Urteil vom 22. Juni 2017, VI R 97/13

Aufteilung des Ersatzwirtschaftswerts zur Bestimmung der Betriebsgröße bei Zupachtung

ECLI:DE:BFH:2017:U.220617.VIR97.13.0

BFH VI. Senat

EStG § 7g Abs 2 Nr 1 Buchst b, EStG § 7g Abs 3, EStG § 57 Abs 3, BewG § 33 Abs 2, BewG § 34 Abs 4, BewG § 40 Abs 2, BewG § 49 Abs 1 S 1, BewG § 125 Abs 2 S 2, BewG § 125 Abs 3 S 1, BewG § 125 Abs 4, BewG § 125 Abs 5, BewG § 126 Abs 2, EinigVtr Art 3, AO § 141

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 11. November 2013, Az: 4 K 791/04

Leitsätze

Bei der Bestimmung der Betriebsgröße eines im Beitrittsgebiet gelegenen 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 Pacht zusätzlichen Grund und Bodens der Ersatzwirtschaftswert nur im Verhältnis der eigenen Fläche zu der gepachteten Fläche anzusetzen (Anschluss an BFH-Urteil vom 6. März 2014 IV R 11/11, BFHE 244, 426).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 12. November 2013 4 K 791/04 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Beteiligten streiten um die Frage, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) mit ihrem in den neuen Bundesländern gelegenen landwirtschaftlichen Betrieb, der sowohl eigene als auch gepachtete Flächen umfasst, die Betriebsgrößenmerkmale des § 7g des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren (1997 bis 2001) geltenden Fassung (EStG) überschritten hat.

2 Die Klägerin ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft unterhält. Sie ist gemäß § 141 der Abgabenordnung (AO) buchführungspflichtig und ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich für das Normalwirtschaftsjahr gemäß § 4a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG (1. Juli bis 30. Juni). Auf eigenen Flächen mit etwa 20 ha und auf gepachteten Flächen von etwa 480 ha betreibt die Klägerin Ackerbau und Grünlandbewirtschaftung. Ferner hält sie Milchvieh in Gebäuden, die in ihrem Eigentum stehen. Mit Bescheid vom 11. Dezember 1995 wurde der Grundsteuermessbetrag auf den 1. Januar 1994 nachveranlagt. Für die landwirtschaftliche Nutzung (ohne Hopfen und Spargel) wurde ein Ersatzwirtschaftswert von 704.329 DM (abgerundet 704.300 DM) ermittelt.

3 Erstmalig im Wirtschaftsjahr 1997/1998 bildete die Klägerin in ihrer Bilanz eine Rücklage gemäß § 7g Abs. 3 EStG für künftige Anschaffungen verschiedener Wirtschaftsgüter und passivierte in den folgenden Jahren weitere Beträge bzw. löste Teile der Rücklage ordnungsgemäß auf. Für die Bestimmung der Betriebsgröße nach § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG teilte sie den für ihren Betrieb ermittelten Ersatzwirtschaftswert im Verhältnis der eigenen zu den gepachteten Flächen und damit im Verhältnis 4 % zu 96 % auf. So gelangte die Klägerin in den Streitjahren zu einer unter der Grenze des § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG liegenden Betriebsgröße von 28.173,07 DM (704.326,68 DM × 4 %).

4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Streitjahre zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest.

5 Im Jahr 2003 fand bei der Klägerin eine Außenprüfung statt, bei der auch die Gewinnfeststellungen der Streitjahre geprüft wurden. Die Prüferin war der Ansicht, dass die Voraussetzungen für eine Rücklagenbildung nach § 7g Abs. 3 EStG nicht gegeben seien. Die Klägerin habe den für die Bestimmung der Betriebsgröße maßgeblichen Ersatzwirtschaftswert fehlerhaft aufgeteilt. Eine Aufteilung allein nach den Eigentumsverhältnissen komme nicht in Betracht. Vielmehr sei der Ersatzwirtschaftswert für Zwecke des § 7g EStG bis einschließlich 2009 nach den gleichlautenden Ländererlassen vom 23. April 1991 (BStBl I 1991, 499) und vom 15. März 1999 (BStBl I 1999, 423) aufzuteilen. Danach sei der Ertragswert der zugepachteten Flächen nicht vollständig, sondern nur insoweit auszuscheiden, als er nicht auf Gebäude sowie stehende und umlaufende Betriebsmittel entfalle. Aufgrund der betrieblichen Größenmerkmale der Klägerin ergebe sich nach den gleichlautenden Erlassen der Finanzbehörden folgende Berechnung (gerundet):

6 **Eigentumsflächen ca. 20 ha (= 4 % der Betriebsfläche)**

für Eigentum am Grund und Boden	64 %	18.011,94 DM
für Eigentum an Wirtschaftsgebäuden	17 %	4.789,42 DM
für Eigentum an stehenden Betriebsmitteln	14 %	3.944,23 DM
für Eigentum an umlaufenden Betriebsmitteln	5 %	1.408,65 DM
		28.154,24 DM

7 **Pachtflächen ca. 480 ha (= 96 % der Betriebsfläche)**

für Eigentum am Grund und Boden	0 %	
für Eigentum an Wirtschaftsgebäuden	17 %	114.946,11 DM
für Eigentum an stehenden Betriebsmitteln	14 %	94.661,50 DM
für Eigentum an umlaufenden Betriebsmitteln	5 %	33.807,68 DM
		243.415,29 DM

8 Danach betrage der für den Streitfall maßgebliche Ersatzwirtschaftswert nach § 7g Abs. 3 EStG für den landwirtschaftlichen Betrieb der Klägerin (28.154,24 DM + 243.415,29 DM =) 271.569,53 DM. Dem folgend änderte das FA die Gewinnfeststellungen der Streitjahre mit Bescheiden vom 30. März 2004 nach § 164 Abs. 2 AO und erkannte die gebildeten Rücklagen nicht mehr an.

9 Der dagegen --mit Zustimmung des FA-- erhobenen Sprungklage (§ 45 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) gab das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 430 veröffentlichten Gründen statt.

10 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

11 Es beantragt,
das Urteil des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 12. November 2013 4 K 791/04 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

12 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

13 Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

14 II. Die Revision des FA ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis (§ 126 Abs. 4 FGO) zutreffend darauf erkannt, dass die Klägerin mit ihrem in den neuen Bundesländern gelegenen landwirtschaftlichen Betrieb in den Streitjahren die Betriebsgrößenmerkmale des § 7g EStG nicht überschritten hat.

15 1. Nach § 7g Abs. 1 und Abs. 3 EStG können Sonderabschreibungen bis zu 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für neue bewegliche Wirtschaftsgüter geltend gemacht 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 gemäß § 57 Abs. 3 EStG bei der Bestimmung der Betriebsgröße nach § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG anstelle des Einheitswerts der Ersatzwirtschaftswert nach § 125 des Bewertungsgesetzes (BewG) heranzuziehen.

16 a) Für die Bildung des Ersatzwirtschaftswerts für land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Beitrittsgebiet ist eine Nutzungseinheit zugrunde zu legen, in die alle von derselben Person regelmäßig selbst genutzten Wirtschaftsgüter i.S. des § 33 Abs. 2 BewG einbezogen werden, selbst wenn der Nutzer nicht Eigentümer ist (§ 125 Abs. 2 Satz 2 BewG). Wohngebäude einschließlich des dazugehörigen Grund und Bodens sind abweichend von § 33 Abs. 2 BewG nicht einzubeziehen (§ 125 Abs. 3 Satz 1 BewG).

17 Nach § 125 Abs. 4 Satz 1 BewG wird der Ersatzwirtschaftswert unter sinngemäßer Anwendung der §§ 35, 36, 38, 40, 42 bis 45, 50 bis 54, 56, 59, 60 Abs. 2 und § 62 BewG in einem vereinfachten Verfahren ermittelt. Bei dem Vergleich der Ertragsbedingungen sind abweichend von § 38 Abs. 2 Nr. 1 BewG ausschließlich die in der Gegend als regelmäßig anzusehenden Verhältnisse zugrunde zu legen (§ 125 Abs. 4 Satz 2 BewG). Maßgebend sind die Wertverhältnisse, die bei der Hauptfeststellung der Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in der Bundesrepublik Deutschland auf den 1. Januar 1964 zugrunde gelegt worden sind (§ 125 Abs. 5 BewG).

18 b) Die Finanzverwaltung ermittelt den Ersatzwirtschaftswert nach § 125 BewG anhand der "Gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen vom 11. Dezember 1990 betreffend die Ermittlung von Ersatzwirtschaftswerten und die Festsetzung der Grundsteuermessbeträge für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft ab 1. Januar 1991" (BStBl I 1990, 833 ff.). Hierbei berücksichtigt sie die Ertragswerte nach § 40 Abs. 2 BewG zum Hauptfeststellungszeitpunkt auf den Beginn des Kalenderjahres 1964, auf Ertragsmesszahlen beruhende landwirtschaftliche Vergleichszahlen nach § 125 Abs. 6 BewG unter Berücksichtigung der Ergebnisse von Bodenschätzungen ohne Berücksichtigung betrieblicher oder ortsbezogener Besonderheiten sowie die Größe aller genutzten Flächen.

19 Danach beträgt der Ersatzwirtschaftswert des Betriebs der Klägerin im Streitfall 704.326,68 DM. Er wurde wie folgt berechnet:

20 1. Ermittlung des Hektarwertes:
Ertragswert (§ 40 Abs. 2 BewG) x landwirtschaftliche Vergleichszahl (§ 125 Abs. 6 BewG) = Hektarwert

37,26 DM x 37,56 = 1.399,4856 DM

21 2. Ermittlung des Ersatzvergleichswertes (entspricht dem Ersatzwirtschaftswert lt. Grundsteuermessbescheid auf den 1. Januar 1994):
Hektarwert x Größe aller genutzten Flächen = Ersatzvergleichswert
1.399,4856 DM x 503,2754 ha = 704.326,68 DM

22 Die Richtigkeit der Rechengrößen und des rechnerischen Ergebnisses steht zwischen den Beteiligten zu Recht nicht im Streit.

23 2. Ist der Steuerpflichtige nicht Eigentümer sämtlicher Wirtschaftsgüter, die in einer Nutzungseinheit zusammengefasst sind, ist der Ersatzwirtschaftswert für andere Steuern als die Grundsteuer und damit insbesondere für Zwecke des § 7g EStG gemäß § 57 Abs. 3 EStG i.V.m. § 126 Abs. 2 BewG an die Eigentumsverhältnisse

anzupassen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. März 2014 IV R 11/11, BFHE 244, 426; Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A 1376; Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 7g Rz 49; Pitzke, Neue Wirtschafts-Briefe 2009, 2063, 2065; Stephany in Kreutziger/ Schaffner/Stephany, BewG, 3. Aufl., § 126 Rz 7; Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 126 Rz 5; Schmidt/Kulosa, EStG, 36. Aufl., § 7g Rz 16; gleichlautende Ländererlasse in BStBl I 1991, 499, und in BStBl I 1999, 423; BMF-Schreiben vom 8. Mai 2009, BStBl I 2009, 633, Tz. 11, ersetzt durch BMF-Schreiben vom 20. November 2013, BStBl I 2013, 1493, Ergänzung mit Anwendungsregelung durch BMF-Schreiben vom 20. März 2017, BStBl I 2017, 423; a.A. Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 126 BewG Rz 21).

24 Das Erfordernis einer Aufteilung des Ersatzwirtschaftswerts nach den Eigentumsverhältnissen für Zwecke des § 7g EStG steht zwischen den Beteiligten dem Grunde nach ebenfalls nicht im Streit.

25 a) Die Finanzbehörden teilen den Ersatzwirtschaftswert für Zwecke des § 7g EStG bis einschließlich 2009 nach den gleichlautenden Ländererlassen in BStBl I 1991, 499 und in BStBl I 1999, 423 nach Wirtschaftsgutgruppen auf.

26 aa) Danach ergibt sich vorliegend bei einem Hektarwert bis 1.800 DM und einer Nutzungsgröße über 50 ha folgender Aufteilungsmaßstab für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen nach § 125 Abs. 3 i.V.m. § 33 Abs. 2 BewG:

Grund und Boden	64 %
Wirtschaftsgebäude	17 %
stehende Betriebsmittel	14 %
umlaufende Betriebsmittel	5 %

27 Ausgehend von diesem Aufteilungsmaßstab hat das FA den für den Betrieb der Klägerin in den Streitjahren unstreitigen Ersatzwirtschaftwert in Höhe von 704.326,68 DM nach Eigentumsanteilen gemäß § 57 Abs. 3 EStG i.V.m. § 126 Abs. 2 BewG wie folgt umgerechnet:

	Eigentümeranteil	Ersatzwirtschaftswert in DM	Anteil	Wert in DM
Grund und Boden	4 %	704.326,68	64 %	18.011,94
Gebäude	100 %	704.326,68	17 %	119.735,53
stehende Betriebsmittel	100 %	704.326,68	14%	98.605,75
umlaufende Betriebsmittel	100 %	704.326,68	5 %	35.216,33
				271.569,53

28 bb) Es hat dabei dem Umstand, dass die Klägerin lediglich Eigentümerin von etwa 4 % der von ihr bewirtschafteten Fläche ist, insoweit Rechnung getragen, als es den Ersatzwirtschaftswert um den auf den gepachteten (fremden) Grund und Boden entfallenden Wertanteil und damit um 432.738,31 DM (704.326,68 Ersatzwirtschaftswert × 64 % Wertanteil Grund- und Boden × 96 % Anteil der gepachteten Fläche an der Gesamtfläche) gekürzt hat.

29 b) Demgegenüber vertritt der IV. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 244, 426 die Auffassung, dass bei der Bestimmung der Betriebsgröße eines im Beitrittsgebiet gelegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nach § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG bei der Pacht zusätzlichen Grund und Bodens der Ersatzwirtschaftswert allein nach dem Verhältnis der eigenen zu den gepachteten Flächen aufzuteilen sei. Der erkennende Senat schließt sich dieser Meinung an. Die hiergegen gerichteten Einwendungen des BMF und des FA sind nicht durchgreifend.

30 c) Entgegen der Auffassung des FA und des BMF bietet § 49 BewG keine Rechtsgrundlage für eine abweichende Aufteilung. Die Vorschrift ist weder im Rahmen des § 125 BewG noch des § 126 Abs. 2 BewG unmittelbar oder analog anwendbar.

31 aa) Der Ersatzwirtschaftswert wird --wie ausgeführt-- nach § 125 BewG in einem vereinfachten Verfahren unter sinngemäßer Anwendung verschiedener Vorschriften des BewG ermittelt (§ 125 Abs. 4 Satz 1 BewG). Weder § 49 BewG noch § 34 Abs. 4 BewG werden genannt. Dies liegt daran, dass abweichend von § 2 BewG und § 34 Abs. 1, 3 bis 6 und 7 BewG dem Ersatzwirtschaftswert eine Nutzungseinheit zugrunde zu legen ist, in die alle von derselben Person (Nutzer) regelmäßig selbstgenutzten Wirtschaftsgüter des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens i.S. des § 33 Abs. 2 BewG einzubeziehen sind, auch wenn der Nutzer nicht Eigentümer ist. Da sämtliche für den Betrieb genutzte Wirtschaftsgüter --unabhängig von den Eigentumsverhältnissen-- in die Nutzungseinheit einbezogen werden, bedarf es keiner Regelung, wie in Fällen zu verfahren ist, in denen der Betriebsinhaber über eigene Gebäude und Betriebsmittel auf gepachtetem Land verfügt.

32 § 126 BewG ist ein reines Ertragswertverfahren, das sich am Hektarwert orientiert. Weder Betriebsmittel noch Gebäude gehen mit einem gesonderten Wert in die Berechnung ein. Ebenso wenig sind Zu- und Abschläge vorgesehen.

33 bb) Auch § 126 Abs. 2 BewG erwähnt weder § 49 BewG noch § 34 Abs. 4 BewG. Dort heißt es vielmehr nur, dass für andere Steuern (als der Grundsteuer) bei demjenigen, dem Wirtschaftsgüter des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuzurechnen sind, der Ersatzwirtschaftswert oder ein entsprechender Anteil an diesem Wert anzusetzen ist. Einen besonderen Aufteilungsmaßstab gibt § 126 BewG nicht vor. Die in fremdem Eigentum stehenden Wirtschaftsgüter sind daher spiegelbildlich mit dem Wert auszuscheiden, mit dem sie in den Ersatzwirtschaftswert eingeflossen sind.

34 Im Streitfall sind die gepachteten Flächen --ebenso wie das im Eigentum der Klägerin stehende Land-- mit einem Wert von jeweils 1.399,49 DM je Hektar in den Ersatzwirtschaftswert eingegangen und mindern daher mangels abweichender gesetzlicher Regelung mit dem gleichen Wert den Ersatzwirtschaftswert.

35 cc) Eine entsprechende Anwendung des § 49 BewG bei der Aufteilung des Ersatzwirtschaftswerts nach § 126 Abs. 2 BewG ist nicht möglich.

36 (1) Die analoge Anwendung einer Rechtsnorm setzt eine Gesetzeslücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit voraus. Eine solche Lücke liegt vor, wenn eine Regelung gemessen an ihrem Zweck unvollständig, d.h. ergänzungsbedürftig, ist und wenn ihre Ergänzung nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (z.B. BFH-Urteile vom 26. Juni 2014 III R 39/12, BFHE 246, 410, BStBl II 2015, 148, und vom 12. Dezember 2002 III R 33/01, BFHE 201, 379, BStBl II 2003, 322, m.w.N.). § 126 Abs. 2 BewG ist nicht lückenhaft. Mangels eines besonderen Aufteilungsmaßstabs ist der Ersatzwirtschaftswert nach denselben Grundsätzen aufzuteilen, nach denen er ermittelt wurde, also nach dem Wert je Hektar. Weder der Gesetzeswortlaut noch die Entstehungsgeschichte der §§ 125, 126 BewG geben überdies Anhaltspunkte für die Vermutung, der Gesetzgeber habe es nur versehentlich unterlassen, einen Zuschlag zum Ertragswert in Fällen anzuordnen, in denen ein landwirtschaftlicher Betrieb auch mit gepachteten Flächen wirtschaftet.

37 (2) Dessen ungeachtet lässt sich weder § 49 BewG noch einer anderen Vorschrift des Bewertungsgesetzes der Wille des Gesetzgebers entnehmen, dass sich der Ertragswert (§ 36 Abs. 2 BewG) eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs durch die Pacht zusätzlichen Landes erhöhen soll. Das Bewertungsgesetz stellt im Gegenteil allein auf die Eigentumsverhältnisse ab (§ 2 Abs. 2 BewG). Eine Ausnahme hiervon ordnet nur § 34 Abs. 4 BewG an, nach dem für Zwecke der Grundsteuer dem Grundstückseigentümer auch die auf seinem Grund stehenden fremden Gebäude und nicht gehörende Betriebsmittel zugerechnet werden. Diese Zurechnung fremder Wirtschaftsgüter korrigiert § 49 BewG und ordnet für andere Steuern als der Grundsteuer eine Aufteilung entsprechend der Eigentumsverhältnisse (§ 2 Abs. 2 BewG) an. Erachtete man entgegen den vorstehenden Ausführungen § 126 Abs. 2 BewG für lückenhaft, könnte die entsprechende Anwendung des § 49 BewG bei der Aufteilung des Ersatzwirtschaftswerts nur in den Fällen zu einem Zuschlag führen, in denen der Pächter ihm gehörende Gebäude und Betriebsmittel auf dem gepachteten Land vorhält. Etwaige Ertragswertsteigerungen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs durch die Nutzung fremder Wirtschaftsgüter --etwa gepachteten Landes-- berücksichtigt § 49 BewG oder eine andere Vorschrift des Bewertungsgesetzes jedoch gerade nicht.

38 (3) Für die Zeit nach dem Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) gehen im Übrigen auch die Finanzbehörden von einer Verteilung des Ersatzwirtschaftswerts allein nach Flächenanteilen aus (BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 633, Tz. 11).

39 dd) Der Senat verkennt nicht, dass ein Betrieb, der neben eigenem Land auch gepachtete Flächen bewirtschaftet, regelmäßig einen höheren gemeinen Wert (§ 9 Abs. 1 BewG) hat als ein Betrieb, der die gleiche Menge eigenen

Landes ohne gepachtete Flächen bewirtschaftet. Auch dürfte ein solcher Zuschlag dem Zweck des § 7g EStG, kleinen und mittleren Betrieben eine Liquiditätshilfe bei der Finanzierung betrieblicher Investitionen zu gewähren (BFH-Beschluss vom 14. April 2015 GrS 2/12, BFHE 250, 338, BStBl II 2015, 1007, und vom 10. März 2016 IV R 14/12, BFHE 253, 536, BStBl II 2016, 763), eher gerecht werden als die gegenwärtige Regelung. Dies ist insbesondere im Streitfall augenfällig, in dem die Klägerin nur ca. 20 ha eigenen Landes bewirtschaftet und ca. 480 ha zusätzlich gepachtet hat. Für einen Ertragswertzuschlag durch die Nutzung fremder Wirtschaftsgüter fehlt es indes sowohl bei Betrieben in den alten als auch in den neuen Bundesländern an einer gesetzlichen Grundlage.

40 ee) Soweit es hierdurch zu Ungleichbehandlungen kommen sollte, zum einen zu Betrieben der gleichen Größe ohne zusätzlich gepachtetes Land, zum andern wegen des Fehlens von Zu- und Abschlägen (§ 41 BewG) zu Betrieben in den alten Bundesländern, ist dies in Ermangelung einer Einheitsbewertung auf den 1. Januar 1964 und der Ungewissheit der Eigentumsverhältnisse in den neuen Bundesländern nach der Wiedervereinigung jedenfalls für die Streitjahre gerechtfertigt.

41 3. Das FG ist zwar von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung hat gleichwohl Bestand, da sie sich jedenfalls aus anderen Gründen als richtig darstellt (§ 126 Abs. 4 FGO). Denn nach den oben genannten Grundsätzen ist das Betriebsgrößenmerkmal des § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG im Streitfall gewahrt. Da nach den Feststellungen des FG auch die weiteren Voraussetzungen für die Anwendung des § 7g EStG vorliegen und im Übrigen zwischen den Beteiligten unstreitig sind, war die Revision des FA zurückzuweisen.

42 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de