

Urteil vom 19. July 2011, IV R 10/09

Zuordnung eines im Zeitpunkt des Erwerbs verpachteten und von der Hofstelle mehr als 80 km entfernt liegenden Grundstücks zum Betriebsvermögen eines landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Betriebs - Räumliche Nähe zum Betrieb - Zeitraum bis zur Aufnahme der Eigenbewirtschaftung

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 6b, EStG § 13, BewG § 2 Abs 1 S 3, BewG § 2 Abs 1 S 4, BewG § 33 Abs 1, BewG § 51a Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 4 Abs 1, EStG § 6b, EStG § 13, BGB § 594a

vorgehend FG Münster, 22. January 2009, Az: 6 K 2931/04 E

Leitsätze

1. Ein landwirtschaftliches Grundstück, welches im Zeitpunkt des Erwerbs an einen Dritten verpachtet ist, gehört unmittelbar zum notwendigen Betriebsvermögen eines landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Betriebs, wenn die beabsichtigte Eigenbewirtschaftung in einem Zeitraum von bis zu zwölf Monaten erfolgt .
2. Dies gilt gleichermaßen bei einem Verpachtungsbetrieb, wenn das hinzuerworbene Grundstück, welches im Zeitpunkt des Erwerbs an einen Dritten verpachtet ist, in einem Zeitraum von bis zu zwölf Monaten von dem bisherigen Betriebspächter bewirtschaftet wird .
3. Ist eine Eigennutzung bzw. Fremdnutzung des hinzuerworbenen Grundstücks durch den Inhaber bzw. den Pächter des landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Betriebs nicht innerhalb von zwölf Monaten möglich, kann dieses durch eine eindeutige Zuweisungsentscheidung dem gewillkürten Betriebsvermögen des Eigenbetriebs bzw. Verpachtungsbetriebs zugeordnet werden .
4. Ein Grundstück, welches mehr als 100 km von der Hofstelle entfernt liegt, kann regelmäßig weder dem notwendigen noch dem gewillkürten Betriebsvermögen eines aktiv bewirtschafteten oder eines verpachteten landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Betriebs zugeordnet werden .

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die gewinnerhöhende Auflösung einer Rücklage.
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind miteinander verheiratet. Sie werden für das Streitjahr 1996 getrennt und für das Streitjahr 1997 zusammen veranlagt.
- 3 Der Kläger ist Eigentümer eines in B belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Den forstwirtschaftlichen Betrieb bewirtschaftete der Kläger selbst. Die zum landwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Flächen verpachtete er in den Streitjahren im Ganzen. Die Pachteinahmen erfasste der Kläger als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft ermittelte er durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 4 Gewinne aus Flächenverkäufen in dem Wirtschaftsjahr 1992/93 hatte der Kläger in eine Rücklage gemäß § 6b EStG in Höhe von 508.649 DM eingestellt. Die Rücklage übertrug er sodann in voller Höhe auf das im Juli 1996 erworbene landwirtschaftliche, ca. 16 ha umfassende Grundstück BA (im Weiteren Grundstück) und löste insoweit die Rücklage in der Bilanz auf den 30. Juni 1997 auf.
- 5 Das Grundstück war bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs bis zum 30. September 2002 an den Landwirt X verpachtet. Dieser hatte seinerseits eine Teilfläche von 6 ha an den Landwirt Y unterverpachtet. Nach zunächst

stillschweigenden Verlängerungen sind die Pachtverträge zum 30. September 2005 gekündigt worden. Ab dem 1. Oktober 2005 bewirtschaftet der Kläger das Grundstück selber.

- 6** Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Einkünfte aus der Verpachtung des Grundstücks als solche aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen seien, da das Grundstück u.a. wegen der Entfernung zu der Hofstelle in B (ca. 80 bis 90 km) kein Betriebsvermögen sei. Eine Übertragung der im Wirtschaftsjahr 1992/93 gebildeten Rücklage auf das Grundstück komme daher nicht in Betracht. Vielmehr sei die Rücklage in voller Höhe (= 508.649 DM) im Wirtschaftsjahr 1996/97 gewinnerhöhend aufzulösen und ein Gewinnzuschlag gemäß § 6b Abs. 7 EStG in Höhe von 122.075 DM zu erfassen.
- 7** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre.
- 8** Der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage des Klägers betreffend den Einkommensteuerbescheid 1996 und der Klage der Kläger betreffend den Einkommensteuerbescheid 1997 gab das Finanzgericht (FG) statt. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass die Rücklage in Höhe von 508.649 DM auf das Grundstück habe übertragen werden können, da dieses zum notwendigen landwirtschaftlichen Betriebsvermögen des Klägers gehöre. Der Kläger habe seinen landwirtschaftlichen Betrieb in B seit 1982 verpachtet, ohne eine Betriebsaufgabe zu erklären. Die verpachteten Flächen seien daher notwendiges Betriebsvermögen geblieben. Auch der Verpächter könne die Zusammensetzung seines Verpachtungsbetriebs verändern. Die vom Kläger hinzuerworbenen Flächen seien dem notwendigen Betriebsvermögen des bestehenden Verpachtungsbetriebs zuzuordnen, weil dieser dadurch unmittelbar erweitert und verstärkt werde. Unerheblich sei, dass die Flächen im Zeitpunkt des Zukaufs verpachtet gewesen seien. Denn auch diese Flächen hätten angesichts der Größe von 16 ha eine erhebliche Bedeutung für den Verpachtungsbetrieb und seien geeignet, diesem zu dienen. Dem Zeitfaktor bis zur Aufnahme der Eigenbewirtschaftung messe der Senat keine entscheidungserhebliche Bedeutung zu.
- 9** Die vollständigen Urteilsgründe sind in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1020 abgedruckt.
- 10** Gegen die Vorentscheidung richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung von Bundesrecht rügt. Das Grundstück gehöre nicht zum Anlagevermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Es stelle keinen eigenen Betrieb dar, da dem Kläger mangels vorangegangener Selbstbewirtschaftung ein Verpächterwahlrecht nicht zugestanden habe. Für die Annahme der Betriebsvermögenseigenschaft könne auch nicht allein auf die behauptete Eigenbewirtschaftungsabsicht abgestellt werden. Bei dem Erwerb verpachteter Flächen sei zudem erforderlich, dass die Eigenbewirtschaftung alsbald übernommen werde und sich in einem überschaubaren Zeitraum verwirklichen lasse. Daran fehle es im Streitfall.
- 11** Das Grundstück könne auch nicht als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen dem Betrieb in B zugeordnet werden. Für die Frage, ob ein einheitlicher Betrieb vorliege, sei nach der Rechtsprechung auf die Entfernung und die Verflechtung der Betriebsteile abzustellen. Nach diesen Kriterien liege ein einheitlicher Betrieb nicht vor. Die Entfernung sei zu groß und es fehle auch an der sachlichen Verflechtung, da der Kläger in die Rechte und Pflichten des langfristigen, bis zum 30. September 2002 laufenden Pachtvertrags eingetreten sei. Das Grundstück sei auch zu keinem Zeitpunkt an den Pächter der Flächen in B verpachtet worden. Erst seit dem 1. Oktober 2005 werde das Grundstück durch einen beauftragten Lohnunternehmer selbstbewirtschaftet. Der Betrieb in B werde weiterhin im Ganzen verpachtet. Es fehle mithin an einer funktionellen Verknüpfung des Grundstücks mit dem Betrieb in B. Die Rechtsprechung zu der parzellenweisen Verpachtung sei im Streitfall nicht einschlägig. Zwar führe die parzellenweise Verpachtung ohne Aufgabeklarung nicht zur Betriebsaufgabe. Die Rechtsprechung knüpfe aber an das Bestehen eines einheitlichen Betriebs an. Daran fehle es im Streitfall.
- 12** Das FA beantragt (sinngemäß),
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klagen als unbegründet abzuweisen.
- 13** Die Kläger beantragen (sinngemäß),
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14** Anders als das FA irrtümlich behauptet habe, bewirtschaftete der Kläger auch seinen Betrieb in B seit dem 1. Oktober 2005 aktiv durch Lohnunternehmen.
- 15** In Übereinstimmung mit der Vorentscheidung gehöre das Grundstück zum notwendigen Betriebsvermögen eines

einheitlichen Betriebs. Aus der Gleichstellung von aktiven und verpachteten Betrieben hinsichtlich der Betriebsvermögenseigenschaft folge auch die Gleichstellung bei betrieblichen Umstrukturierungen und Anpassungen. Das Grundstück sei objektiv zur Nutzung in dem landwirtschaftlichen Betrieb in B geeignet. Die Entfernung zum Betrieb in B stehe der Annahme eines einheitlichen Betriebs nicht entgegen. Ein tradiertes Betriebsverständnis von der Bewirtschaftung arrondierter Flächen von einer zentralen Hofstelle aus sei in Zeiten von Bewirtschaftungsverträgen und Lohnunternehmen überholt. Die wirtschaftliche Verflechtung einzelner Teilparzellen zum Gesamtbetrieb sei bei reinen Ackerbaubetrieben von vornherein schwächer, sie ergebe sich im Wesentlichen aus einer zentralen Anbauplanung, Verwaltung und Vermarktung. Diese Tätigkeiten erfolgten seit Aufnahme der Selbstbewirtschaftung in B von dort aus. Bei forstwirtschaftlichen Betrieben gelte in der Verwaltungspraxis bereits seit längerem eine großzügigere Handhabung in der Frage der Einheitlichkeit von Betrieben.

- 16** Aber selbst wenn mit dem Grundstückserwerb die Entstehung eines weiteren landwirtschaftlichen Betriebs anzunehmen wäre, sei das Vorliegen von notwendigem Betriebsvermögen zu bejahen. Abzustellen sei auf die Vorstellung und Absicht des Klägers im Erwerbszeitpunkt. Das Grundstück sei danach dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen, da der Kläger beabsichtigt habe, das Grundstück auf absehbare Zeit selbst zu bewirtschaften. Der Kläger sei an der unmittelbaren Aufnahme der Selbstbewirtschaftung durch die laufenden Pachtverträge verhindert gewesen. Mangels zeitlicher Vorgaben in der Rechtsprechung sei auf die übrigen Indizien einer beabsichtigten Selbstbewirtschaftung abzustellen. Insoweit sei zu berücksichtigen, dass der Kläger als studierter Land- und Forstwirt über die notwendigen Fähigkeiten verfüge, das Grundstück objektiv für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet gewesen und es in die Bilanz des Betriebs B aufgenommen worden sei.
- 17** Die Verzögerung der Selbstbewirtschaftung über das Ende des Pachtvertrags im Jahr 2002 hinaus sei durch notwendige Umstrukturierungen in den übrigen Betrieben des Klägers bedingt gewesen. Das Grundstück sei daher kurzfristig bis 2005 weiterverpachtet worden. Die durch spätere Ereignisse bedingte Verzögerung dürfe dem Kläger aber nicht zum Nachteil gereichen. Abzustellen sei nur auf die im Erwerbs- bzw. Bilanzierungszeitpunkt glaubhaft gemachte Zuordnungsentscheidung.
- 18** Sollte das Grundstück nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen sein, stelle es jedenfalls gewillkürtes Betriebsvermögen dar. Das Grundstück sei objektiv geeignet, dem Betrieb in B zu dienen und diesen zu fördern. Der Kläger habe durch die bilanzielle Erfassung des Grundstücks auch eine eindeutige Zuordnungsentscheidung getroffen. Bei einem aktiv tätigen Land- und Forstwirt sei ein sachlicher Zusammenhang bereits gegeben, wenn die objektive Möglichkeit einer land- und forstwirtschaftlichen Nutzung bestehe. Auch der Kläger sei ohne Unterbrechung aktiver Forstwirt gewesen. Schließlich sei es auch sachlich nicht gerechtfertigt, bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben höhere Anforderung an die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen zu stellen als bei Gewerbebetrieben.
- 19** Das erworbene Grundstück könne schließlich nicht dem notwendigen Privatvermögen zugeordnet werden.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 21** Die Annahme des FG, die nach § 6b Abs. 3 EStG gebildete Rücklage könne auf das im Juli 1996 erworbene Grundstück übertragen werden, da dieses dem notwendigen Betriebsvermögen des verpachteten landwirtschaftlichen Betriebs in B zuzuordnen sei, hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand. Die Feststellungen des FG lassen auch keine Beurteilung zu, ob das Grundstück dem gewillkürten Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebs in B zugeordnet werden kann.
- 22** 1. Gemäß § 6b Abs. 3 EStG können Steuerpflichtige, wenn sie bei Veräußerung in § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG aufgeführter Wirtschaftsgüter eine gewinnmindernde Rücklage gebildet haben, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter in § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG genannter Wirtschaftsgüter, die in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt worden sind, einen Betrag bis zur Höhe der Rücklage abziehen. Im Gegenzug ist die Rücklage insoweit aufzulösen. Sind keine Reinvestitionsobjekte angeschafft oder hergestellt

worden und ist die Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs noch vorhanden, so ist sie nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.

- 23** Die Übertragung der Rücklage kommt nur dann in Betracht, wenn ein Reinvestitionsobjekt i.S. des § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG bis zum Ablauf der vierjährigen Reinvestitionsfrist angeschafft oder hergestellt wird (§ 6b Abs. 3 Satz 2 EStG). Voraussetzung ist aber u.a., dass die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen gehören (§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG).
- 24** a) Nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG konnte der Kläger den Gewinn aus der Veräußerung der dem Betriebsvermögen zugehörigen landwirtschaftlichen Grundstücke im Wirtschaftsjahr 1992/93 in eine Rücklage einstellen. Dies ist zwischen den Beteiligten auch unstrittig.
- 25** b) Zum Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die aus betrieblicher Veranlassung angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden. Eine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver wirtschaftlicher und tatsächlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. März 1991 X R 57/88, BFHE 164, 246, BStBl II 1991, 829). Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG) können solche des notwendigen oder des gewillkürten Betriebsvermögens sein.
- 26** aa) Wirtschaftsgüter sind notwendiges Betriebsvermögen, wenn und soweit sie unmittelbar für eigene betriebliche Zwecke genutzt werden. Sie müssen objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sein. Das Wirtschaftsgut muss, wenn auch nicht unentbehrlich oder notwendig im Sinne von "erforderlich", so doch in gewisser Weise auf den Betriebsablauf bezogen und ihm zu dienen bestimmt sein (BFH-Urteile vom 19. Februar 1987 IV R 175/85, BFHE 149, 193, BStBl II 1987, 430, und in BFHE 164, 246, BStBl II 1991, 829, m.w.N.). Abzustellen ist auf die tatsächliche Zweckbestimmung, also die konkrete Funktion des Wirtschaftsguts im Betrieb (vgl. BFH-Urteil vom 22. Januar 1981 IV R 107/77, BFHE 133, 168, BStBl II 1981, 564). Die Bestimmung erfordert eine endgültige Funktionszuweisung; dies ist auch schon die abschließende Bestimmung, dass das Wirtschaftsgut in Zukunft betrieblich genutzt wird. An dieser Voraussetzung fehlt es, wenn der Einsatz des Wirtschaftsguts im Betrieb erst als möglich in Betracht kommt, aber noch nicht sicher ist (BFH-Urteil in BFHE 164, 246, BStBl II 1991, 829).
- 27** bb) Wirtschaftsgüter können dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet werden, wenn sie in einem gewissen objektiven Zusammenhang zu dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind. Des Weiteren muss der Unternehmer seinen Zuordnungswillen klar bekunden (BFH-Urteil vom 15. April 1981 IV R 129/78, BFHE 133, 282, BStBl II 1981, 618, m.w.N.).
- 28** c) Zum Betriebsvermögen einer aktiv bewirtschafteten Land- und Forstwirtschaft gehört demnach der vom Land- und Forstwirt bewirtschaftete Grund und Boden; er stellt die wesentliche Betriebsgrundlage dar. Hinzuerworbene Wirtschaftsgüter sind notwendiges Betriebsvermögen, wenn und soweit sie unmittelbar für eigene betriebliche Zwecke genutzt werden. Sie müssen objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sein. Das erfordert die abschließende Bestimmung, dass das Wirtschaftsgut in Zukunft betrieblich genutzt wird. Von einem aktiv tätigen Landwirt zur eigenen Bewirtschaftung erworbene landwirtschaftliche Nutzflächen sind daher notwendiges Betriebsvermögen. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn die hinzuerworbenen Grundstücke noch verpachtet sind. Die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen setzt in diesem Fall aber voraus, dass der Landwirt seinen Willen zur beabsichtigten eigenbetrieblichen Nutzung der erworbenen Grundstücke eindeutig bekundet und sich dieser Bewirtschaftungswille in einem überschaubaren Zeitraum, z.B. durch Kündigung der Pachtverhältnisse, auch tatsächlich verwirklichen lässt (BFH-Urteile vom 12. September 1991 IV R 14/89, BFHE 165, 518, BStBl II 1992, 134; vom 17. Juni 1993 IV R 110/91, BFHE 171, 481, BStBl II 1993, 752, und vom 24. September 1998 IV R 1/98, BFHE 187, 42, BStBl II 1999, 55). Ist eine sofortige eigenbetriebliche Nutzung eines Grundstücks in einem überschaubaren Zeitraum nicht möglich, weil es z.B. noch langfristig an einen anderen Landwirt verpachtet ist, kommt eine Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen nicht in Betracht. Als überschaubaren Zeitraum, bis zu dem eine Eigenbewirtschaftung erfolgen muss, sieht der Senat einen Zeitraum von bis zu zwölf Monaten an (so bereits erwogen im Urteil in BFHE 165, 518, BStBl II 1992, 134).
- 29** Ist eine eigenbetriebliche Nutzung in einem überschaubaren Zeitraum nicht möglich, kann das verpachtete Grundstück jedoch, soweit eine eindeutige Zuweisung zum Betrieb vorliegt, als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden.
- 30** d) Auch der Verpächter eines zunächst eigenbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs kann die Zusammensetzung des Betriebsvermögens seines fortgeführten Betriebs --wie ein aktiv wirtschaftender Land- und Forstwirt-- ändern (BFH-Urteile vom 26. März 1991 VIII R 104/87, BFH/NV 1991, 671, unter 2.b, und vom 28.

November 1991 IV R 58/91, BFHE 167, 19, BStBl II 1992, 521). Wirtschaftsgüter, die der Verpächter für seinen verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb neu anschafft und dem Pächter zur Nutzung im Rahmen des Pachtverhältnisses überlässt, gehören zum notwendigen Betriebsvermögen des verpachteten Betriebs (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1991, 671). Auch durch hinzukommende landwirtschaftliche Nutzflächen wird der Verpachtungsbetrieb unmittelbar erweitert und verstärkt. Nach Ablauf der Pachtzeit kann der Eigentümer bzw. sein Rechtsnachfolger den --vergrößerten-- Betrieb wieder selbst bewirtschaften. Eine vom Verpächter später hinzugekaufte landwirtschaftliche Nutzfläche wird daher notwendiges Betriebsvermögen des verpachteten Betriebs, wenn sie nach dem Erwerb in das bestehende Pachtverhältnis einbezogen wird (BFH-Urteil in BFHE 187, 42, BStBl II 1999, 55). Ist sie im Zeitpunkt des Erwerbs noch an einen fremden Landwirt verpachtet, macht es keinen Unterschied, ob die Nutzflächen für die Verstärkung eines eigenbewirtschafteten oder eines verpachteten Betriebs erworben werden. Entsprechend wird auch ein landwirtschaftlicher Betrieb nicht zerschlagen, wenn die landwirtschaftlichen Nutzflächen bei Beendigung der Eigenbewirtschaftung parzellenweise an mehrere Landwirte verpachtet werden. Die Annahme notwendigen Betriebsvermögens setzt aber wie bei der Eigenbewirtschaftung voraus, dass das hinzuerworbene verpachtete Grundstück geeignet und endgültig dazu bestimmt ist, dem verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auf Dauer zu dienen (BFH-Urteil in BFHE 187, 42, BStBl II 1999, 55). Daneben muss eine Bewirtschaftung durch den Pächter des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in einem überschaubaren Zeitraum möglich sein. Als überschaubaren Zeitraum, bis zu dem eine Bewirtschaftung durch den Pächter möglich sein muss, sieht der Senat auch bei einem Verpachtungsbetrieb einen Zeitraum von bis zu zwölf Monaten an.

- 31** Ist eine Nutzung eines hinzuerworbenen Grundstücks in einem überschaubaren Zeitraum in dem bestehenden Pachtbetrieb nicht möglich, weil es z.B. noch langfristig an einen anderen Landwirt verpachtet ist, kann es, soweit eine eindeutige Zuweisung zum Verpachtungsbetrieb vorliegt, als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden.
- 32** e) Die Zuordnung eines hinzuerworbenen Grundstücks zum notwendigen oder zum gewillkürten Betriebsvermögen eines aktiv bewirtschafteten oder eines verpachteten Land- und Forstwirtschaftsbetriebs setzt des Weiteren voraus, dass es in einer gewissen räumlichen Nähe zu dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb liegt.
- 33** Betrieb i.S. des § 13 EStG ist in Anlehnung an das Bewertungsgesetz (BewG) die wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 33 Abs. 1 BewG). Der Umfang einer wirtschaftlichen Einheit ist gemäß § 2 Abs. 1 Sätze 3 und 4 BewG nach der Verkehrsanschauung zu bestimmen, wobei örtliche Gewohnheit, tatsächliche Übung und die Zweckbestimmung sowie wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen sind. Es ist deshalb für die Frage, was noch zu einem einheitlichen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gehört, eine Gesamtwürdigung der betrieblichen Verhältnisse vorzunehmen (BFH-Urteil vom 10. April 1997 IV R 48/96, BFH/NV 1997, 749). Dafür ist bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben insbesondere zu beurteilen, ob ein wirtschaftlicher, finanzieller und organisatorischer Zusammenhang gegeben ist, ob es sich um gleichartige oder ungleichartige Betätigungen handelt, ob mit jeweils für einen selbständig existenzfähigen Betrieb ausreichenden Betriebsflächen von einer oder mehrerer Hofstellen aus mit jeweils den gleichen oder jeweils anderen Sachmitteln und Arbeitskräften gewirtschaftet wird oder nicht (BFH-Urteil vom 13. Oktober 1988 IV R 136/85, BFHE 154, 442, BStBl II 1989, 7, m.w.N.). Nach der Verkehrsanschauung und auch im Hinblick auf organisatorische Erschwernisse ist insbesondere die räumliche Entfernung ein Umstand, der in die Gesamtwürdigung einzubeziehen ist. Ihm kommt umso weniger Gewicht zu, je intensiver der Leistungsaustausch zwischen den Betriebsteilen und deren organisatorische und sachliche Verzahnung sind. Umgekehrt steigen mit zunehmender Entfernung die Anforderungen an die Intensität der Verknüpfung der Betriebsteile. Der strukturelle Wandel der Landwirtschaft, die nicht mehr vom Leitbild des arrondierten Hofes geprägt ist, lässt es dabei im Einzelfall auch denkbar erscheinen, dass auch größere Entfernungen das Gesamtbild eines einheitlichen Betriebs nicht hindern (BFH-Urteil in BFH/NV 1997, 749). So hat der erkennende Senat auch in seinem Urteil in BFH/NV 1997, 749 eine Höchstgrenze von 40 km unter Rückgriff auf die Regelung in § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG abgelehnt und ausgeführt, dass es eine höchstzulässige Entfernung nicht gibt. Im Regelfall geht der Senat aber davon aus, dass ein landwirtschaftlich nutzbares Grundstück, welches mehr als 100 km von der Hofstelle eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs entfernt liegt, diesem Betrieb grundsätzlich weder als notwendiges noch als gewillkürtes Betriebsvermögen zugeordnet werden kann (ebenso Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A Rz 24).
- 34** f) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG das Grundstück zu Unrecht dem notwendigen Betriebsvermögen des verpachteten Betriebs in B zugeordnet. Das Grundstück war zum Zeitpunkt des Erwerbs noch

für sechs Jahre verpachtet und stand in einem überschaubaren Zeitraum nicht für eine Verwendung in dem verpachteten Betrieb in B zur Verfügung.

- 35** g) Nach den bisherigen Feststellungen des FG kann der Senat nicht beurteilen, ob der Kläger das Grundstück dem gewillkürten Betriebsvermögen des verpachteten Betriebs in B zuordnen konnte. Das FG hat seine Entscheidung, das Grundstück sei (notwendiges) Betriebsvermögen geworden, maßgeblich darauf gestützt, dass eine ca. 16 ha große Fläche eine erhebliche Bedeutung für den Verpachtungsbetrieb in B habe. Allein die Größe einer zugekauften Fläche ist aber für sich genommen kein geeignetes Indiz, um diese Fläche dem Betriebsvermögen zuzuordnen.
- 36** 2. Die nicht spruchreife Sache geht an das FG zurück. Bei der erneuten Verhandlung und Entscheidung wird das FG das Vorbringen der Beteiligten erneut würdigen müssen. Insbesondere wird es der Frage nachgehen müssen, ob und wie die Bewirtschaftung des erworbenen Grundstücks organisatorisch und sachlich mit der geplanten Bewirtschaftung des bisher verpachteten landwirtschaftlichen Betriebs verzahnt werden sollte. Dazu wird das FG insbesondere zu klären haben, wie sich der Kläger im Zeitpunkt des Erwerbs die zukünftige Bewirtschaftung des Grundstücks und des bisher verpachteten landwirtschaftlichen Betriebs vorgestellt hatte, ob gleichartige oder ungleichartige Betätigungen geplant waren und ob mit jeweils gleichen oder jeweils anderen Sachmitteln und Arbeitskräften gewirtschaftet werden sollte. In seine Gesamtwürdigung wird das FG dabei insbesondere die räumliche Entfernung des Grundstücks von dem Betrieb in B miteinbeziehen müssen. Auf Grund einer Entfernung des Grundstücks von dem verpachteten Betrieb in B von ca. 80 bis 90 km sind besonders strenge Anforderungen an die Intensität der Verknüpfung der Betriebsteile zu stellen.
- 37** Kommt das FG im Rahmen der erneuten Würdigung zu dem Ergebnis, dass der Kläger das Grundstück nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen dem verpachteten Betrieb in B zuweisen konnte, ist das Grundstück dem Privatvermögen zuzuordnen. Eine Zuordnung des Grundstücks zu einem eigenständigen Betrieb kommt im Streitfall nicht in Betracht.
- 38** Zwar hat der erkennende Senat entschieden, dass auch der Erwerb von überwiegend noch verpachteten Flächen als Vorbereitung einer werbenden landwirtschaftlichen Tätigkeit beurteilt werden kann (BFH-Urteil in BFHE 171, 481, BStBl II 1993, 752). Diese Beurteilung fußte aber auf der Annahme, dass der verpachtete Grund und Boden von einem Landwirt in der Absicht erworben worden ist, die Bewirtschaftung alsbald zu übernehmen, und dieser Bewirtschaftungswille sich auch in einem überschaubaren Zeitraum verwirklichen lässt (BFH-Urteil in BFHE 171, 481, BStBl II 1993, 752). Erforderlich ist daher zunächst, dass der Landwirt den bestehenden Pachtvertrag zum frühestmöglichen Zeitpunkt kündigt. Als überschaubaren Zeitraum sieht der Senat im Zusammenhang mit einer Betriebsneugründung in Anlehnung an die gesetzlich geregelte Kündigungsfrist in § 594a des Bürgerlichen Gesetzbuchs einen Zeitraum von bis zu 24 Monaten an.
- 39** Im Streitfall konnte der Kläger das erworbene Grundstück erst nach Ablauf von sechs Jahren eigenbewirtschafteten. Der Erwerb des verpachteten Grundstücks könnte daher nicht als Vorbereitung eines neuen Betriebs gewürdigt werden. Die Pachtzinsen wären mithin als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Das Grundstück wäre in diesem Fall zunächst bis zum Zeitpunkt der eigenbetrieblichen Nutzung dem Privatvermögen zuzuordnen. Die Rücklage könnte daher nicht auf das Grundstück übertragen werden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de