

und Gewinn- und Verlustrechnung zum 31. Dezember 2007 ergab sich ein laufender Gewinn von rund 162.000 €. Gleichzeitig machte der Steuerpflichtige jedoch Investitionsabzugsbeträge in Höhe von ebenfalls rund 160.000 € für einen PKW (10.400 €), eine Drillmaschine (5.400 €) und ein Blockheizkraftwerk (144.200 €) geltend, sodass ein Gewinn von rund 2.000 € verblieb. Das Finanzamt erkannte den Investitionsabzugsbetrag für das Blockheizkraftwerk auch nach dem Einspruch nicht an. Im Rahmen des Klageverfahrens beantragte der Steuerpflichtige, Investitionsabzugsbeträge von insgesamt rund 143.344 € für vier andere Wirtschaftsgüter (Allradschlepper 39.631 €, Einzelkornsämaschine 14.453 €, Rundballenpresse 15.260 €, Häcksler 74.000 €) zu berücksichtigen und hielt an dem Investitionsabzugsbetrag für das Blockheizkraftwerk nicht mehr fest. Er habe alle vier Wirtschaftsgüter im Jahre 2009 angeschafft.

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Die Rechtsprechung zum Finanzierungszusammenhang gelte auch für § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 fort. Die Zeitspanne zwischen Anschaffung und Antragstellung sei länger als drei Jahre. Die Investitionsabzugsbeträge dienten außerdem nur dem Ausgleich der Gewinnerhöhung durch den nicht anerkannten Investitionsabzugsbetrag für das Blockheizkraftwerk, der mangels Investition innerhalb der Frist rückgängig hätte gemacht werden müssen. Stattdessen sei dieser durch die neuen Anträge ersetzt worden. Da aber ein Investitionsabzugsbetrag nur für ein konkretes Wirtschaftsgut gebildet werden könne, sei eine Übertragung auf ein nicht funktionsgleiches Wirtschaftsgut nicht möglich.

## Die Urteile

Der BFH sah das anders. Er wies das Verfahren an das Finanzgericht zurück, erklärte in seiner Urteilsbegründung allerdings, dass ein Finanzierungszusammenhang im Geltungsbereich des § 7g EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 nicht mehr zu fordern sei. Er distanzierte sich damit von seinem Urteil aus dem Jahr 2012 sowie von Aussagen des BMF im Schreiben vom 20. November 2013 (BFH vom 20.6.2012 – X R 42/11, BStBl. 2013 II, S. 719, BMF-Schreiben vom 20.11.2013 – IV C 6 – S 2139 b/07/10002, BStBl. 2013 I, S. 1493, insbes. Rz. 24 ff.).

Lediglich die Investitionsabsicht werde gefordert und müsse vom Steuerpflichtigen auf den Gewinnermittlungsstichtag sowie den gesamten Investitionszeitraum nachgewiesen werden. Welche Anforderungen an den Nachweis zu stellen seien, sei von den Umständen des Falls abhängig und nicht allgemeingültig zu beantworten. Jedenfalls sei die Durchführung einer Investition ein Indiz für die Existenz einer entsprechenden Investitionsabsicht.

Außerdem stellte der BFH klar, dass der IAB

- auch noch nach Durchführung der Investition geltend gemacht werden kann und
- nicht bereits bei erstmaliger Einreichung der Steuererklärung geltend gemacht werden muss.

Soweit eine Investition tatsächlich nicht vorgenommen wird, kann dies zwar ein Indiz für das Fehlen der Investitionsabsicht von Beginn an sein. Die Frage sei jedoch aufgrund der Rückgängigmachung des Abzugs nach § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG i.d.F.

des UntStRefG 2008 insbesondere wegen der Verzinsung nach § 7g Abs. 4 Satz 4 EStG praktisch nicht mehr relevant.

Soweit der BFH in seinem Urteil aus dem Jahr 2013 den Finanzierungszusammenhang noch zur Missbrauchsverhinderung für erforderlich gehalten habe, halte er daran nicht mehr fest. Die geänderte Konstruktion der Vorschrift durch das UntStRefG 2008 verhindere jedenfalls die Geltendmachung von Investitionsabzugsbeträgen „ins Blaue“ hinein.

Das Verfahren wurde an das Finanzgericht zurück verwiesen, um die materiellen Voraussetzungen zu überprüfen. Da der Häcksler im Verfahren X R 28/14 auch in der Landwirtschaft genutzt wurde, muss das Finanzgericht nun zum einen prüfen, in welchem Umfang und zum anderen, sofern die Nutzung in der Landwirtschaft nicht weniger als 10 % ausmacht, das Betriebsgrößenmerkmal durch Zusammenrechnung des Betriebsvermögens im Gewerbe und in der Landwirtschaft. In diesem Fall ist also nicht der Gewinn maßgeblich, sondern das Betriebsvermögen. Wie dieses allerdings für den landwirtschaftlichen Betrieb zu ermitteln ist, dazu schweigen die Richter. Vermutlich dürfte das Kapitalkonto gemeint sein. Welche Wirtschaftsjahre bei Beteiligung abweichender Wirtschaftsjahre heranzuziehen sind, blieb ebenfalls offen.

## Urteilsanmerkungen



von Dipl.-Ing. agr. Brigitte Barkhaus,  
Steuerberaterin, LBH-Steuerberatungsgesellschaft mbH, Friedrichsdorf, [www.lbh.de](http://www.lbh.de)

Durch das Steueränderungsgesetz 2015 ist für Investitionsabzugsbeträge ab dem Veranlagungszeitraum 2016 das Erfordernis der Investitionsabsicht ohnehin entfallen (Wegfall § 7g Abs. 1 Nr. 2 EStG). Es heißt in § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG jetzt nur noch „... für die künftige Anschaffung oder Herstellung von ...“. Deshalb dürfte in allen Fällen, in denen die vermeintlich fehlende Investitionsabsicht seitens der Finanzverwaltung gegen die Inanspruchnahme eines IAB ins Feld geführt wurde, nicht mehr greifen. Dazu zählt u. a. auch die nachträgliche Nutzung eines IAB zur Kompensation von Betriebsprüfungs-Mehrergebnissen als auch die Geltendmachung außerhalb des Investitionszeitraums oder die Fälle, in denen eine Investition bereits durchgeführt wurde.

## Betriebsvermögenseigenschaft einer Grundstücksfläche bei Hinzuerwerb und Verpachtung durch einen Landwirt mit einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

### Leitsätze (nicht amtlich)

1. Notwendiges Betriebsvermögen liegt nicht vor, wenn es an einer eindeutigen und endgültigen Bestimmung fehlt, das Wirtschaftsgut für betriebliche Zwecke zu nutzen.
2. Die Deklaration der aus der Grundstücksverpachtung erzielten Einnahmen als solche aus Land- und Forstwirtschaft

schaft reicht nicht aus, gewillkürtes Betriebsvermögen anzunehmen.

3. Die Grundsätze zur Begründung gewillkürten Betriebsvermögens sind bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eng auszulegen.

FG Köln, Urteil vom 21.9.2016 – 4 K 1927/15,  
Revision eingelegt, Az. des BFH: IV R 52/16

### Der Sachverhalt

Die verheiratete Klägerin war Alleineigentümerin einer landwirtschaftlichen Nutzfläche, die sie 1985 von ihren Eltern geschenkt erhalten hatte. Mangels eigener Verwendung tauschte die Klägerin die Fläche 1986 gegen andere Grundstücksflächen ein. Auf diesen errichtete ihr gewerblich tätiger Ehemann für seine Zwecke ein Betriebsgebäude. Ende 1995 erwarb die Klägerin die von ihr zuvor veräußerte landwirtschaftliche Nutzfläche zurück. Hintergrund war eine von ihrem Ehemann geplante Erweiterung seines Gewerbebetriebs. Die Klägerin verpachtete die zurückerlangte landschaftliche Nutzfläche an den Landwirt A mit der Maßgabe, dass auch ihr Ehemann diese Fläche zum Ausprobieren der von ihm produzierten Gartengeräte mitnutzen durfte.

Kurze Zeit später übertrugen die Eltern der Klägerin ihrer Tochter ihren an weitere Landwirte parzelliert verpachteten (fortgeführten) Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, für den sie ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten. Ab 1998 bemühte sich die Klägerin bei der zuständigen Gemeinde um die Aufstellung eines Bebauungsplans für die an A verpachtete Fläche. Dadurch sollte eine Rechtsgrundlage zur gewerblichen Nutzung dieser Fläche für betriebliche Zwecke ihres Ehemanns geschaffen werden. Diese Bemühungen der Klägerin waren letztendlich erfolglos. Deshalb veräußerte die Klägerin diese Fläche 2008 mit Gewinn an einen Dritten. In den von einem Steuerberater gefertigten Einkommensteuererklärungen der Eheleute wurden die Einnahmen aus der Verpachtung des von den Eltern übertragenen (fortgeführten) Betriebs der Land- und Forstwirtschaft und auch der streitgegenständlichen Fläche bei den Einkünften nach § 13 EStG erfasst.

In der Einkommensteuerveranlagung 2008 vertrat das beklagte Finanzamt die Auffassung, die veräußerte landwirtschaftliche Fläche habe im Veräußerungszeitpunkt notwendiges Betriebsvermögen der Klägerin dargestellt. Zumindest – so die Ausführungen des Finanzamts – sei die veräußerte Fläche als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln gewesen, da die Klägerin die für diese Fläche angefallenen Pachteinahmen in ihren Einkommensteuererklärungen stets unter der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft deklariert habe.

Mit ihrer Gegenäußerung, die Pachterlöse für den elterlich übertragenen verpachteten landwirtschaftlichen Betrieb einerseits und die streitgegenständliche landwirtschaftliche Fläche andererseits seien über ein und dasselbe Konto abgewickelt worden, welches der Steuerberater nicht sauber getrennt habe, vermochte sich die Klägerin im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren nicht durchzusetzen.

### Das Urteil

Die darauf gerichtete Klage, den Veräußerungsgewinn für das auch außerhalb der Spekulationsfrist veräußerte Grundstück als nicht einkommensteuerbar zu behandeln, hatte in vollem Umfang Erfolg.

In ihrer Urteilsbegründung verwiesen die Finanzrichter zunächst auf die einkommensteuerliche Definition des notwendigen Betriebsvermögensbegriffs. Danach zählen sämtliche Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen, die der Steuerpflichtige aus betrieblicher Veranlassung anschafft, herstellt oder einlegt. Die betriebliche Veranlassung ist erfüllt, wenn ein objektiver wirtschaftlicher und tatsächlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht. Sodann ging das Finanzgericht Köln auf die Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen ein. Für diese Differenzierung ist nach Ansicht der Richter auf die tatsächliche Zweckbestimmung, mithin die konkrete Funktion des Wirtschaftsguts im Betrieb, abzustellen. Somit führt die unmittelbare Nutzung zu eigenen betrieblichen Zwecken stets zu notwendigem Betriebsvermögen. Das Wirtschaftsgut muss – so die weiteren Ausführungen der Richter – doch in gewisser Weise auf den Betriebsablauf bezogen und ihm zu dienen bestimmt sein. Diese Bestimmung erfordere eine endgültige Funktionszuweisung. Daran mangelt es nach Ansicht der Richter, wenn der Einsatz des Wirtschaftsguts im Betrieb zwar möglich ist und in Betracht kommt, jedoch im Zeitpunkt der Anschaffung noch nicht sicher ist. Systematisch verwiesen die Kölner Richter darauf, die von einem aktiv tätigen Landwirt erworbenen landwirtschaftlichen Nutzflächen stellten stets notwendiges Betriebsvermögen dar. In dem Zusammenhang verwies das Finanzgericht Köln auf einschlägige Rechtsprechung des BFH, wonach dieses auch dann gilt, wenn die hinzuerworbenen Grundstücke im Anschaffungszeitpunkt noch verpachtet sind, der Erwerber seinen Willen zur beabsichtigten eigenbetrieblichen Nutzung klar bekundet hat und sich dieser eigene Bewirtschaftungswille in einem überschaubaren Zeitraum (von bis zu zwölf Monaten) auch tatsächlich verwirklichen lässt.

Scheidet die eigenbetriebliche Nutzung einer erworbenen Fläche in diesem überschaubaren Zeitpunkt aus, könne das verpachtete Grundstück – bei eindeutiger Zuordnung zum Betrieb – nur als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden.

In seiner weiteren Argumentation hob das Finanzgericht Köln den durch höchstrichterliche Rechtsprechung gesicherten Grundsatz hervor, wonach auch der Verpächter eines früher eigenbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs die Zusammensetzung seines Betriebsvermögens wie ein aktiver Land- und Forstwirt bestimmen und ändern kann. Beispielfhaft zitieren die Kölner Richter an dieser Stelle die BFH-Entscheidung vom 24.9.1998 – IV R 1/98, BStBl. II 1999, 55. Nach dieser Rechtsquelle wird eine vom Verpächter später hinzuerworbene landwirtschaftliche Nutzfläche notwendiges Betriebsvermögen des verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, wenn sie räumlich nah belegen ist und nach der Anschaffung in das bestehende Pachtverhältnis einbezogen wird.

Ausdrücklich zeigte das Kölner Finanzgericht jedoch auf, dass auch das hinzuerworbene verpachtete Grundstück geeig-

net und endgültig dazu bestimmt sein müsse, dem verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auf Dauer zu dienen. Zusätzlich müsse, so das Gericht, die Bewirtschaftung der hinzu erworbenen Fläche durch den Pächter des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in dem oben genannten überschaubaren Zeitraum möglich sein. Die Kölner Richter verneinten notwendiges Betriebsvermögen, wenn die Nutzung des hinzu erworbenen Grundstücks durch den Pächter in diesem überschaubaren Zeitraum nicht herbeigeführt werden könne. Bei eindeutiger Zuweisung zum Verpachtungsbetrieb könne allerdings gewillkürtes Betriebsvermögen vorliegen. An dieser Stelle lehnte das FG jedoch eine Weiterentwicklung von Rechtsgrundsätzen des BFH-Urteils vom 19.7.2011, BStBl. II 2012, 93 ab. Dort hatte der BFH entschieden, dass bei Einbezug einer hinzu erworbenen Fläche unmittelbar in bestehende Pachtverhältnisse des fortgeführten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs notwendiges Betriebsvermögen nach § 13 EStG gegeben sei. Ausgehend von diesem Grundsatz vertraten die Kölner Richter für den Besprechungsfall die Ansicht, dass für den konkreten Erwerb der Fläche und deren anschließenden Verpachtung an einen neu hinzutretenden Pächter überhaupt kein notwendiges Betriebsvermögen vorliege. Das Finanzgericht vermochte überhaupt die Auffassung des beklagten Finanzamts nicht nachzuvollziehen, dass der Wille der Klägerin darauf gerichtet gewesen sein sollte, die von ihr (zurück-)erworbene landwirtschaftliche Fläche eigenbetrieblich zu nutzen, sei es auch nur zu einem späteren Zeitpunkt oder durch einen Rechtsnachfolger. Bei verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieben habe der BFH bei hinzu erworbenen Flächen die Annahme notwendigen Betriebsvermögens stets damit gerechtfertigt, dass der Eigentümer oder sein Rechtsnachfolger den – dann vergrößerten – Betrieb nach Ablauf der Pachtzeit wieder selbst bewirtschaften kann. Bei einem verpachtenden Landwirt müsse dieser Grundsatz umso bedeutsamer sein, weil bei ihm die Notwendigkeit eines Wirtschaftsguts für den Betrieb mangels aktiver landwirtschaftlicher Tätigkeit ferner liegt und sich eher die Annahme von nur verpachtetem Privatvermögen aufdrängt.

Diese rechtlichen Betrachtungen übertrug das Finanzgericht Köln anschließend auf den Urteilsfall. Es räumte ein, dass die von der Klägerin zurückerworbene, an A verpachtete Fläche durchaus hätte geeignet sein können, dem der Klägerin von ihren Eltern übertragenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu dienen. So sei etwa der mit A geschlossene Pachtvertrag jährlich kündbar gewesen. Gleichwohl vermochten die Richter einen Willen der Klägerin, mit der streitgegenständlichen Fläche den eigenen Betrieb zu stärken und diese zu einem späteren Zeitpunkt der eigenwirtschaftlichen Nutzung zuzuführen – und sei es auch nur durch ein Rechtsnachfolger – nicht zu erkennen.

Vielmehr erblickten die Richter in der Verpachtung der Fläche an A lediglich eine zwischenzeitliche Lösung, um die Flächen irgendwie ertragswirksam zu nutzen. Dazu verwies das Finanzgericht Köln auf den umfassenden Vortrag der Klägerin, die Flächen für den Gewerbebetrieb ihres Ehemanns nutzbar machen zu wollen. Diese Absicht, so das Gericht, ergebe sich eindeutig aus der Entwicklung des Sachverhalts. So habe die

Klägerin bereits nach der Schenkung des Grundstücks durch ihre Eltern im Jahr 1985 keinerlei eigenes Interesse gehabt und diese schon ein Jahr später gegen andere Parzellen eingetauscht. Indem sie die eingetauschten Flächen ihrem Ehemann für dessen betriebliche Zwecke (Bau eines Betriebsgebäudes) überlassen habe, dokumentierte die Klägerin nach Ansicht der Richter ihren Willen, den Gewerbebetrieb ihres Ehemanns zu stärken. Auch der Rückkauf der Fläche Ende 1995 habe diese Absicht nicht unterbrochen. Dies zeigte sich nach Meinung des Finanzgerichts Köln an den Bestrebungen der Klägerin, eine Bebaubarkeit der zurückerworbenen landwirtschaftlichen Fläche für betriebliche Zwecke ihres Ehemanns zu bewirken. Das Finanzgericht Köln hielt dem beklagten Finanzamt entgegen, die finale Veräußerung der Fläche im Jahr 2008 sei lediglich die logische Konsequenz aus den vorangegangenen vergeblichen baurechtlichen Bemühungen gewesen. Diese Schlussreaktion zeige – so die weitere Urteilsbegründung – in besonderer Weise, dass die Klägerin überhaupt kein Interesse an einer eigenwirtschaftlichen Nutzung der Fläche hatte.

Ferner setzte sich das Finanzgericht Köln mit der Frage auseinander, ob die landwirtschaftliche Fläche im Veräußerungszeitpunkt 2008 gewillkürtes Betriebsvermögen nach § 13 EStG gewesen sein konnte. Die Richter verwiesen zunächst darauf, dass vor Ergehen des BFH-Urteils vom 2.10.2003, BStBl. II 2004, 985, bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG überhaupt kein gewillkürtes Betriebsvermögen gebildet werden konnte und der hier streitgegenständliche Anschaffungszeitpunkt 1995 vor Ergehen dieser rechtsändernden BFH-Entscheidung lag. Allerdings vermochte das Finanzgericht Köln selbst in Ansehung dieses BFH-Urteils die gewillkürte Betriebsvermögenseigenschaft für den Besprechungsfall nicht zu bejahen. Gewillkürtes Betriebsvermögen könne nur vorliegen, wenn das Wirtschaftsgut seiner Art nach objektiv geeignet ist, dem Betrieb zu dienen und ihn zu fördern und wenn es auch subjektiv dazu von seinem Eigentümer bestimmt wurde. Über die bloße Willensentscheidung des Steuerpflichtigen müsse sich die betriebliche Bestimmung des Wirtschaftsguts aus einem eindeutig nach außen gerichteten und verbindlich manifestierten Widmungsakt ergeben. Hier verlangt das Finanzgericht Köln eine unmissverständliche, zeitnahe und unumkehrbare Dokumentation. Diese müsse sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter ohne weitere Erklärung des Steuerpflichtigen die Zugehörigkeit des erworbenen Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen erkennen kann.

Im Urteilssachverhalt habe die Klägerin – so das Gericht – einen solchen Widmungsakt jedoch gerade nicht vollzogen, da sie die 1995 zurückerworbene Fläche offensichtlich zur Stärkung des Gewerbebetriebs ihres Ehemanns verwenden wollte. Diese außerlandwirtschaftliche Widmung werde, so die weitere richterliche Begründung, auch nicht dadurch überlagert, dass die Klägerin bzw. deren Steuerberater die Pachteinahmen aus dieser Fläche den Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft nach § 13 EStG zugeordnet habe. Damit seien auch die sogar von der Finanzverwaltung geforderten Kriterien für eine unmissverständliche und zeitnah getroffene betriebliche Zuordnungsentscheidung gemäß BMF-Schreiben vom 17.11.2004, BStBl. I 2004, 1064, nicht erfüllt.

### Urteilsanmerkungen

von Dipl.-Finanzwirt Matthias Beer, Steuerberater,  
Landwirtschaftliche Buchstelle, Lüneburg,  
[www.beer-steuerberatung.de](http://www.beer-steuerberatung.de)

Das Besprechungsurteil „trifft“ auf einen umfänglichen Sachverhalt, zu dem eine ebenso umfangreiche rechtliche Würdigung geboten war. So gestaltet sich die Auseinandersetzung des Finanzgerichts Köln mit der Frage der notwendigen Betriebsvermögenseigenschaft unter Hinweis auf die dazu höchstrichterlich herausgearbeiteten Rechtsgrundsätze noch als übersichtliche Fingerübung.

Deutlich schwieriger gerät die Auseinandersetzung mit der einkommensteuerlichen Dogmatik zum gewillkürten Betriebsvermögen. „Zwischen den Zeilen“ ist den Entscheidungsgründen des Finanzgerichts Köln zu entnehmen, dass dieses sich schwer damit tut, einen fortgeführten (verpachteten) Betrieb der Land- und Forstwirtschaft hinsichtlich Bildung und Führung von gewillkürtem Betriebsvermögen einem aktiv bewirtschafteten Betrieb gleichzustellen. Der Rechtsanwender mag die vom Finanzgericht – meines Erachtens sehr überzeugend herausgearbeitete – fehlende betriebliche Zuordnungsabsicht der Klägerin als Durchschreiten einer Hintertür wahrnehmen, die es dem Besprechungsurteil erspart, sich mit dem Wesen von gewillkürten Betriebsvermögen verpachteter landwirtschaftlicher Betriebe mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG dogmatisch tiefer auseinanderzusetzen. Die Klägerin mag dies freuen, weil sie mit einer nachvollziehbaren Urteilsbegründung obsiegt hat.

Somit hat das Kölner Finanzgericht im Besprechungsfall den Grundsatz, dass bei fortgeführten land- und forstwirtschaftlichen Betrieben lediglich notwendiges Betriebsvermögen existiert, nicht weiter thematisiert. Nach gängigen einkommensteuerlichen Rechtsgrundsätzen legt sich die notwendige Betriebsvermögenseigenschaft bei Einstellung der Eigenbewirtschaftung im Beginn der gänzlich oder parzelliert erfolgenden Verpachtung wie eine „eiserne Klammer“ um das in diesem Zeitpunkt vorhandene Betriebsvermögen.

Werden während der Verpachtungsdauer landwirtschaftliche Flächen nicht veräußert oder privat genutzt, so bewahren diese in dieser Zeit zwingend ihre Betriebsvermögenseigenschaft. Insbesondere hat die Rechtsprechung die Entnahme einzelner verpachteter Flächen aus dem Betriebsvermögen während der Verpachtungszeit abgelehnt. Die Einzelentnahmefähigkeit durch Willensentscheidung des Steuerpflichtigen ist aber wesentliches Merkmal von gewillkürtem Betriebsvermögen – ebenso wie auch dessen willentliche betriebliche Zuordnung und Widmung. Dogmatisch kommt für fortgeführte Betriebe der Land- und Forstwirtschaft ohne Herbeiführung einer Nutzungsänderung jedoch lediglich eine „Privatisierung

im Ganzen“ durch das Rechtsinstitut der Betriebsaufgabe in Betracht, welches in § 16 Abs. 3b EStG verortet ist.

Aus der auch in den Urteilsgründen zitierten BFH-Entscheidung vom 24.9.1998 ist notwendiges Betriebsvermögen anzunehmen, wenn eine vom Verpächter später hinzugekaufte landwirtschaftliche Nutzfläche nach dem Erwerb in das bestehende Pachtverhältnis einbezogen wird. Hier ergibt sich – sozusagen für die Fortentwicklung des Rechts – die spannende Frage, ob dieses auch dann gilt, wenn der schon vorhandene Betrieb der Land- und Forstwirtschaft parzelliert (also an mehrere Pächter) verpachtet ist und die hinzuerworbene Fläche an einen noch nicht vorhandenen Pächter zur Nutzung überlassen ist oder kurzfristig nach Anschaffung zur Nutzung überlassen wird.

Angesichts der vom BFH in jüngerer Rechtsprechung offen betriebenen steuerlichen Emanzipation fortgeführter landwirtschaftlichen Betriebe mit aktiv geführten Betrieben dürfte diese Frage zugunsten der Betriebsvermögenseigenschaft zu bejahen sein. Daraus erwächst die Folgefrage, ob aufgrund der vorstehend beschriebenen „eisernen Klammer“ rund um das fortgeführte Betriebsvermögen mit betrieblicher Zuordnung der hinzuerworbenen Fläche diese nicht automatisch ebenfalls notwendiges Betriebsvermögen wird. Dies impliziert weiterhin die Frage, ob bei fortgeführten landwirtschaftlichen Betrieben der Hinzuerwerb von Flächen im Hinblick auf die Eigenschaft „gewillkürtes Betriebsvermögen“ überhaupt zu prüfen ist, wenn diese Fläche im aufnehmenden verpachteten Betrieb ohnehin als notwendiges Betriebsvermögen behandelt wird. Sie kann ja schließlich – auch nach Zuordnung als gewillkürtes Betriebsvermögen nach betrieblicher Widmung – später nicht mehr isoliert unter Aufdeckung der nur darin gebundenen stillen Reserven entnommen werden.

Meines Erachtens wird es für die Frage der betrieblichen Zuordnung von hinzuerworbenen landwirtschaftlichen Nutzflächen entscheidend auf den unmissverständlich dokumentierten Widmungsakt des jeweils Steuerpflichtigen ankommen. Hierzu bekennt der BFH im Schlusssatz des Bezugsurteils vom 2.10.2003, BSt-Bl. 2004 II, 985 Farbe, indem er die zeitnahe Aufnahme des erworbenen Wirtschaftsguts in das betriebliche Bestandsverzeichnis als ausreichend und sie im Falle einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sogar als anbietend betrachtet.

Mit Spannung bleibt abzuwarten, ob der IV. Senat des BFH die anstehende Revision nutzen wird, um die vom Finanzgericht Köln aus guten sachlichen Gründen im Urteilsfall zunächst vermiedene Entwicklung des Rechts voranzutreiben.