 28. 1. 1971 IV 127/64, BStBl. II, 662). Umstritten ist, ob die Feststellung von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko für den Schluß auf ein Gesellschaftsverhältnis ausreicht (bejahend BFH v. 2. 9. 1985 IV B 51/85, BStBl. II 1986, 10; WOERNER, BB 1985, 2298; L. SCHMIDT, FR 1985, 361; verneinend BFH v. 22. 1. 1985 VIII R 303/81, BStBl. II, 363). Fehlen diese Merkmale, kann nicht von einer Mitunternehmerschaft ausgegangen werden (vgl. BFH v. 21. 2. 1974 IV B 28/73, BStBl. II, 404; v. 24. 7. 1984 VIII R 65/84, BStBl. II 1985, 85; v. 11. 10. 1988 VIII R 328/83, BStBl. II 1989, 762: „Kommanditist“ ohne Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung und ohne Widerspruchsrecht iS v. § 164 HGB). Zu den Besonderheiten der Rspr. des BFH zur Mitunternehmerschaft zwischen Ehegatten bei luf. Betrieben s. Anm. 153.

Sonderformen land- und forstwirtschaftlicher Mitunternehmerschaften: Eine mitunternehmerische Erzielung von Einkünften aus LuF kann etwa auch vorliegen, wenn der „Eigentümer“ eines luf. Betriebs und der hieran Nießbrauchsberechtigte den Betrieb ohne Betriebsaufgabeerklärung verpachten und vereinbaren, die Erträge aus der Verpachtung zu teilen (vgl. entsprechend BFH v. 14. 11. 1979 I R 123/76, BStBl. II 1980, 432). Gegenstand einer Mitunternehmerschaft kann auch ein luf. Nebenbetrieb sein (Anm. 314). Die Annahme einer Mitunternehmerschaft ist nach den Umständen des Einzelfalls auch denkbar beim sog. *crop sharing*, dh. einer Vereinbarung zwischen zwei Land- und Forstwirten, wovon der eine etwa erfahrener und ggf. mit seinem Maschinenbesatz nicht voll ausgelastete Beteiligte die Bewirtschaftung auch der Flächen des anderen übernimmt und am Ernteergebnis beteiligt wird.

M. WENDT, FR 1996, 265 (279 f.); Annahme von Mitunternehmerschaft vor Austauschverhältnis; glA SCHMIDT/SEEGER XXII. § 13 Rn. 72; FELSMANN/GIERE, A 290 q. In Fällen dieser Art wären die mitbewirtschafteten Flächen des einen Landwirts dessen SonderBV. Je nach Vertragsinhalt kommt aber auch die Annahme lediglich eines

Werkvertrags oder eines Dienstvertrags in Betracht (FELSMANN/GIERE, A 290s ff.; zu den Grundsätzen für Werk- und Dienstleistungen eines Land- und Forstwirts für Dritte s. Anm. 196 f.

Gehört ein Mitunternehmeranteil zu einem Gesamthandsvermögen, zB zum Gesamtgut von Ehegatten, sind die Gesamthänder Mitunternehmer (BFH v. 1. 10. 1992 IV R 130/90, BStBl. II 1993, 574).

Wegen weiterer Einzelheiten insbes. zum Mitunternehmerisiko bzw. zur Mitunternehmerinitiative s. § 15 Anm. 300 ff.

403 b) Vergütungen der Gesellschafter einer land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft

Abs. 7 verweist in vollem Umfang auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, demnach also auch auf den Halbs. 2, wonach zu den Einkünften aus Mitunternehmerschaft (als SonderBE) auch die Vergütungen gehören, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von WG bezogen hat.

Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis: Die Leistungen müssen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sein, dh. sie müssen wirtschaftlich gesehen einen Beitrag zur Erreichung des Gesellschaftszwecks darstellen. Dies ist nach allen Umständen des Einzelfalls nicht eng zu beurteilen (BFH v. 23. 5. 1979 I R 163/77, BStBl. II, 757). Eine solche Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis besteht aber etwa nicht bei Warenlieferungen des Gesellschafters im Rahmen des normalen Geschäftsbetriebs wie unter fremden Dritten (BFH v. 14. 3. 1969 III R 108/67, BStBl. II, 480; v. 10. 5. 1973 IV R 74/67, BStBl. II, 630; dagegen wegen der Besonderheiten des Falls Einlage des Gesellschafters angenommen: BFH v. 22. 1. 1981 IV R 160/76, BStBl. II 427). Betreiben also zB Land- und Forstwirte einen luf. Nebenbetrieb in Gestalt einer PersGes., kann der entgeltliche Bezug von Produkten der beteiligten Land- und Forstwirte zu BA der PersGes. führen, wenn eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis nicht festgestellt werden kann (glA LEINGÄRTNER, Kap. 15 Rn. 72 ff.). Liegen im vorstehenden Sinne SonderBE eines Gesellschafters vor, stellen damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen grds. abziehbare SonderBA dar, Aufwendungen für Fahrten zur Erbringung von Diensten für die Gesellschaft, Aufwendungen auf WG des Gesellschafters, die er für die Gesellschaft einsetzt usw.

Tätigkeiten im Dienst einer Gesellschaft mit einem luf. Betrieb können vor allem die Aktivitäten eines Gesellschafters ohne oder mit Einsatz von WG sein, auch wie sie zB in Abgrenzung zum Gewerbebetrieb bedeutsam sind (Anm. 164 ff.). Auf welcher rechtlichen Grundlage die Dienste erfolgen, ist weitgehend unerheblich, sie können gesellschaftsrechtlicher Art sein, auf Dienst- oder Werkvertrag oder Geschäftsbesorgungsvertrag beruhen (vgl. BFH v. 23. 5. 1979 I R 56/77, BStBl. II, 763). Hat der Gesellschafter selbst einen luf. Betrieb inne und verrichtet er entgeltlich Dienste im Rahmen der Gesellschaft oder stellt entgeltlich WG zur Verfügung, berührt die Eigenschaft der Dienste oder die Eigenschaft der Zurverfügungstellung die Einkünftequalifikation bezüglich seines Einzelbetriebs nicht, weil § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 insoweit vorgeht (s. BFH v. 23. 5. 1979 I R 163/77, BStBl. II, 757; v. 27. 10. 1988 IV R 88/87, BFH/NV 1989, 439).

Hingabe von Darlehen und Überlassung von Wirtschaftsgütern: Werden WG im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, aber mit den Maßgaben des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 überlassen, treten auch die Rechtsfolgen der Betriebsaufspal-

tung gegenüber § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zurück (BFH v. 25. 4. 1985 IV R 36/82, BStBl. II, 622 zur Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen). Diese Grundsätze gelten grds. nicht, wenn Leistungsbeziehungen zwischen zwei PersGes. bestehen (BFH v. 6. 11. 1980 IV R 5/77, BStBl. II 1981, 307; v. 24. 3. 1983 IV R 123/80, BStBl. II, 598), auch wenn die eine einen luf. Betrieb, die andere einen Gewerbebetrieb bzw. einen freien Beruf unterhält (glA LEINGÄRTNER, Kap. 7 Rn. 72; aber BFH v. 21. 11. 1989 VIII R 145/85, BFH/NV 1990, 428).

Werden aber Darlehen bzw. WG von PersGes. gegeben bzw. überlassen, die nur Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw. VuV erzielen, kann es wegen der Subsidiaritätsklauseln des § 20 Abs. 3 bzw. § 21 Abs. 3 zur Zurechnung der Vergütungen zum Gewinnanteil der betreffenden Gesellschafter kommen (glA LEINGÄRTNER, Kap. 15 Rn. 73; zur Gewinnzuordnung im umgekehrten Fall: BFH v. 21. 11. 1989 VIII R 145/85, BFH/NV 1990, 428).

Die (entgeltliche) Überlassung von WG iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 kann im luf. Bereich vor allem in Bezug auf Grund und Boden vorliegen, zB zur Stärkung der Flächendeckung bei Tierzucht- und Tierhaltungskooperationen. Es kann aber auch zB sein, daß in Mitunternehmerschaft zusammengeschlossene Landwirte der Mitunternehmerschaft Milchquoten pachtweise zur Verfügung stellen (vgl. unter dem Gesichtspunkt des Leasings entsprechend OFD Koblenz v. 20. 6. 1996, DATEV). Werden vom Gesellschafter an die Gesellschaft ihm gehörende WG überlassen, liegt insoweit SonderBV des überlassenden Gesellschafters vor (OFD Rostock v. 30. 3. 1995, StEK EStG § 4 Buchf. Nr. 37 zum Grund und Boden), sofern nicht ausnahmsweise das WG nicht zum BV gezogen werden muß (BFH v. 6. 7. 1978 IV R 164/74, BStBl. II, 647). Ggf. kann sogar ein ganzer luf. Betrieb SonderBV eines Gesellschafters sein (vgl. entsprechend BFH v. 14. 4. 1988 IV R 271/84, BStBl. II, 667). Bei atypisch stillen Gesellschaften kommt nur bei den atypisch stillen Gesellschaftern, nicht aber beim Geschäftsinhaber SonderBV in Betracht (BFH v. 2. 5. 1984 VIII R 276/81, BStBl. II, 820).

SonderBV liegt auch vor, wenn der Gesellschafter einer PersGes. einem Dritten ein WG vermietet, damit dieser es der Gesellschaft zur betrieblichen Nutzung überläßt (BFH v. 15. 1. 1981 IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314). Im Rahmen des SonderBV kann der Gesellschafter gewillkürtes BV bilden oder BV als geduldetes BV fortführen, wenn das betreffende WG dem Betrieb der PersGes. oder der Beteiligung des Gesellschafters zu dienen bestimmt ist (BFH v. 23. 7. 1975 I R 210/73, BStBl. II 1976, 180; v. 21. 10. 1976 IV R 71/73, BStBl. II 1977, 150; v. 20. 6. 1985 IV R 36/83, BStBl. II, 654: nicht bei einer Beteiligung an einer Abschreibungsgesellschaft; auch des BMF v. 20. 12. 1977, BStBl. I 1978, 8 Tz. 15, 18). Bei Vorhandensein des notwendigen Zusammenhangs mit der Beteiligung des Gesellschafters können auch negative WG SonderBV darstellen. Neuerdings wird im Gegensatz zur Rspr. des GrS des BFH (v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) die Ansicht vertreten, daß sich bei den einer Gesellschaft wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnissen (insbes. Erben-, Bruchteils- und Gütergemeinschaften), bei denen die Beteiligten nicht Gesellschafter sind, die Zurechnung von Leistungs- und Nutzungsvergütungen nicht nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, sondern nach § 2 Abs. 1 richtet (P. FISCHER, FR 1998, 813).

Liegen SonderBE, SonderBA, SonderBV vor, richtet sich die Frage der zutreffenden diesbezüglichen Gewinnermittlung nach der Gewinnermittlungsart, die für die Gesellschaft anzuwenden ist (glA LEINGÄRTNER, Kap. 15 Rn. 83); s. im übrigen § 15 Anm. 450 ff.

404 **c) Mittelbar beteiligte Gesellschafter einer land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2)**

Abs. 7 verweist auch auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 (glA § 18 Anm. 464). Mit dieser Vorschrift wurde der Beschluß des Großen Senats des BFH v. 25. 2. 1991 GrS 7/89 (BStBl. II 1991, 691) korrigiert, wonach eine PersGes. (Obergesellschaft) Gesellschafter und Mitunternehmer einer anderen PersGes. (Untergesellschaft) sein kann, mit der Folge, daß die Gesellschafter der Obergesellschaft nicht auch Mitunternehmer der Untergesellschaft sind und der weiteren Folge, daß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auf Tätigkeitsvergütungen, die ein Gesellschafter der Obergesellschaft für eine Tätigkeit bei der Untergesellschaft erhält, nicht anwendbar ist.

Nach dem durch das StÄndG 1992 (BGBl. I 1992, 297) eingeführten § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 steht der mittelbar über eine oder mehrere PersGes. (Obergesellschaften) beteiligte Gesellschafter dem an einer Gesellschaft (Untergesellschaft) unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich; er ist als Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen, an der er mittelbar beteiligt ist, wenn er und die PersGes., die seine Beteiligung vermitteln, jeweils als Mitunternehmer der Betriebe der PersGes. anzusehen sind, an denen sie unmittelbar beteiligt sind.

405 **3. Entsprechende Anwendung der Sonderregelungen zur Gewinnerzielungsabsicht (§ 15 Abs. 2 Satz 2 und 3) und auf die Regelungen zur Begrenzung der Verluste bei beschränkter Haftung (§ 15 a)**

Entsprechende Anwendung der Sonderregelungen zur Gewinnerzielungsabsicht: Die Verweisung auf die Sätze 2 und 3 des § 15 Abs. 2 hat lediglich klarstellende Bedeutung (BTDrucks. 70/716, 12; glA SCHMIDT/SEEGER XXII. § 13 Rn. 161). Danach ist eine durch die luf. Betätigung verursachte Minderung der Steuern vom Einkommen kein estrechtl. relevanter Gewinn (Abs. 7 iVm. § 15 Abs. 2 Satz 2). Nach der entsprechenden Anwendung von § 15 Abs. 2 Satz 3 liegt ein luf. Betrieb, wenn seine Voraussetzungen im übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn die Gewinnerzielungsabsicht nur Nebenzweck ist. Vgl. im übrigen auch die Erl. zu § 15 Anm. 1230 ff. u. Anm. 1240 ff.

Anwendung der Regelungen zur Begrenzung der Verluste bei beschränkter Haftung (§ 15 a): Die entsprechende Anwendung von § 15 a beruht im wesentlichen auf der rechtssystematischen Erwägung, daß ein luf. Betrieb namentlich auch in der Rechtsform einer KG geführt werden kann. Grds. bedeutet diese Verweisung mit ggf. weiteren Maßgaben, daß beschränkt haftende Gesellschafter von PersGes. (§ 15 a Abs. 1 und 5) mit Einkünften aus LuF Verluste, soweit dadurch auch unter Berücksichtigung des SonderBV des Gesellschafters (BMF v. 8. 5. 1981, BStBl. I, 308; KLEEBERG in K/S/M, § 13 Rn. G 8) ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, weder mit anderen Einkünften aus LuF noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgleichen bzw. nicht nach § 10 d abziehen dürfen (§ 15 a Abs. 1 Satz 1). Allerdings mindern derartige Verluste die Gewinne des beschränkt haftenden Gesellschafters iSv. § 15 a Abs. 1 und Abs. 5, die ihm in späteren Wj. aus seiner Beteiligung zuzurechnen sind (15 a Abs. 2).

Dies gilt grds. auch für Gesellschafter einer ausländ. PersGes., bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, soweit die Haftung des Gesellschafters für Schulden in Zusammenhang mit dem Betrieb der eines Kommanditisten oder eines stillen Gesellschafters entspricht oder soweit

die Inanspruchnahme des Gesellschafters für Schulden in Zusammenhang mit dem Betrieb durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist (§ 15 a Abs. 5 Nr. 3). Steht das Besteuerungsrecht nach DBA dem ausländ. Staat zu und ist bei der inländ. Besteuerung der Progressionsvorbehalt nach § 32 b zu beachten, ist § 15 a ebenfalls zu berücksichtigen (glA FELSMANN/PAPE, A 214). Vgl. im übrigen die Erl. zu § 15 a.

