Urteil vom 06. März 2014, IV R 11/11

Aufteilung des Ersatzwirtschaftswerts zur Bestimmung der Betriebsgröße bei Zupachtung

BFH IV. Senat

EStG § 7g Abs 2 Nr 1 Buchst b, EStG § 57 Abs 3, BewG § 126 Abs 2

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 01. Dezember 2009, Az: 4 K 1561/06

Leitsätze

Bei der Bestimmung der Betriebsgröße eines im Beitrittsgebiet belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nach § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG in der bis zum Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) maßgebenden Fassung ist bei der Zupachtung von Grund und Boden der Ersatzwirtschaftswert nur im Verhältnis der eigenen Fläche zu der zugepachteten Fläche anzusetzen. Ein fiktiver Anteil für nicht zugepachtete Wohn- und Wirtschaftsgebäude sowie stehende und umlaufende Betriebsmittel ist nicht zu berücksichtigen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten um die Frage, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) mit seinem in den neuen Bundesländern belegenen landwirtschaftlichen Betrieb, der sowohl eigene als auch gepachtete Flächen umfasst, die Betriebsgrößenmerkmale des § 7g des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) überschritten hat.

2 Der Kläger betrieb in den Streitjahren (1998 und 1999) in den neuen Bundesländern Land- und Forstwirtschaft ohne Viehhaltung. Die Nutzflächen standen zum Teil in seinem Eigentum. Auf den Flächen in seinem Eigentum befanden sich auch Wirtschaftsgebäude sowie stehende und umlaufende Betriebsmittel. Der Kläger hatte jedoch auch in erheblichem Umfang Flächen zur Bewirtschaftung zugepachtet. Zu Beginn der betroffenen Wirtschaftsjahre stellten sich die Eigentumsverhältnisse an den genutzten Flächen wie folgt dar:

Wirtschaftsjahr	Gesamtfläche	Eigentum des Klägers	Zugepachtete Flächen	Anteil Zupacht an Gesamtfläche
1997/98	637,53 ha	89,61 ha	547,92 ha	85,94 %
1998/99	639,12 ha	89,61 ha	549,51 ha	85,98 %
1999/2000	622,36 ha	111,60 ha	510,76 ha	82,07 %

4 Der Ersatzwirtschaftswert des klägerischen Betriebs betrug im Streitzeitraum 980.200 DM.

5 Der Kläger nahm Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 1 EStG vor und bildete Rücklagen auf Grundlage von § 7g Abs. 3 EStG (Ansparabschreibungen). Für die Bestimmung der Betriebsgröße nach § 7g Abs. 2 EStG teilte er den für seinen Betrieb ermittelten Ersatzwirtschaftswert im Verhältnis der eigenen zu den gepachteten Flächen auf. So gelangte er zu einer unter der Grenze des § 7g Abs. 2 EStG liegenden Betriebsgröße von 137.775 DM für das Jahr 1998 und 137.435 DM für das Jahr 1999.

6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte nach Durchführung einer Außenprüfung dieser Aufteilung des Ersatzwirtschaftswerts durch den Kläger nicht. Der Betriebsgröße müssten die Werte des auf dem Eigentum des Klägers belegenen Wirtschaftsgebäudes sowie der im Eigentum des Klägers stehenden Betriebsmittel

hinzugerechnet werden. Die Grenze der Betriebsgröße gemäß § 7g Abs. 2 EStG sei dann überschritten. Das FA änderte demgemäß die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 am 10. September 2003 und machte die vorgenommenen Sonderabschreibungen und Ansparabschreibungen wieder rückgängig. Die hiergegen gerichteten Einsprüche des Klägers blieben erfolglos.

7 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen erhobene Klage mit Urteil vom 2. Dezember 2009 als unbegründet ab. Um eine Ungleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigen in den alten Bundesländern und Steuerpflichtigen in den neuen Bundesländern zu vermeiden, sei der Ersatzwirtschaftswert nach den Eigentumsverhältnissen umzurechnen. Unter auf Bezugnahme die Gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 23. April 1991 (BStBl I 1991, 499) und vom 15. März 1999 (BStBl I 1999, 423) übernahm das FG die Aufteilung des Ersatzwirtschaftswerts von dem FA. Danach entfielen von dem Ersatzwirtschaftswert

auf Grund und Boden	73,5 %,
auf Wirtschaftsgebäude	17 %,
auf stehende Betriebsmittel	7 % und
auf umlaufende Betriebsmittel	2,5 %.

9 So wurde ein angepasster Ersatzwirtschaftswert für Grund und Boden in Höhe von 720.447 DM (980.200 DM x 73,5 %) ermittelt. Das FG legte dar, dass der Ersatzwirtschaftswert nur um den Anteil des zugepachteten Grund und Bodens zu kürzen sei, da Wirtschaftsgebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel im Eigentum des Klägers gestanden hätten. Entsprechend dem Anteil der zugepachteten Flächen von 85,94 % im Wirtschaftsjahr 1997/98 und 85,98 % im Wirtschaftsjahr 1998/99 ergebe sich --ausgehend von einem Wert des gesamten Grund und Bodens von 720.447 DM-- ein Abzugsbetrag für zugepachtete Flächen von 619.152 DM (1998) und 619.440 DM (1999). Im Ergebnis überstiegen die so ermittelten Werte von 361.048 DM für 1998 und 360.760 DM für 1999 die zulässige Betriebsgröße von 240.000 DM nach § 7g Abs. 2 EStG.

10 Die Berechnung des Klägers, der den Ersatzwirtschaftswert ausschließlich im Verhältnis der eigenen zu den zugepachteten Flächen aufgeteilt hatte, lehnte das FG ab. Dies führe zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen. Hierbei werde übersehen, dass die in dem Ersatzwirtschaftswert enthaltenen Anteile für Wirtschaftsgebäude mit einem Wert von 166.634 DM sowie stehende und umlaufende Betriebsmittel mit einem Wert von zusammen 93.119 DM ausschließlich im Eigentum des Klägers stünden. Die von dem Kläger begehrte Aufteilung alleine nach dem Verhältnis der Flächen würde zu einer Besserstellung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in den neuen Bundesländern gegenüber den entsprechenden Betrieben in den alten Bundesländern führen. Denn in den alten Bundesländern würden diese Werte für Wirtschaftsgebäude und Betriebsmittel in den Einheitswert einbezogen.

11 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Er wendet sich gegen die durch das FA und das FG vorgenommene Aufteilung, soweit eine gegenständliche Zuordnung der Wirtschaftsgebäude und der stehenden und umlaufenden Betriebsmittel stattgefunden habe. Die zu bewertende wirtschaftliche Einheit umfasse nur die Vermögensgegenstände, die dem Inhaber des Betriebs als Eigentümer zuzurechnen seien. Pachtflächen dürften deshalb bei der Ermittlung des Einheitswerts nicht berücksichtigt werden.

12 Wenn die Wirtschaftsgüter des Inhabers des Betriebs eine im Verhältnis zu vergleichbaren Betrieben nach oben oder unten abweichende Ertragskraft aufwiesen, sei dem durch Zu- oder Abschläge nach § 41 des Bewertungsgesetzes (BewG) Rechnung zu tragen. Ein Überbestand an Wirtschaftsgebäuden könne indes bei Betrieben mit Pachtland nur in Ausnahmefällen einen solchen Zuschlag rechtfertigen. Wenn es sich --wie im Streitfall-- um einen viehlosen Betrieb handele und keine Tierställe zur Steigerung der Ertragsfähigkeit vorhanden seien, sei ein solcher Zuschlag mangels höherer Ertragsfähigkeit nicht gerechtfertigt. Für umlaufende Betriebsmittel komme ein Zuschlag ohnehin nicht in Betracht, da hier ein Überbestand nicht mehr zum bewertungsrechtlichen Vermögen der Land- und Forstwirtschaft zu zählen sei. Ein Zuschlag dürfe bei dem Ersatzwirtschaftswert jedoch nicht vorgenommen werden.

13 Die in den neuen Bundesländern erforderliche Umrechnung des Ersatzwirtschaftswerts auf Eigentumsverhältnisse müsse, um Ungleichbehandlungen zu vermeiden, die Grundsätze der Einheitsbewertung beachten. Der Gesetzgeber

habe bewusst in der Verweisung des § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG einen objektivierten Ertrag der Eigentumsflächen, ermittelt nach dem Bewertungsrecht, zur Grundlage der Bestimmung der Betriebsgröße gemacht.

14 Die Aufteilung des Ersatzwirtschaftswerts durch die Gleichlautenden Ländererlasse in BStBl I 1991, 499 und in BStBl I 1999, 423 verstoße gegen bewertungsrechtliche Vorgaben, da die angewandte Anlage 1 der Gewerbesteuer-Richtlinien zu § 9 des Gewerbesteuergesetzes nur zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für andere Steuern nach § 126 Abs. 2 BewG anwendbar sei. Für Zwecke der Bestimmung der Größenmerkmale nach § 7g EStG sei dies nicht sachgerecht, da so keine Zuordnung der Ertragskraft der Eigentumsflächen erfolge. Die genannten Schreiben der Finanzverwaltung seien als Aufteilungsmaßstäbe ungeeignet, da sie nicht auf die Ertragsfähigkeit abstellten, sondern nur eine Doppelbesteuerung vermeiden bzw. die Steuererhebung vereinfachen sollten.

15 Der Kläger beantragt,
das Urteil des Sächsischen FG vom 2. Dezember 2009 4 K 1561/06 und die Einspruchsentscheidung vom 19. Juli 2006 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide für 1998 und 1999 vom 10. September 2003 dahin zu ändern, dass die Einkommensteuer für 1998 auf ... DM und für 1999 auf ... DM festgesetzt wird.

16 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

17 Ohne Rechtsfehler habe das FG bei dem relevanten Ersatzwirtschaftswert die Gebäude und Betriebsmittel zugerechnet. Dies entspreche dem Willen des Gesetzgebers. Anderenfalls käme es zu einer ungerechtfertigten Begünstigung der landwirtschaftlichen Betriebe in den neuen Bundesländern. Die von dem Kläger praktizierte Aufteilung des Werts alleine nach dem Verhältnis der Flächen würde die im Eigentum des Klägers stehenden Gebäude und Betriebsmittel unberücksichtigt lassen.

18 Entgegen der Ansicht des Klägers werde die Ertragskraft eines landwirtschaftlichen Betriebs maßgeblich von den in seinem Eigentum stehenden Gebäuden und Betriebsmitteln geprägt. Dies treffe auch zu, wenn keine Viehhaltung betrieben werde. So komme es für einen Landwirtschaftsbetrieb, der ausschließlich Pflanzenbau betreibe, entscheidend darauf an, ob er über genügend Gebäude und Lagerflächen verfüge, um auf Schwankungen des Marktes sowie des Preises durch zwischenzeitliche Einlagerungen der Ernte sowie von Betriebsmitteln reagieren zu können.

19 Die Aufteilung des Ersatzwirtschaftswerts nach dem Ländererlass in BStBl I 1991, 499 unter Zurechnung von Wirtschaftsgebäuden und Betriebsmitteln verletze keine bewertungsrechtlichen Vorschriften. Es sei unschädlich, dass auf Regelungen zurückgegriffen werde, die bei der Bewertung im Rahmen der Erbschaftsteuer Anwendung fänden. Die Berücksichtigung von Gebäuden und Betriebsmitteln habe eine Annäherung des Ersatzwirtschaftswerts an die Bestimmung des Einheitswerts angestrebt. Vollständig sei dies nicht möglich, solange der Gesetzgeber den Ersatzwirtschaftswert für die neuen Bundesländer und die Einheitsbewertung in den alten Bundesländern vorschreibe. Eine Verletzung des Gleichheitssatzes stelle dies jedoch nicht dar, da der Gesetzgeber nach der Wiedervereinigung rasch Regelungen für die Bewertung in den neuen Bundesländern habe schaffen wollen und sich deshalb für den Ersatzwirtschaftswert entschieden habe. § 125 Abs. 3 BewG schreibe vor, dass bei dem Ersatzwirtschaftswert neben Grund und Boden auch die Wirtschaftsgebäude und Betriebsmittel zu berücksichtigen seien. Das FA habe dies getan.

Entscheidungsgründe

II.

20 Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Streitsache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

21 Zutreffend hat das FG für die Bestimmung der Betriebsgröße eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nach § 7g EStG zwar dem Grunde nach eine Anpassung des Ersatzwirtschaftswerts an die Eigentumsverhältnisse bejaht (1.). Allerdings war der Ertragswert aus den zugepachteten Flächen für die Bestimmung der Betriebsgröße nicht nur teilweise, sondern vollständig auszuscheiden (2.). Die Feststellungen des FG reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob die weiteren Voraussetzungen des § 7g EStG gegeben sind (3.).

22 1. Bei der Bestimmung der Betriebsgröße des klägerischen Betriebs nach § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG ist nur ein gekürzter Ersatzwirtschaftswert heranzuziehen.

23 a) Nach § 7g Abs. 1 und Abs. 3 EStG können Sonderabschreibungen bis zu 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für neue bewegliche Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden und für die künftige Anschaffung oder Herstellung entsprechender Wirtschaftsgüter Gewinn mindernde Rücklagen gebildet werden (Ansparabschreibungen). Diese steuerlichen Vorteile können jedoch nur in Anspruch genommen werden, wenn der Betrieb des Steuerpflichtigen eine bestimmte Größe nicht überschreitet. Für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft schreibt § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG vor, dass der Einheitswert des Betriebs, zu dessen Anlagevermögen das Wirtschaftsgut gehört, im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung nicht mehr als 240.000 DM betragen darf. Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, die sich nicht in den alten Bundesländern, sondern im Beitrittsgebiet (Gebiet nach Art. 3 des Einigungsvertrages --EinigVtr--) befinden, ist nach § 57 Abs. 3 EStG bei der Bestimmung der Betriebsgröße nach § 7g Abs. 2 Nr. 1 EStG anstelle des Einheitswerts der Ersatzwirtschaftswert nach § 125 BewG heranzuziehen.

24 b) Die Bestimmung der maßgeblichen Betriebsgröße in § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG unterliegt danach in den alten Bundesländern und im Beitrittsgebiet unterschiedlichen Regeln.

25 aa) Nach der für Betriebe in den alten Bundesländern gemäß § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG maßgeblichen Einheitsbewertung gehören insbesondere der Grund und Boden, die Wohn- und Wirtschaftsgebäude, die stehenden Betriebsmittel sowie ein normaler Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln zu dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen eines entsprechenden Betriebs (vgl. § 33 BewG). Die Einheitsbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ist eine Ertragsbewertung (vgl. §§ 36 ff. BewG). Es gilt der Grundsatz der Einheitsbewertung aus § 2 Abs. 2 BewG, wonach nur solche Wirtschaftsgüter als wirtschaftliche Einheit bewertet werden dürfen, die demselben Eigentümer gehören. In § 34 Abs. 4 BewG wird dieser Grundsatz insoweit durchbrochen, als auch Gebäude und Betriebsmittel, die dem Eigentümer nicht gehören, die aber der Bewirtschaftung des Betriebs dienen, einzubeziehen sind. Für den Streitzeitraum war jedoch § 49 BewG anzuwenden, der außerhalb des Anwendungsbereichs der Grundsteuer eine Verteilung des Einheitswerts entsprechend der Eigentümerstellung auf Verpächter und Pächter der jeweiligen Wirtschaftsgüter vorschrieb (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Mai 1973 III R 81/72, BFHE 109, 535, BStBl II 1973, 694; eine entsprechende Regelung wurde nach Aufhebung des § 49 BewG durch das Steueränderungsgesetz 2001 vom 20. Dezember 2001 --BGBl I 2001, 3794-- in § 142 Abs. 4 Satz 1 BewG aufgenommen). Im Ergebnis erfasst deshalb die Einheitsbewertung für Zwecke außerhalb des Grundsteuerrechts (vgl. zur Steuerschuldnerschaft dort § 10 Abs. 1, § 40 des Grundsteuergesetzes) im Falle der Zupacht von land- und forstwirtschaftlich genutzten Wirtschaftsgütern bei dem Pächter nur die in dessen Eigentum stehenden Wirtschaftsgüter.

26 bb) Anders verhält es sich bei dem Ersatzwirtschaftswert, auf den nach § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b, § 57 Abs. 3 EStG für die Bestimmung der Betriebsgröße von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben im Beitrittsgebiet abzustellen ist. In Abweichung von der eigentumsbezogenen Bestimmung von Einheitswerten für Betriebe in den alten Bundesländern werden die Ersatzwirtschaftswerte für land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Beitrittsgebiet für die einzelne Nutzungseinheit ermittelt. In diese Nutzungseinheit werden alle von derselben Person regelmäßig selbstgenutzten Wirtschaftsgüter einbezogen, auch wenn der Nutzer nicht Eigentümer dieser Güter ist (§ 125 Abs. 2 Satz 2 BewG). Hintergrund der Schaffung von Ersatzwirtschaftswerten für land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Beitrittsgebiet durch das Einigungsvertragsgesetz vom 23. September 1990 --EinigVtrG-- (BGBl II 1990, 885, dort Anl. I Sachgebiet B Abschn. II Kap. IV Nr. 26 Buchst. e) waren die ungeklärten Eigentumsverhältnisse im Beitrittsgebiet sowie die dort noch fehlenden verwaltungsmäßigen Voraussetzungen bei der Vermessungsverwaltung und die erst im Aufbau befindliche Finanzverwaltung. Es wurde deshalb mit den Ersatzwirtschaftswerten eine Ersatzbemessungsgrundlage geschaffen. Die maßgebliche Nutzungseinheit sollte die Gesamtheit der von dem Nutzer selbst bewirtschafteten Wirtschaftsgüter beinhalten. Auch die Vergleichszahlen für den Ersatzwirtschaftswert sollten in einem vereinfachten Verfahren unter Berücksichtigung mittlerer Ertragsbedingungen ermittelt werden (vgl. BRDrucks 605/90, S. 114).

27 c) Für Zwecke des § 7g EStG sind die Ersatzwirtschaftswerte im Fall zugepachteter Wirtschaftsgüter an die Eigentumsverhältnisse anzupassen, weil anderenfalls eine ungerechtfertigte Benachteiligung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe im Beitrittsgebiet gegenüber solchen Betrieben in den alten Bundesländern vorläge.

28 aa) Die Berechtigung zur Inanspruchnahme der steuerlichen Vergünstigungen in § 7g EStG hängt u.a. von der Größe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ab. In den nicht selten vorkommenden Fällen, in denen der

Steuerpflichtige Zupachtungen vorgenommen hat, käme es bei Anwendung des Einheitswerts bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben in den alten Bundesländern und eines unangepassten Ersatzwirtschaftswerts im Beitrittsgebiet zu einer nicht gerechtfertigten Benachteiligung der Betriebe im Beitrittsgebiet. Denn die Ersatzwirtschaftswerte erfassen auch die zugepachteten Wirtschaftsgüter und würden deshalb schneller zu einem Überschreiten der Betriebsgrößenschwelle und damit zu einem Ausschluss von der Vergünstigung nach § 7g EStG führen.

29 bb) Die unterschiedliche Berechnung der Betriebsgröße durch den Einheitswert für die alten Bundesländer einerseits und den Ersatzwirtschaftswert für das Beitrittsgebiet andererseits führt im Fall zugepachteter Wirtschaftsgüter jedoch dann nicht zu einer ungerechtfertigten Schlechterstellung der Betriebe im Beitrittsgebiet, wenn auch der dort geltende Ersatzwirtschaftswert auf Grundlage des Eigentums an den Wirtschaftsgütern aufzuteilen ist (vgl. zur Aufteilung des Einheitswerts und Umrechnung des Ersatzwirtschaftswerts bereits BFH-Urteil vom 30. Juni 2011 IV R 30/09, BFH/NV 2011, 2054, unter II.B.1.d bb).

30 cc) Es kann im Ergebnis offenbleiben, ob die Anpassung des Ersatzwirtschaftswerts an die Eigentumsverhältnisse bezogen auf die in dem Betrieb enthaltenen Wirtschaftsgüter bereits aus § 57 Abs. 3 EStG gefolgert werden kann oder ob die gebotene Aufteilung auf Grundlage der Anwendung von § 126 Abs. 2 BewG vorzunehmen ist.

31 (1) In der Literatur wird ganz überwiegend angenommen, dass die Verweisung in § 57 Abs. 3 EStG auf den Ersatzwirtschaftswert in § 125 BewG auch die Regelung über eine Aufteilung nach § 126 Abs. 2 BewG umfasst (so, wenn auch grundsätzlich kritisch, Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A 1376, 1376a; Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 7g Rz 49; Pitzke, Neue Neue Wirtschafts-Briefe 2009, 2063, 2065; Stephany in Kreutziger/Schaffner/Stephany, BewG, 3. Aufl., § 126 Rz 7; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 13. Februar 1998 IV B 3 -S 1988- 113/97, Finanz-Rundschau 1998, 398; Schreiben der Oberfinanzdirektion --OFD-- Rostock vom 12. Januar 1999 S 2239a A-St 234, juris, und BMF-Schreiben vom 8. Mai 2009 IV C 6 -S 2139- b/07/10002, 2009/0294464, BStBl I 2009, 633, Tz. 11). Anderer Ansicht ist Bruschke in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 126 BewG Rz 21), der eine Kürzung der Ersatzwirtschaftswerte nicht vornehmen möchte, da § 7g EStG auf die Wirtschaftskraft des gesamten Unternehmens abstelle.

32 (2) Der Wortlaut des § 57 Abs. 3 EStG steht einer Aufteilung des Ersatzwirtschaftswerts nach Eigentumsverhältnissen nicht entgegen. Zum einen nennt diese Vorschrift den Ersatzwirtschaftswert als alternative Grundlage für die Bestimmung der Betriebsgröße gegenüber dem Einheitswert "und den darin ausgewiesenen Werten". Nachdem der Einheitswert in verschiedene Werte aufteilbar ist, kann dies auch für den Ersatzwirtschaftswert angenommen werden. Zum anderen ist es möglich, die Verweisung in § 57 Abs. 3 EStG auf den Ersatzwirtschaftswert in § 125 BewG so zu verstehen, dass begleitende Regelungen des BewG über die verfahrensrechtliche Verwirklichung dieses Ersatzwirtschaftswerts und mögliche materiell-rechtliche Anpassungen desselben an die Verhältnisse bei dem Berechtigten in der Verweisung enthalten sein sollen. Danach kann auch eine Verweisung auf § 126 Abs. 2 BewG angenommen werden.

33 (3) Die Gesetzesmaterialien sprechen dafür, eine Anpassung des Ersatzwirtschaftswerts an die Eigentumsverhältnisse vorzunehmen. Die Vorschriften des § 57 Abs. 3 EStG sowie der §§ 125 ff. BewG wurden zeitgleich durch das EinigVtrG eingeführt. In den Erläuterungen der Bundesregierung zu den entsprechenden Anlagen zum EinigVtr wurde die Einführung des § 57 Abs. 3 EStG mit der für die Anwendung des § 7g EStG notwendigen Anpassung an die in das Bewertungsrecht eingefügten Ersatzbemessungsgrundlagen begründet (vgl. BRDrucks 605/90, S. 109). Diese Begründung zeigt zudem, dass der Gesetzgeber bestrebt war, mit der Ersatzbemessungsgrundlage für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen eine mit der Einheitsbewertung in den alten Bundesländern vergleichbare Besteuerungsgrundlage zu schaffen (vgl. BRDrucks 605/90, S. 114). Eine einschränkende Auslegung des § 57 Abs. 3 EStG dahingehend, dass keine anteilige Reduzierung des Ersatzwirtschaftswerts möglich sein sollte, würde dem widersprechen.

34 (4) Auch Sinn und Zweck der Regelungen in § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b, § 57 Abs. 3 EStG und §§ 125, 126 Abs. 2 BewG sprechen für die Möglichkeit des Ansatzes eines anteiligen Ersatzwirtschaftswerts bei der Bestimmung der Betriebsgröße. Die Betriebsgrößenmerkmale in § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG sind Maßstab für die Größe und Leistungsfähigkeit eines Betriebs (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 2054, unter II.B.1.f). Zwar kann die Leistungsfähigkeit eines Betriebs grundsätzlich sowohl unter Einbeziehung der zugepachteten Güter wie auch unter deren Ausschluss bestimmt werden. Allerdings entspricht es Sinn und Zweck des § 57 Abs. 3 EStG, möglichst vergleichbare Betriebsgrößenmerkmale für land- und forstwirtschaftliche Betriebe in den alten und den neuen Bundesländern zu schaffen. Da die Einheitsbewertung in den alten Bundesländern die Werte der zugepachteten

Wirtschaftsgüter bei dem Pächter nicht erfasst (s. oben II.1.b aa), gelingt die gebotene Gleichbehandlung nur, wenn der in den neuen Bundesländern geltende Ersatzwirtschaftswert an die Eigentumsverhältnisse angepasst und zugepachtete Werte ausgeschieden werden.

35 2. Die durch das FG vorgenommene Anpassung des Ersatzwirtschaftswerts an die Eigentumsverhältnisse des Klägers verletzt allerdings deshalb Bundesrecht, weil das FG die Ertragswerte aus den zugepachteten Werten nicht vollständig ausgeschieden hat. Sachgemäß ist eine Aufteilung nach dem Flächenschlüssel.

36 a) Aus dem Wortlaut des § 57 Abs. 3 EStG bzw. § 126 Abs. 2 BewG ergibt sich die Art und Weise der vorzunehmenden Aufteilung nicht. Auch das BFH-Urteil vom 15. Mai 2002 I R 63/01 (BFH/NV 2003, 82) verhält sich nicht zu dieser Frage. Aus der Gesetzgebungsgeschichte ist jedoch nicht zu folgern, dass der Gesetzgeber die vom FG vorgenommene Aufteilung beabsichtigt hat. Die Bundesregierung hat im Gesetzgebungsverfahren zu § 126 Abs. 2 BewG im Rahmen des EinigVtrG lediglich darauf hingewiesen, dass der Ersatzwirtschaftswert nur für die Grundsteuer unverändert zu übernehmen sei. Für Zwecke der Erbschaftsteuer und der --damals noch erhobenen-- Vermögensteuer müsse der Anteil des Ersatzwirtschaftswerts ermittelt werden, der auf das Eigentum des Steuerpflichtigen an den Wirtschaftsgütern Grundstücksflächen, Wirtschaftsgebäude und eingebrachtes Inventar entfalle. Der für den Ersatzwirtschaftswert ermittelte Hektarwert müsse unter Anwendung der zu § 49 BewG bekanntgegebenen Tabellen, die prozentuale Anteile der Wirtschaftsgüter an dem Vergleichswert enthielten, von dem Finanzamt ermittelt werden.

37 b) Die Anknüpfung an die Ländererlasse in BStBl I 1991, 499 und in BStBl I 1999, 423 für Zwecke der Bereinigung des Ersatzwirtschaftswerts um Bestandteile, die im Einheitswert von Betrieben in den alten Bundesländern nicht enthalten sind, erscheint nicht sachgerecht und führt zu einer Ungleichbehandlung zulasten der in den neuen Bundesländern belegenen Betriebe.

38 aa) Es ist kein Grund dafür ersichtlich, den prozentual nach dem Verhältnis der Flächengrößen auf zugepachtete Flächen entfallenden Werten nicht voll, sondern nur zu 73,5 % von dem Ersatzwirtschaftswert abzuziehen. Dem Inhaber des Betriebs in den neuen Bundesländern würden dadurch 26,5 % des Werts der in fremdem Eigentum stehenden Flächen zugerechnet, während dem Inhaber eines Betriebs in den alten Bundesländern keinerlei Wertanteil an zugepachteten Flächen zugerechnet wird. Die durch die Bereinigung des Ersatzwirtschaftswerts angestrebte Gleichbehandlung der Betriebe wird bei einer solchen Berechnung offensichtlich verfehlt. Nur eine rein flächenbezogene Berechnung führt zu dem Gleichheitssatz entsprechenden Ergebnissen (ebenso Felsmann, a.a.O., A 849, sowie für die Zeit ab Änderung des § 7g EStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 --BGBl I 2007, 1912-- auch Schreiben der OFD Magdeburg vom 5. Februar 2014 S 2183 b-5-St 212, juris, Tz. 1, und BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 633, Tz. 11).

39 bb) Es liegt kein Fall des § 34 Abs. 4, § 49 Abs. 1 Satz 1 BewG vor. Denn der Kläger hat keine Wirtschaftsgebäude und Betriebsmittel zugepachtet, die von dem zugepachteten Grund und Boden mittels Aufteilung zu isolieren wären. Nach den Feststellungen des FG, gegen die keine zulässigen und begründeten Verfahrensrügen erhoben wurden, hat der Kläger nur Grund und Boden zugepachtet. Wirtschaftsgebäude und Betriebsmittel stehen in seinem Eigentum.

40 cc) Unschädlich ist, dass das FG keine Feststellungen zu der Frage getroffen hat, ob der für die Bestimmung der relevanten Betriebsgröße zu erfassende Eigentumsanteil des Klägers deshalb höher zu bewerten sein müsste, weil mit den dort vorhandenen Wirtschaftsgebäuden und Betriebsvorräten auch das zugepachtete Land bewirtschaftet wurde und deshalb ein Zuschlag nach § 41 BewG vorzunehmen ist. Denn der Gesetzgeber hat sich bei der Regelung des Ersatzwirtschaftswerts in § 125 Abs. 4 BewG bewusst dazu entschlossen, die Regelung über Zu- und Abschläge nicht anzuwenden (vgl. BRDrucks 605/90, S. 114). Es würde dem Willen des Gesetzgebers zuwiderlaufen, bei einer Aufteilung des Ersatzwirtschaftswerts entsprechend der Eigentumsverhältnisse nunmehr doch einen Zuschlagsfaktor für eine etwaige überdurchschnittliche Ausstattung des Eigentumsanteils des Pächters vorzunehmen. Die durch den Gesetzgeber angeführten Gründe der durch die deutsche Wiedervereinigung bedingten Schwierigkeiten rechtfertigten es, die unterschiedlichen Bewertungsverfahren für die alten und neuen Bundesländer bei der Bestimmung der Betriebsgröße zur Anwendung des § 7g EStG einzuführen und jedenfalls bis in den Streitzeitraum fortzuführen.

41 3. Der Senat kann in der Sache nicht selbst entscheiden, da das FG --konsequent vor dem Hintergrund seiner Rechtsansicht-- keine Feststellungen dazu getroffen hat, ob die weiteren Voraussetzungen für die Anwendung des § 7g EStG --außer dem vorliegend zu bejahenden Nichtüberschreiten der Betriebsgröße-- gegeben sind. Das Urteil

ist deshalb aufzuheben und die Sache nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de