

# Urteil vom 03. July 2019, VI R 49/16

## Abgrenzung zwischen gewerblicher und landwirtschaftlicher Tierhaltung bei einer Tierhaltungsgemeinschaft

ECLI:DE:BFH:2019:U.030719.VIR49.16.0

BFH VI. Senat

BewG § 51a Abs 1 S 2, GG Art 20 Abs 3, AO § 85 S 1, EStR R 13.2 Abs 1 S 5 Nr 2, EStG § 13 Abs 1 Nr 1, EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 10. May 2016, Az: 4 K 122/15

## Leitsätze

1. Ein laufend zu führendes Verzeichnis i.S. des § 51a Abs. 1 Satz 2 BewG muss nicht zeitnah, sondern lediglich fortlaufend erstellt werden. Auch ein im Rahmen der Außenprüfung nachträglich erstelltes Verzeichnis kann daher den gesetzlichen Anforderungen genügen.
2. Der Finanzverwaltung steht es angesichts des klaren Wortlauts der Anlage 1 zum BewG in der in den Streitjahren 2010 und 2011 geltenden Fassung (a.F.) wegen der Gesetzesbindung (Art. 20 Abs. 3 GG, § 85 Satz 1 AO) nicht zu, hiervon abweichende, gesetzesändernde Umrechnungsschlüssel in R 13.2 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStR 2008 zu bestimmen. Eine Umrechnung von erzeugten oder gehaltenen Tieren in Vieheinheiten nach Maßgabe der Umrechnungsschlüssel in R 13.2 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStR 2008 kommt auch dann nicht in Betracht, wenn sich dies gegenüber der Anwendung der Anlage 1 zum BewG a.F. zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 11.05.2016 - 4 K 122/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt in der Rechtsform einer GbR die Aufzucht von Ferkeln. In den Streitjahren (2010 und 2011) erwarb sie kleine Ferkel mit einem Lebendgewicht von ca. 6 kg und zog diese auf, bis sie ein Lebendgewicht von etwa 30 kg erreicht hatten. Abnehmer der von der Klägerin aufgezogenen Tiere waren zum Teil Unternehmen, mit denen die Klägerin gesellschaftsrechtlich verbunden ist, zum Teil fremde Dritte.
- 2 Gesellschafter der Klägerin waren zunächst A, B und C. Zum 01.07.2008 traten D sowie die aus diesem und A bestehende ... Kommanditgesellschaft (KG) in den Gesellschafterkreis ein. Zum 01.07.2011 schieden D und die KG wieder aus der Gesellschaft aus. An ihrer Stelle trat E in den Gesellschafterkreis ein.
- 3 Alle Gesellschafter der Klägerin waren Landwirte, die die Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a bis c des Bewertungsgesetzes (BewG) erfüllten. Sie hatten die sich nach § 51 Abs. 1a BewG für sie ergebende Möglichkeit zur landwirtschaftlichen Tiererzeugung oder Tierhaltung in Vieheinheiten ganz oder teilweise auf die Klägerin übertragen (§ 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d BewG). A und D sowie die KG waren darüber hinaus noch an weiteren Tierhaltungsgemeinschaften i.S. des § 51a Abs. 1 Satz 1 BewG beteiligt, auf die sie ebenfalls Vieheinheiten übertragen hatten.

- 4 Die aus der Ferkelaufzucht erzielten Einkünfte wurden von der Klägerin als solche aus Land- und Forstwirtschaft erklärt und für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelt.
- 5 Im Anschluss an eine bei der Klägerin durchgeführte Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2010 vertrat die Prüferin die Ansicht, die von der Klägerin erzielten Einkünfte seien ab 01.07.2010 nicht mehr als solche aus Land- und Forstwirtschaft, sondern als solche aus gewerblicher Tierhaltung zu qualifizieren.
- 6 Die Zahl der von der Klägerin in den Wirtschaftsjahren 2007/2008 bis 2010/2011 erzeugten Vieheinheiten habe zwar nicht die Grenze nach § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a BewG, wohl aber diejenige nach § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b BewG überschritten. Seien Landwirte an mehreren Tierhaltungsgemeinschaften beteiligt, seien gemäß der Verfügung der Oberfinanzdirektion Niedersachsen vom 10.10.2013 – S 3121-8-St 286 (Bewertungskartei Niedersachsen § 51a BewG Karte 1) die von ihnen regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen bei den einzelnen Gemeinschaften jeweils nur in dem Umfang zu berücksichtigen, der dem Verhältnis der auf die Gemeinschaft übertragenen Vieheinheiten zur Gesamtzahl der sich aus den regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen ergebenden Möglichkeiten zur landwirtschaftlichen Tiererzeugung oder Tierhaltung entspreche.
- 7 Bei der Ermittlung der erzeugten Vieheinheiten bewertete die Prüferin die veräußerten Tiere entsprechend der Regelung in R 13.2 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) 2008 als schwere Ferkel mit 0,04 VE, soweit sie weniger als 30 kg wogen, und als Läufer mit 0,06 VE, soweit sie diese Gewichtsgrenze überschritten.
- 8 Unabhängig davon, dass die Grenzen der landwirtschaftlichen Tiererzeugung überschritten seien, erfülle die Klägerin die Voraussetzungen des § 51a BewG auch deshalb nicht, weil die fortlaufende und zeitgerechte Führung des nach § 51a Abs. 1 Satz 2 BewG vorgeschriebenen Verzeichnisses nicht nachgewiesen sei. Das von der Klägerin zu Beginn der Prüfung vorgelegte Verzeichnis sei als nicht ordnungsgemäß verworfen worden, weil darin Angaben zur tatsächlichen Erzeugung zum Ende der einzelnen Wirtschaftsjahre und zu anderweitig vergebenen Vieheinheiten gefehlt hätten. Das während der Außenprüfung vorgelegte Verzeichnis sei von der jetzigen Prozessbevollmächtigten der Klägerin erst während der Prüfung erstellt worden.
- 9 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ entsprechend geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2010 und 2011 sowie erstmalige Gewerbesteuermessbescheide 2010 und 2011. Die hiergegen eingelegten Einsprüche der Klägerin blieben erfolglos.
- 10 Das Finanzgericht (FG) gab der im Anschluss erhobenen Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2016, 1885 veröffentlichten Gründen statt.
- 11 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 12 Es beantragt,  
das angefochtene FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13 Die Klägerin beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Der erkennende Senat hat mit Schreiben vom 04.09.2018 angeregt, das Bundesministerium der Finanzen (BMF) möge dem Verfahren beitreten. Ein Beitritt des BMF ist nicht erfolgt.
- 15 Mit Beschluss vom 27.09.2018 hat der erkennende Senat D sowie die KG gemäß §§ 60 Abs. 3 Satz 1, 123 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Verfahren beigelegt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Der Senat kann aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen nicht beurteilen, ob die Vorinstanz im Ergebnis zu Recht davon

ausgegangen ist, dass die von der Klägerin aus gemeinschaftlicher Tiererzeugung erzielten Einkünfte in den Streitjahren solche aus Land- und Forstwirtschaft waren.

- 17** 1. Zu Recht ist das FG (stillschweigend) davon ausgegangen, dass die Klägerin sowohl durch die Feststellungsbescheide als auch durch die über 0 € lautenden Gewerbesteuermessbescheide beschwert ist.
- 18** a) Die Klägerin ist durch die geänderten gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheide 2010 und 2011 beschwert, weil die Feststellung einer unzutreffenden Einkunftsart eine Rechtsverletzung i.S. des § 40 Abs. 2 FGO darstellt (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24.04.1991 - X R 84/88, BFHE 164, 385, BStBl II 1991, 713; vom 15.04.2004 - IV R 54/02, BFHE 206, 90, BStBl II 2004, 868, und vom 04.07.2007 - VIII R 77/05, BFH/NV 2008, 53). Dabei ist nicht zu ermitteln, wie sich die Einkommensteuer der --ehemaligen-- Gesellschafter der GbR durch die von ihnen begehrte Änderung der Einkunftsart gestalten würde (BFH-Urteile vom 24.01.1985 - IV R 249/82, BFHE 143, 75, BStBl II 1985, 676, m.w.N., und in BFH/NV 2008, 53).
- 19** b) Zwar gilt der Grundsatz, dass ein auf Null lautender Steuerbescheid keine Beschwer enthält, auch für einen Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag, so dass ein Rechtsschutzbedürfnis für die Anfechtung eines solchen Bescheids nur ausnahmsweise zu bejahen ist. Ein solcher Ausnahmefall ist im Streitfall allerdings gegeben, da die Klägerin ihre Gewerbesteuerpflicht schlechthin bestreitet und deshalb die ersatzlose Aufhebung des angegriffenen Bescheids erstrebt (BFH-Urteile vom 25.09.2008 - IV R 80/05, BFHE 223, 86, BStBl II 2009, 266, und vom 09.09.2010 - IV R 38/08).
- 20** 2. Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören auch die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Voraussetzung ist, dass die Tierbestände die in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG geregelte Anzahl der Vieheinheiten bezogen auf die vom Inhaber des Betriebs regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen nicht überschreiten. Die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung einer Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) gehören nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG i.V.m. § 51a Abs. 1 BewG auch dann zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn u.a. --neben hier weiteren unstreitigen Voraussetzungen-- in sachlicher Hinsicht nach § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG die Anzahl der von der Gesellschaft im Wirtschaftsjahr erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten keine der nachfolgenden Grenzen nachhaltig überschreitet:
- a) die Summe der ihr nach § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d BewG von den Gesellschaftern oder Mitgliedern übertragenen Vieheinheiten und
- b) die Summe der Vieheinheiten, die sich nach § 51 Abs. 1a BewG auf der Grundlage der Summe der von den Gesellschaftern oder Mitgliedern regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen ergibt.
- 21** Die Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d BewG und des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG sind durch besondere, laufend zu führende Verzeichnisse nachzuweisen (§ 51a Abs. 1 Satz 2 BewG).
- 22** a) Das FG ist zunächst in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Klägerin die formellen Nachweisanforderungen des § 51a Abs. 1 Satz 2 BewG in den Streitjahren erfüllt hat.
- 23** Dabei ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass die im Rahmen der Außenprüfung nachträglich vorgelegten Verzeichnisse die gesetzlichen Anforderungen inhaltlich erfüllen. Entgegen der Ansicht des FA ist deren nachträgliche Erstellung nicht schädlich.
- 24** aa) Die Verzeichnisse dienen der Feststellung, ob die Übertragung der Tierbestände an die Gemeinschaft mit den gesetzlichen Bestimmungen im Einklang steht und ob die nach § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG vorgeschriebenen Höchstgrenzen eingehalten wurden (Sommerfeldt, Deutsche Steuer-Zeitung 1980, 100, 103). Insoweit müssen die Verzeichnisse das tatsächliche Geschehen zutreffend wiedergeben.
- 25** bb) Zu § 7a Abs. 9 Satz 1 EStG 1975 (jetzt § 7a Abs. 8 EStG) hat der BFH entschieden, aus der Formulierung, ein Verzeichnis sei "laufend" zu führen, ergebe sich nicht, dass die erforderlichen Aufzeichnungen auch zeitnah erfolgen müssten. Vielmehr ist danach unter der "laufenden Aufzeichnung" nur die Aufzeichnung der in Frage kommenden Vorgänge in ihrer zeitlichen Reihenfolge zu verstehen, so dass in diesem Sinne Aufzeichnungen auch laufend vorgenommen werden können, wenn sie nicht in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit dem Entstehen der aufzuzeichnenden Vorgänge, sondern erst später erfolgen (BFH-Urteil vom 09.08.1984 - IV R 151/81, BFHE 142, 47, BStBl II 1985, 47).

- 26 cc) Der erkennende Senat schließt sich dieser Sichtweise für § 51a Abs. 1 Satz 2 BewG an.
- 27 Innerhalb desselben Gesetzes ist eine einheitliche Auslegung von Grundbegriffen des Einkommensteuerrechts geboten, soweit nicht zwingende Gründe eine unterschiedliche Auslegung erfordern (z.B. Senatsbeschluss vom 26.03.2013 - VI R 22/11, BFHE 240, 400, BStBl II 2013, 631, Rz 11, m.w.N., und Senatsurteil vom 18.06.2015 - VI R 66/13, Rz 9). Nach Auffassung des Senats ist aus Gründen der Rechtsklarheit und damit der Rechtssicherheit aber auch eine in verschiedenen Gesetzen gleichlautend verwendete Formulierung (wie die des besonderen, laufend zu führenden Verzeichnisses in § 7a Abs. 8 Satz 1 EStG und § 51a Abs. 1 Satz 2 BewG) nach Möglichkeit einheitlich auszulegen. Dementsprechend geht der Senat für § 51a Abs. 1 Satz 2 BewG, der insoweit wortgleich ist wie § 7a Abs. 8 Satz 1 EStG, davon aus, dass "laufend" nicht "zeitnah" bedeutet (ebenso Paul in Herrmann/Heuer/Raupach, § 13 EStG Rz 80).
- 28 dd) Die Zielsetzung der Aufzeichnungspflicht steht dem nicht entgegen. Denn die hiermit bezweckte Verfolgbarkeit der Übertragung der Tierbestände an die Gemeinschaft im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen sowie der Einhaltung der vorgeschriebenen Höchstgrenzen bleibt gewahrt. So muss sich insbesondere die Übertragung der Vieheinheiten ohnehin aus dem Gesellschaftsvertrag, einem Beschluss der Gesellschafter oder einer sonstigen Vereinbarung ergeben (Leingärtner/Stalbold, Besteuerung der Landwirte, Kap. 7, Rz 16). Dies gilt auch im Hinblick auf § 51a BewG, der die Förderung der bäuerlichen Veredelungswirtschaft durch landwirtschaftliche Tierhaltungsgemeinschaften bezweckt (S. 2 des Berichts des Finanzausschusses zu BTDrucks VI/2334; Bruscke in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 51a BewG Rz 6). Die Anforderungen an den formellen Nachweis dürfen daher nicht überspannt werden. Eine nachträgliche Erstellung mindert allenfalls den Beweiswert der Aufzeichnung in Bezug auf die Frage, ob diese das tatsächliche Geschehen zutreffend wiedergibt.
- 29 ee) Etwas anderes folgt entgegen der Ansicht des FA auch nicht aus § 146 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO). Nach dieser --grundsätzlich für alle aus steuerlichen Gründen erforderlichen Aufzeichnungen geltenden-- Regelung sind die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen. Die Frage, ob Aufzeichnungen zeitgerecht i.S. des § 146 Abs. 1 AO sind, ist indes nicht für alle Geschäftsvorfälle gleich zu beantworten; vielmehr ist hierbei entscheidend auf die Art des Geschäftsvorfalles abzustellen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 142, 47, BStBl II 1985, 47).
- 30 Da es nach den vorgenannten Ausführungen um die Verfolgbarkeit der Voraussetzungen der Übertragung der Tierbestände an die Gemeinschaft im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen sowie der Einhaltung der vorgeschriebenen Höchstgrenzen geht, kann auch eine spätere Zusammenstellung der aus der Buchführung einschließlich sonstiger Unterlagen ersichtlichen Angaben genügen.
- 31 b) Das FG ist indes zu Unrecht davon ausgegangen, dass die von der Klägerin in den Streitjahren erzeugten Tiere nach den sich aus R 13.2 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStR 2008 ergebenden Schlüsseln umzurechnen sind.
- 32 Für die Umrechnung in Vieheinheiten ist vielmehr die Anlage 1 zum BewG in der in den Streitjahren geltenden Fassung maßgebend. Der Finanzverwaltung steht es wegen der Gesetzesbindung (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes --GG--) nicht zu, für die Tiere --hier die Schweine-- durch Verwaltungsvorschriften davon abweichende Umrechnungsschlüssel vorzugeben. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Umrechnung nach Anlage 1 zum BewG zugunsten oder zulasten des Steuerpflichtigen auswirkt.
- 33 aa) Art. 20 Abs. 3 GG bindet die vollziehende Gewalt an Gesetz und Recht. Hieraus abgeleitet --zum Teil auch mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung synonym gebraucht-- wird das Prinzip des Vorrangs des Gesetzes, dem zufolge das Gesetzesrecht Vorrang hat gegenüber von der Exekutive gesetzten Normen und anderen Verwaltungsentscheidungen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 - GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 90). Ein Verstoß gegen dieses aus Art. 20 Abs. 3 GG folgende Verfassungsprinzip kommt danach in Betracht, wenn eine der Verwaltungsmaßnahme entgegenstehende gesetzliche Vorschrift existiert (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 28.10.1975 - 2 BvR 883/73, 2 BvR 379/74, 2 BvR 497/74, 2 BvR 526/74, BVerfGE 40, 237, 247, und Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 90).
- 34 Im Abgabenrecht hat der vorgenannte Verfassungsgrundsatz seinen Niederschlag in § 85 Satz 1 AO gefunden. Nach dieser Vorschrift sind die Finanzbehörden verpflichtet, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Dieser für das gesamte Verfahren geltende Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ist der für das Steuerrecht einfachrechtlich formulierte Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

i.S. des Art. 20 Abs. 3 GG. § 85 Satz 1 AO enthält das im Steuerrecht geltende Legalitätsprinzip (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 91).

- 35** bb) Anders als R 13.2 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStR 2008 unterschied die Anlage 1 zum BewG in der in den Streitjahren geltenden Fassung lediglich zwischen Ferkeln (0,02 VE) und Läufern (0,06 VE) sowie Zucht- und Mastschweinen (0,33 bzw. 0,16 VE). Da die von der Klägerin erzeugten Tiere das Gewicht von 20 kg und damit das Ferkelstadium überschritten (s. dazu BFH-Urteil vom 28.07.1999 - II R 83/96, BFHE 189, 529, BStBl II 1999, 815) und, was zwischen den Beteiligten unstreitig ist, nicht als Zucht- oder Mastschwein einzugruppiert waren, waren diese unter Berücksichtigung der Vieheinheiten für die zugekauften Ferkel (hierzu BFH-Urteile in BFHE 189, 529, BStBl II 1999, 815, und vom 16.12.2009 - II R 45/07, BFHE 227, 498, BStBl II 2011, 808) bei Anwendung der Anlage 1 zum BewG durchgängig mit 0,04 Vieheinheiten zu bewerten. Die Verwaltung kann auch bei einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse (wie hier dem Wandel der Landwirtschaft zu aufgespaltenen Produktionsstrukturen) nicht gesetzesändernd davon abweichende Umrechnungsschlüssel bestimmen. Dies ist vielmehr Aufgabe des Gesetzgebers, der er mittlerweile mit Wirkung zum 01.01.2012 durch Anpassung der Umrechnungsschlüssel in der Anlage 1 zum BewG auch nachgekommen ist.
- 36** Angesichts der klaren gesetzlichen Vorgaben in der Anlage 1 zum BewG kann R 13.2 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStR 2008 keine --die Gerichte ohnehin nicht bindenden (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 107)-- norminterpretierenden Vorgaben für die Finanzämter enthalten. Erst recht handelt es sich nicht um eine ermessensleitende Verwaltungsvorschrift.
- 37** cc) Soweit der BFH in seinen Urteilen in BFHE 227, 498, BStBl II 2011, 808, in BFHE 189, 529, BStBl II 1999, 815, und vom 13.07.1989 - V R 110-112/84 (BFHE 158, 157, BStBl II 1989, 1036) ausgeführt hat, die Finanzverwaltung könne trotz der Gesetzesbindung (Art. 20 Abs. 3 GG, § 85 AO) von Gesetzen abweichen, falls sich dies zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirke, sind diese Entscheidungen durch den Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393 überholt. Ein Vertrauensschutz der Klägerin auf Anwendung der Richtlinie zu ihren Gunsten besteht danach auch unter dem Gesichtspunkt der Selbstbindung der Verwaltung nicht (vgl. BFH-Beschluss vom 11.05.2007 - IV B 28/06).
- 38** 3. Das FG ist teilweise von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung kann daher keinen Bestand haben. Der Senat kann aufgrund der vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen auch nicht in der Sache selbst entscheiden. Das FG wird im zweiten Rechtsgang vielmehr nach den unter II.2.b bb dargestellten Maßstäben zunächst die von der Klägerin in den Streitjahren erzeugten Vieheinheiten festzustellen und sodann auf dieser Grundlage zu prüfen haben, ob die von der Klägerin erzeugten Vieheinheiten die Grenzen des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und b BewG in den Streitjahren nicht nachhaltig überschritten haben.
- 39** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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