

1. Eine in zulässiger Weise gebildete Rücklage für Ersatzbeschaffung kann auch fortgeführt werden, wenn der Steuerpflichtige von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zur Einnahmen-Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG übergeht.

2. Eine Rücklage für Ersatzbeschaffung ist erfolgswirksam aufzulösen, wenn das aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedene oder beschädigte Wirtschaftsgut nicht durch ein wirtschaftlich gleichartiges und ebenso genutztes Wirtschaftsgut ersetzt wird. Das Erfordernis der Funktionsähnlichkeit ist nicht erfüllt, wenn ein landwirtschaftlich genutztes Wirtschaftsgebäude durch eine Mehrzweckhalle ersetzt und nach Fertigstellung mehrere Jahre an einen Gewerbetreibenden vermietet wird.

EStG § 4 Abs. 1 und Abs. 3; EStR 1987 Abschn. 35; EStR R 35.

Vorinstanz: Schleswig-Holsteinisches FG (EFG 1998, 863)

Sachverhalt

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Landwirt. Er wurde mit der Klägerin für die Streitjahre 1989 und 1990 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Den Gewinn aus seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ermittelte er vor dem 1. Juli 1988 durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und seit dem 1. Juli 1988 als Verpächter durch Einnahmen-Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG für das Normal-Wirtschaftsjahr der Land- und Forstwirte. Von den 19 ha seines Betriebs bewirtschaftete der Kläger bis 1988 etwa 5 ha selbst; die übrigen Flächen waren verpachtet.

Im Februar 1988 wurde das 1890 errichtete einheitliche Wohn- und Wirtschaftsgebäude durch einen Brand zerstört. Dieses Gebäude bestand aus Erd- und Dachgeschoß mit einer Nutzfläche von 500 qm, wovon etwa 85 qm als Stall zur Sauen- und Ferkelhaltung dienten; die übrige Fläche wurde zur Lagerung von Stroh und Getreide genutzt oder stand zum Unterstellen für Maschinen und Geräte zur Verfügung. Die Brandversicherung zahlte dem Kläger 657.306 DM, die zu 234.356 DM auf das Wirtschaftsgebäude (Buchwert 37.735 DM) entfielen. Die dadurch aufgedeckten stillen Reserven stellte der zu diesem Zeitpunkt noch buchführende Kläger in seiner Bilanz zum 30. Juni 1988 mit einem Betrag von 180.000 DM in eine Rücklage für Ersatzbeschaffung ein. Nach dem Brand gab der Kläger die Eigenbewirtschaftung krankheitsbedingt auf und verpachtete die bis dahin noch selbst bewirtschafteten Flächen, ohne die Betriebsaufgabe zu erklären.

Im darauffolgenden Jahr 1989 errichtete der Kläger an der Stelle des abgebrannten Hauses ein Wohngebäude mit zwei Wohnungen und etwa 100 m davon entfernt eine freistehende Maschinen- und Gerätehalle in Leichtbauweise mit einer Nutzfläche von 341,51 qm, die nach Fertigstellung an einen gewerblichen Unternehmer vermietet wurde. Seit 1. Januar 1994 dient die Halle auch der Lagerung von Heu und Stroh für das in Freigehegen gehaltene Damwild des Klägers. Im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung löste der Kläger die für die Ersatzbeschaffung des zerstörten Wirtschaftsgebäudes gebildete Rücklage zu 150.354 DM durch Übertragung auf die Herstellungskosten der Halle (195.767 DM) und im übrigen gewinnerhöhend auf.

Nach einer Betriebsprüfung änderte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt - FA -) die unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerveranlagungen 1989 und 1990, weil er der Auffassung war, die Halle sei nicht als Ersatzwirtschaftsgut für das zerstörte Gebäude anzusehen. Der Gewinn des Wirtschaftsjahrs 1989/90 wurde um den auf die Herstellungskosten der Halle übertragenen Betrag erhöht; andererseits führte die Absetzung für Abnutzung von den ungeminderten Herstellungskosten zu Minderungen der Gewinne der Wirtschaftsjahre 1989/90 und 1990/91, die mit 180.532,48 DM und 59,46 DM angesetzt wurden. Der dagegen gerichtete Einspruch hatte nur mit dem Hilfsantrag des Klägers Erfolg. Ihm wurde die Sonderabschreibung nach § 76 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) auf die Herstellungskosten der Halle gewährt, so daß sich die geschuldete Einkommensteuer für die Streitjahre weiter minderte. Während des Einspruchsverfahrens teilte das Kreisbauamt dem FA auf Anfrage mit, daß die Umwidmung der Halle in eine Stallung auch bei einer Viehhaltung mit sog. Einstreu in jedem Fall genehmigungspflichtig

wäre, weil u. a. Emissionsschutzaufgaben zu erfüllen, Vorrichtungen für Luftzirkulation zu schaffen und der Untergrund zu versiegeln seien. Eine entsprechende Auskunft mit dem Hinweis auf § 56 der Landesbauordnung Schleswig-Holstein erhielt auch der Kläger.

Die dagegen gerichtete Klage wurde zurückgewiesen. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 1998, 863 abgedruckt.

Mit ihrer dagegen gerichteten, vom Senat zugelassenen Revision machen die Kläger die Verletzung materiellen und formellen Rechts geltend. Die enge Auslegung des Begriffs der Funktionsgleichheit durch das FG stehe einer Modernisierung landwirtschaftlicher Betriebe entgegen, wolle man den Wiederaufbau der früher üblichen kombinierten Wohn- und Wirtschaftsgebäude fordern. Die neu errichtete Halle sei dem zerstörten Wirtschaftsgebäude zumindest funktionsähnlich. Auch die krankheitsbedingte Fremdvermietung der Halle dürfe der Begünstigung nicht entgegenstehen. Dies sei wirtschaftlich sinnvoll gewesen (Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 14. Oktober 1970 I R 34/69, BFHE 100, 377, BStBl II 1971, 90). Gerügt werde im übrigen mangelnde Sachaufklärung durch das FG, das es unterlassen habe, die angebotenen Beweismittel einer Zeugenvernehmung und gutachterlichen Stellungnahme durch einen landwirtschaftlichen Sachverständigen zu nutzen und dadurch entscheidungserhebliche Erkenntnisse über den Sachverhalt zu gewinnen.

Die Kläger beantragen, die Vorentscheidung aufzuheben und die Einkommensteuer unter Änderung der Einkommensteuerbescheide 1989 und 1990 herabzusetzen.

Entscheidungsgründe

Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).

1. Der Senat hält die von den Klägern geltend gemachten Verfahrensmängel nicht für durchgreifend. Von einer Begründung wird gemäß Art. 1 Nr. 8 des Gesetzes zur Entlastung des Bundesfinanzhofs abgesehen.

2. Im Streitfall hat das FG zu Recht die Voraussetzungen für die Übertragung der in eine Rücklage für Ersatzbeschaffung eingestellten stillen Reserven auf die Herstellungskosten der Mehrzweckhalle verneint.

a) Nach den von der Rechtsprechung entwickelten und von der Finanzverwaltung in Abschn. 35 der Einkommensteuer-Richtlinien - EStR - (in den für die Streitjahre geltenden Fassungen der EStR 1987/1990, jetzt R 35 EStR) übernommenen Grundsätzen zur sog. Rücklage für Ersatzbeschaffung kann eine Gewinnrealisierung durch Aufdeckung stiller Reserven ausnahmsweise dann vermieden werden, wenn ein Wirtschaftsgut aufgrund höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen eine Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet und alsbald ein funktionsgleiches Ersatzwirtschaftsgut angeschafft wird (s. BFH-Urteile vom 12. März 1969 I 97/65, BFHE 95, 178, BStBl II 1969, 381; vom 18. September 1987 III R 254/84, BFHE 151, 70, BStBl II 1988, 330, und vom 17. Oktober 1991 IV R 97/89, BFHE 166, 149, BStBl II 1992, 392).

b) Das FG ist ausdrücklich davon ausgegangen, daß die Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung nach Abschn. 35 EStR im Wirtschaftsjahr 1987/88 vorlagen. Die dazu erforderliche Absicht einer Ersatzbeschaffung, d. h. der Herstellung eines funktionsgleichen Wirtschaftsguts (BFH-Urteile vom 19. Dezember 1972 VIII R 29/70, BFHE 108, 326, BStBl II 1973, 297, und vom 11. Dezember 1984 IX R 27/82, BFHE 143, 46, BStBl II 1985, 250; Abschn. 35 Abs. 4 EStR 1987) hat der Kläger durch Bildung der Rücklage bekundet. Dem steht auch nicht entgegen, daß er nach dem Brand die Eigenbewirtschaftung des Betriebs aufgab und diesen nur noch als Verpachtungsbetrieb fortführte. Die Verpachtung ist eine Fortführung des Betriebs in anderer Form (ständige Rechtsprechung des BFH seit der Entscheidung des Großen Senats vom 13. November 1963 GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124, linke Spalte; zuletzt Senatsurteil vom 17. September 1997 IV R 97/96, BFH/NV 1998, 311). Ein art- und funktionsgleiches Ersatzwirtschaftsgut kann daher auch für einen Verpachtungsbetrieb angeschafft oder hergestellt werden. Solange der Steuerpflichtige die Betriebsaufgabe nicht erklärt, ist eine zu diesem Zweck gebildete Rücklage für Ersatzbeschaffung auch dann nicht gewinnerhöhend aufzulösen, wenn der Steuerpflichtige für den Verpachtungsbetrieb - wie im Streitfall - vom Betriebsvermögensvergleich zur Gewinnermittlung durch

Einnahmen-Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG übergeht. Für diese Gewinnermittlungsart sieht die Finanzverwaltung aus Billigkeitsgründen vor, daß sowohl der Schaden als auch die Entschädigungsleistung erst im Wirtschaftsjahr der Schadensbeseitigung bzw. Ersatzbeschaffung berücksichtigt werden (Abschn. 35 Abs. 7 Satz 5 EStR 1987; jetzt R 35 Abs. 5 Satz 4 EStR). Auch der Gesetzgeber hat in einigen anderen Fällen der Rücklagebildung eine Anwendung auf die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschußrechnung ausdrücklich vorgesehen (s. etwa § 6c EStG und § 7g Abs. 6 EStG). Der erkennende Senat hat daher gegen die entsprechende Anwendung der Grundsätze zur Ersatzbeschaffungsrücklage jedenfalls für den besonderen Fall der "Beibehaltung" einer zulässigerweise gebildeten Rücklage für Ersatzbeschaffung beim Übergang von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zur Einnahmen-Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG nichts einzuwenden. Der aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes abzuleitende Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit rechtfertigt dieses Ergebnis mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung des Wechsels der Gewinnermittlungsart.

c) Die auf diese Weise steuerneutral behandelten stillen Reserven waren jedoch gewinnerhöhend aufzulösen, als erkennbar wurde, daß der Kläger unmittelbar, jedenfalls aber in einem überschaubaren Zeitraum nach Fertigstellung der Mehrzweckhalle eine funktionsgleiche Nutzung des Wirtschaftsguts nicht herbeiführen würde. Nach der Rechtsprechung des BFH sind die Grundsätze zur Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung auf den Fall beschränkt, daß das aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedene oder beschädigte Wirtschaftsgut durch ein wirtschaftlich gleichartiges Wirtschaftsgut ersetzt wird. Das Ersatzwirtschaftsgut muß im Betrieb die gleiche Funktion haben wie das ausgeschiedene Wirtschaftsgut (vgl. etwa BFH-Urteile vom 22. September 1959 I 51/59 U, BFHE 72, 1, BStBl III 1961, 1, und in BFHE 151, 70, BStBl II 1988, 330, m. w. N.). Daraus folgt aber zugleich, daß nicht nur der Art nach ein funktionsgleiches Wirtschaftsgut zu schaffen ist, dieses Ersatzwirtschaftsgut vielmehr auch entsprechend zu nutzen ist. Der erkennende Senat hat deshalb die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung auch schon deshalb abgelehnt, weil die Entschädigungsleistungen für ein zerstörtes landwirtschaftliches Gebäude und das zerstörte Inventar zur Herstellung eines gewerblich genutzten Gebäudes verwandt worden waren (Urteil vom 3. Oktober 1985 IV R 16/83, BFH/NV 1986, 208).

An diesem Erfordernis einer gleichartigen Nutzung des Ersatzwirtschaftsguts hält der Senat auch im Streitfall fest. Allein der Gesetzgeber ist zu einer Ausweitung des Ausnahmetatbestands "Ersatzbeschaffungsrücklage" befugt, der von der Rechtsprechung zu einer Zeit geschaffen wurde, zu der es eine gesetzliche Regelung wie die des § 6b EStG zur Reinvestitionsrücklage nicht gab. Demgegenüber erfordert der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, daß die Rechtsprechung an den allgemeinen, in § 4 Abs. 1 EStG zum Ausdruck kommenden Gewinnrealisierungsgrundsätzen festhält.

Im Streitfall kann daher dahinstehen, ob die Funktionsähnlichkeit der errichteten Mehrzweckhalle mit dem abgebrannten Wirtschaftsgebäude bejaht werden kann. Zwar wurden nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG 85 qm der insgesamt ca. 500 qm des zerstörten Wirtschaftsgebäudes als Stall für Sauen- und Ferkelhaltung genutzt. Eine solche Nutzung von nicht nur untergeordneter Bedeutung war in der neu errichteten Mehrzweckhalle nicht möglich. Nach Auskunft des Kreisbauamtes hätte eine entsprechende Nutzungsänderung des als Maschinen- und Gerätehalle genehmigten Gebäudes einer weiteren Genehmigung bedurft, weil Emissionsschutzauflagen zu erfüllen, Vorrichtungen für Luftzirkulation zu schaffen und der Untergrund zu versiegeln, mithin die Anforderungen des § 56 der Landesbauordnung Schleswig-Holstein zu erfüllen seien. Ausschlaggebend ist jedenfalls, daß das Gebäude etwa vier Jahre lang funktionsfremd zu gewerblichen und nicht zu landwirtschaftlichen Zwecken genutzt wurde, was auch bei der Überlassung an einen Dritten möglich gewesen wäre. Dieser Umstand führt dazu, daß die Ersatzbeschaffungsabsicht, die für die Bildung und Übertragung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung vorausgesetzt wird, als widerlegt anzusehen ist.

Diesem Ergebnis steht nicht entgegen, daß dem Kläger die Sonderabschreibung nach § 76 EStDV gewährt wurde. § 76 EStDV i. V. m. § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. k EStG setzt zwar voraus, daß es sich bei dem begünstigten Wirtschaftsgut um ein Wirtschaftsgut des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens handelt; diese Voraussetzung kann auch von einer fremdvermieteten Halle erfüllt sein, obgleich die Rechtsprechung eine Willkürung von Betriebsvermögen bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschußrechnung bisher ausgeschlossen hat (s. etwa Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 21. Aufl., §

4 EStG Anm. 537, m. w. N.). Durch § 76 EStDV werden aber keine Ersatzbeschaffungen begünstigt und daher auch keine Funktionsähnlichkeit mit ausgeschiedenen Wirtschaftsgütern vorausgesetzt.

d) Die Kläger sind demgegenüber der Auffassung, es könnten sowohl zwingende persönliche Gründe als auch wirtschaftliche Gesichtspunkte einen Verzicht auf das Erfordernis der Funktionsgleichheit rechtfertigen. Eine allgemeine Begünstigung der Ersatzbeschaffung hat die Rechtsprechung aber stets abgelehnt (z. B. BFH-Urteile vom 12. März 1969 I 97/65, BFHE 95, 178, BStBl II 1969, 381, und in BFHE 143, 46, BStBl II 1985, 250; s. auch Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 20. Mai 1988 1 BvR 273/88, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1989, 317; Steuerrechtsprechung in Karteiform, Einkommensteuergesetz 1975, § 5 Rückl. R. 2). Auch der Einwand, das Erfordernis der Funktionsgleichheit stehe einem gebotenen Strukturwandel in der Land- und Forstwirtschaft entgegen, führt zu keinem anderen Ergebnis. Der BFH hat mehrfach darauf hingewiesen, daß § 6b EStG u. a. gerade für die Fälle einer ökonomisch sinnvollen Anpassung von Unternehmen an strukturelle Veränderungen geschaffen worden sei (BTDrucks IV/2400, S. 46, 62, IV/2617, S. 4). Er hat daraus gefolgert, daß der Bereich der Strukturanpassung in § 6b EStG abschließend geregelt ist (Urteile vom 14. November 1990 X R 85/87, BFHE 163, 58, BStBl II 1991, 222, und vom 24. März 1992 VIII R 48/90, BFHE 168, 521, BStBl II 1993, 93). Der erkennende Senat schließt sich dieser Rechtsprechung auch für den Streitfall an.

Aus dem von den Klägern angeführten Urteil des BFH in BFHE 100, 377, BStBl II 1971, 90 ergibt sich nichts anderes. Nach dieser Entscheidung können stille Reserven eines entzogenen, bebauten Grundstücks im Wege der Rücklage für Ersatzbeschaffung auch auf ein Ersatzwirtschaftsgut "Gebäude" übertragen werden, wenn eine Ersatzbeschaffung von Grund und Boden nicht möglich oder wirtschaftlich gesehen nicht sinnvoll ist. Auch nach diesem Urteil ist aber die Funktionsähnlichkeit zwischen dem entzogenen, bebauten Grundstück und dem neu errichteten Gebäude, einer Apotheke, Voraussetzung für die Übertragung der stillen Reserven. Diese Funktionsähnlichkeit ist im Streitfall gerade nicht gegeben.