Schriftenreihe
des Hauptverbandes der landwirtschaftlichen
Buchstellen und Sachverständigen e.V.

HLBS

SONDERREIHE
Beispiele der agraren Taxation

HEFT B 59

Dr. Dieter Wenzl
Heinrich Thummert

Erwerbsbetrieb oder Liebhaberei i. S. d. Einkommensteuerrechts

VERLAG PFLUG UND FEDER GMBH

Sachverständigen-Gutachten

Zu der Frage, ob der landwirtschaftliche Betrieb S. einen Erwerbsbetrieb oder eine Liebhaberei im Sinne des Einkommensteuerrechts darstellte.

Dipl.-Ing. agr. Dr. Dieter Wenzl
Dipl.-Ing. agr. Heinrich Thummert

VERLAG PFLUG UND FEDER GMBH

ISBN 3-89187-344-1

Alle Rechte vorbehalten!

Zu beziehen durch:
Verlag Pflug und Feder GmbH Kölnstr. 202 5205 St. Augustin 2
Telefon (0 22 41) 20 40 85 Telefax (0 22 41) 2 70 14

5 - 1992

VORWORT

In der Reihe "Beispiele der agraren Taxation" werden Gutachten von landwirtschaftlichen Sachverständigen veröffentlicht. Es sind Gutachten, die neue Methoden aufzeigen, bewährte Methoden vertiefen oder aus anderem fachlichen Grund Interesse verdienen.

Sie stellen Möglichkeiten dar, Taxationsaufgaben zu lösen. In diesem Sinne sind sie Beispiele. Andere Möglichkeiten sind wohl in jedem Falle denkbar und auch begründbar. Durch Veröffentlichung eines Beispiels wird keiner Lösungsmöglichkeit der Vorzug gegeben. Vielmehr ist es die Aufgabe der Veröffentlichungsreihe, zur Gegenüberstellung unterschiedlicher Ansichten anzuregen und so zur Klärung der meist schwierigen Taxationsprobleme beizutragen.

Wenn ein Gutachten mehrer Fragestellungen behandelt, so wird nur der für die Veröffentlichung entscheidende Teil abgedruckt. Aufzählungen von Unterlagen, die zur Gutachtenerarbeitung verwendet wurden, und andere Gutachtenformalien bleiben hier unberücksichtigt. Personen- und Ortsnamen werden nicht wiedergegeben. Kürzungen sind durch Punkte kenntlich gemacht.

Bonn, im Juni 1983

Der Herausgeber

ÜBERBLICK

Erwirtschaftet ein Betrieb über Jahre hinweg Verluste, so sind die Finanzämter gehalten, die Frage zu prüfen, ob es sich bei dem Betrieb um einen Erwerbsbetrieb oder um eine "Liebhaberei" i.S.d. Einkommensteuerrechts handelt.

Zentraler Maßstab für die Beurteilung dieser Frage ist nach der einschlägigen Rechtsprechung, ob der Betrieb bei Beurteilung nach objektiven Kriterien nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung nachhaltig zur Gewinnerzielung geeignet ist.

Zur Klärung dieser Frage werden im vorliegenden Gutachten zunächst die rechtlichen und die fachlichen Grundlagen als Beurteilungsrahmen aufgezeigt. Anschließend wird durch Auswertung der betrieblichen Buchführung und ergänzender Informationen eine eingehende betriebswirtschaftliche Analyse durchgeführt.

Das Gutachten wurde in die Schriftenreihe aufgenommen, weil es zum einen ein in dieser bisher noch nicht behandeltes Problem aufgreift und weil es zum anderen beispielhaft zeigt, wie betriebswirtschaftliche Analysen bei unvollkommenen Informationen aus den betrieblichen Aufzeichnungen systematisch angegangen werden können.

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
1. Auftrag und Unterlagen	11
2. Methodische Grundlagen	12
2.1 Rechtliche Grundlagen	12
2.2 Fachliche Grundlagen	14
3. Betriebsspezifische Verhältnisse	17
3.1 Entwicklung des Betriebes	17
3.2 Angestrebte Betriebsorganisation	19
3.3 Ertragsniveau	20
3.4 Maschinen und Gebäudeausstattung	22
4. Kalkulation des nach Überwindung der Anlaufschwierigkeiten erzielbaren Betriebsergebnisses	23
4.1 Gesamtdeckungsbeitrag	23
4.2 Festkosten	27
4.3 Zins- und Pachtaufwendungen	38
4.4 Mietwert der Wohnung	39
4.5 Nachhaltig erzielbarer Gewinn	40
5. Zusammenfassung und Diskussion des Ergebnisses	41

1. Auftrag und Unterlagen

Am 11.11.1982 wurde der Unterzeichnete durch Herrn Steuerberater O. im Namen seines Mandanten, Herrn ..., beauftragt, in einem Sachverständigen-Gutachten festzustellen, ob der von diesem in den Jahren von 1970 bis 1976 erworbene und im Jahre 1978 veräußerte landwirtschaftliche Betrieb in ... als landwirtschaftlicher Erwerbsbetrieb oder als Liebhabereibetrieb im Sinne des Einkommensteuerrechts einzustufen war.

Zur Erstellung des Gutachtens wurde am 19.11.1982 durch den Mitarbeiter des Unterzeichneten, Dipl.-Ing. agr. Heinrich Thummert, ein Ortstermin durchgeführt, bei dem der Betrieb eingehend besichtigt und alle betriebsrelevanten Daten erhoben wurden. Auskünfte erteilten Herrn S. und Herr Steuerberater O.

Neben den Erhebungsergebnissen standen folgende Unterlagen zur Gutachtenerstellung zur Verfügung:

- Bilanzen der Wirtschaftsjahre 1975/76 - 1977/78 mit Anlagen
- Rumpfbilanz per 31.12.1978 mit Anlagen
- Hauptbücher für die Wirtschaftsjahre 1975/76 bis 1977/78 und das 2. Halbjahr 1978
- Betriebsentwicklungsplan, erstellt vom Amt für Landwirtschaft und Tierzucht in ... mit Datum vom 29.7.1976
- Gutachten des ALS vom 9.2.1982 über den landwirtschaftlichen Betrieb S.
- einschlägige Fachliteratur (wird an der entsprechenden Stelle zitiert).

2. Methodische Grundlagen

2.1 Rechtliche Grundlagen

Unter dem Begriff der "Liebhaberei" wird nach Leingärtner[1)] (Richter am BFH) im Steuerrecht die Ausübung einer Tätigkeit ohne Streben nach finanziellem Nutzen verstanden. In der Regel fehlt es dabei nicht an der ernstlichen Ausübung der Tätigkeit, sondern an der Absicht, etwas an dieser Tätigkeit zu verdienen.

Der Begriff dient dazu, die Ausgleichsfähigkeit von ständigen Verlusten aus einer solchen Liebhabertätigkeit mit den positiven Einkünften des betreffenden Steuerpflichtigen zu versagen und die damit erstrebte Minderung des steuerpflichtigen Einkommens auszuschließen.

Der BFH hat in verschiedenen Urteilen zum Problem der Liebhaberei Stellung genommen. Grundsätzliche Ausführungen, die in allen späteren Urteilen zur Liebhaberei wiederkehren, wurden dabei im Urteil vom 23.1.1969, IV R 36/68, BStBl II 1969, 340, gemacht:

"Der Einkommensteuer unterliegen nur die in § 2 Abs. 3 EStG aufgeführten Einkünfte. Voraussetzung für die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von Gewinnen und Verlusten ist, daß der Steuerpflichtige ernstlich mit einem Ausgleich zwischen Aufwand und Ertrag (Einnahmen und Ausgaben) und einem wenn auch bescheidenen Nutzen (Einkommen) rechnet (vgl. RFH-Urteil VI A 1473/28 vom 14. März 1929, RStBl 1929, 329, und BFH-Urteil I 221/62 S vom 2. November 1965, BFH 85, 121, BStBl III 1966, 255). Dabei kommt es entscheident darauf an, ob der Betrieb nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird und seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung nach auf die Dauer gesehen nachhaltig mit Gewinn arbeiten kann. Ob diese Voraussetzungen gegeben sind, beurteilt sich nicht nach der subjektiven Auffassung des Steuerpflichtigen, sondern nach den objektiven Verhältnissen (vgl. Urteil des Senats IV 69/63 vom 27. Juni 1968, BFH 93, 274, BStBl II 1968, 815, mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen)."

---

1) Leingärtner, W.: Zur Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, Finanz-Rundschau 1979, 105 ff.

Leingärtner[2] faßt in seinem Aufsatz die in diesem und in weiteren Urteilen dargelegten Merkmale für das Vorliegen eines Liebhabereibetriebes wie folgt zusammen:

- Dem äußeren Erscheinungsbild nach muß sich der Betrieb oder die Betätigung als Land- und Forstwirtschaft, als Gewerbebetrieb oder als selbständige Arbeit darstellen,

- es muß objektiv erkennbar sein, daß der Betrieb nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt oder, obwohl er nach diesen Grundsätzen geführt wird, auf die Dauer gesehen nicht nachhaltig mit Gewinn arbeiten kann. Die Folge davon müssen anhaltende Verluste sein.

- Die Haltung und Fortführung eines solchen Betriebes hat nicht die Erzielung von Einkünften zum Ziel, sondern muß einen privaten außerbetrieblichen Zweck haben, der nur deshalb verfolgt werden kann, weil die Verluste durch andere positive Einkünfte des Steuerpflichtigen aufgefangen und damit verkraftet werden können.

Die Rechtsprechung des BFH enthält neben diesen Grundsätzen auch Hinweise auf die Methodik der Beurteilung der Frage der Liebhaberei. So wird im Urteil vom 22.7.1982, IV R 74/79, ausgeführt, daß die Beantwortung der Frage, ob der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen nachhaltig mit Gewinnen arbeiten kann, eine in die Zukunft gerichtete Beurteilung erfordert, für die die Verhältnisse eines bereits abgelaufenen längeren Zeitraumes wichtige Anhaltspunkte bieten.

Im Urteil vom 18. Dezember 1969, IV R 57/68, wird betont, daß bei der Beurteilung der Frage, ob auf Dauer gesehen ein Überschuß erzielbar ist, von einem wirtschaftlichen Begriff des Überschusses auszugehen sei, d.h., daß Gewinnminderungen, die lediglich auf der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen beruhen, und ähnliche bloße Buchverluste bei den anzustellenden Berechnungen außer Betracht bleiben müssen.

---

[2] a.a.O.

Zur Frage, ob in der Vergangenheit aufgelaufene Verluste auf die Dauer ausgeglichen und darüberhinaus Gewinne erzielt werden müssen, damit von einer nachhaltigen Gewinnerzielungsabsicht gesprochen werden könne, nimmt der BFH im Urteil vom 6.3.1980, IV R 182/78, Stellung:

"Wie der erkennende Senat bereits in einem nicht veröffentlichen Urteil (vom 14. April 1976 IV R 84/73) dargelegt hat, kann darin kein allgemeiner Grundsatz erblickt werden, daß bei über Jahre hin mit Verlusten arbeitenden Betrieben die steuerliche Berücksichtigung dieser Verluste stets voraussetze, daß sie durch die für die Zukunft in Aussicht stehenden Gewinne rechnerisch nicht nur ausgeglichen, sondern darüberhinaus Gewinne erzielt werden können. Wie oben schon dargelegt, kann ein Betrieb nach Verlustjahren einkommensteuerrechtlich nur dann als Liebhaberei angesehen werden, wenn feststeht, daß er auch in Zukunft seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung nach auf die Dauer nicht nachhaltig Gewinne erwirtschaften kann, wobei das Gewicht auf der Nachhaltigkeit der Gewinne, nicht auf ihrer Höhe liegt."

2.2. Fachliche Grundlagen

Legt man bei der fachlichen Beurteilung die in Leingärtner herausgearbeiteten Merkmale zugrunde (vgl. Abs. 2.1), so bedarf das erste Merkmal, das äußere Erscheinungsbild, keiner besonderen Untersuchung durch den Sachverständigen. Der Betrieb stellt sich eindeutig als landwirtschaftlicher Betrieb dar, wie auch die Betriebsbeschreibung in Abschnitt 3 noch zeigen wird.

Das dritte Merkmal, wonach die Haltung und Fortführung eines Betriebes nicht der Erzielung von Einkünften, sondern einem privaten Zweck dienen muß, der nur deshalb verfolgt werden kann, weil die Verluste durch andere positive Einkünfte des Steuerpflichtigen hätten aufgefangen und damit verkraftet werden können, ist kein Merkmal, das einer Untersuchung durch den Sachverständigen bedarf.

Somit verbleibt nur das zweite Merkmal zur näheren Untersuchung durch den Unterzeichneten. Es ist festzustellen, ob der Betrieb aufgrund seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung bei der Beurteilung nach objektiven Kriterien nach Überwindung einer

gewissen Anlaufzeit auf die Dauer gesehen nachhaltig zur Gewinnerzielung überhaupt geeignet war bzw. ist.

Objektive Eignung zur Gewinnerzielung

Die Untersuchung der o.g. Fragestellung hat nach objektiven Kriterien zu erfolgen.

Es ist deshalb nicht von den tatsächlichen Betriebsergebnissen in der Vergangenheit auszugehen, sondern es ist zu fragen, welches Ergebnis der Betrieb aufgrund seiner Faktorausstattung und seiner Organisationsstruktur bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung nachhaltig erbringen kann.

Bei der Kalkulation des nachhaltigen Betriebsergebnisses darf weder von einer weit überdurchschnittlichen Bewirtschaftung noch von einer weit unterdurchschnittlichen Bewirtschaftung ausgegangen werden, sondern es ist auf eine durchschnittliche und ortsübliche Bewirtschaftung abzustellen.

Dieses Vorgehen trägt im besonderen Maße der Forderung nach einer Beurteilung nach objektiven Kriterien Rechnung, da hierbei allein auf "Anlaufschwierigkeiten" zurückzuführende Mindererlöse oder Mehraufwendungen eliminiert werden und der Gewinn ermittelt wird, mit dem der Eigentümer bei objektiver, wirtschaftlicher Betrachtung rechnen konnte.

Der Kalkulation ist also die im voraussichtlichen Endstadium der Betriebsentwicklung angestrebte Betriebsorganisation zugrundezulegen. Bei der Ermittlung der Verkaufserlöse und des Betriebsmittelaufwandes erfolgt die Orientierung weitgehend an den tatsächlichen betrieblichen Daten der Vergangenheit, die jedoch anhand von objektiven Daten aus statistischen Unterlagen, aus Marktberichten und aus den einschlägigen Datensammlungen[3] überprüft und ggf. korrigiert werden. Hinsichtlich der zu unterstellenden Preis- und Kostenverhältnisse wird deshalb ebenfalls auf die letzten Jahre der Bewirtschaftung abgestellt. Weicht die angestrebte endgültige Betriebsorganisation wesentlich von der

---

[3] KTBL-Kuratorium für Technik und Bauwesen in der Landwirtschaft: Datensammlung für die Betriebsplanung in der Landwirtschaft, 7. Auflage, Darmstadt 1981

Organisation im Beurteilungszeitraum ab, so sind weitere Anpassungen vorzunehmen.

Rechenmethodisch wird bei dieser Betrachtung wie folgt vorgegangen:

- Es werden zunächst die Deckungsbeiträge der einzelnen Produktionsverfahren (Marktleistung ./. variable Kosten) des Betriebes ermittelt und aufsummiert.

- Dann werden die Festkosten des Betriebes ermittelt. Hierzu gehören z.B. Abschreibungen und Unterhalt von Maschinen und Gebäuden, Betriebsversicherungen, Betriebssteuern und Abgaben, Strom, Heizstoffe, Wasser etc. Die Ermittlung dieser Daten erfolgt bei Berücksichtigung der betriebsspezifischen Verhältnisse weitgehend unter Orientierung an den betrieblichen Daten der zurückliegenden Jahre und unter Berücksichtigung der Buchführungsergebnisse von Vergleichsbetrieben. Bei den Abschreibungen erfolgt - sofern erforderlich - eine Korrektur insofern, als eine im Rahmen der Betriebsorganisation wirtschaftlich sinnvolle Nutzungsdauer zugrundegelegt wird. Sind einzelne Kostenpositionen aufgrund typischer Anlaufschwierigkeiten erhöht, erfolgt ebenso eine Anpassung wie bei den Kostenpositionen, die aufgrund der Tatsache, daß das endgültige Produktionsniveau noch nicht erreicht ist, niedriger sind.

  Sonderabschreibungen, die das Steuerrecht zuläßt, bleiben unberücksichtigt.

  Durch Subtraktion der Festkosten vom Deckungsbeitrag erhält man das Roheinkommen.

- vermindert man das Roheinkommen um Zinsen und Pachten, so erhält man den Gewinn.

3. Betriebsspezifische Verhältnisse

3.1 Entwicklung des Betriebes

Herr S. hat mit Urkunde vom 4.4.1970 den landwirtschaftlichen Betrieb ..., Gemeinde ..., mit einer Fläche von 11,6982 ha erworben.

In den darauffolgenden Wirtschaftsjahren wurden folgende Flächen hinzuerworben:

- 1970/71	3 Grundstücke	1,3400 ha
- 1971/72	11 Grundstücke	5,8929 ha
- 1972/73	1 Grundstück	0,7120 ha
- 1975/76	1 Grundstück	2,4300 ha

Die Gesamtbetriebsfläche betrug im Jahre 1976 schließlich 22,0731 ha.

Der Betrieb liegt in ... ca. 700 m über NN. Die Bodenklimazahl der Reichsbodenschätzung weist mit Klima-Gruppe C auf eine Jahresdurchschnittstemperatur von 6,9 - 5,7°C hin.
Die Betriebsflächen liegen zum Teil am Hang, zum Teil in einer Talsenke.

Der Betrieb sollte Herrn S. als Grundlage für eine neue berufliche Betätigung dienen. In enger Zusammenarbeit mit dem Amt für Landwirtschaft und Tierzucht in S. wurde deshalb beschlossen, auf den Betriebsflächen einen Schafhaltungsbetrieb aufzubauen. Das Landwirtschaftsamt hat hierfür einen Betriebsentwicklungsplan erstellt.

Da der Betrieb vor dem Kauf mehrere Jahre nicht bewirtschaftet wurde, befanden sich die Gebäude und die Flächen in einem entsprechend schlechten Zustand. Die Hangflächen waren mit Steinen bis in die Krume durchsetzt und die Flächen in der Ebene durch Hangwasseraustritte vernäßt. Es mußten deshalb erhebliche Gebäudeinvestitionen und Meliorationsmaßnahmen durchgeführt werden.

So wurde im Jahre 1972 das Wohnhaus vollständig renoviert. In den Jahren 1973/74 wurde die Scheune instandgesetzt und ein neuer Geräteschuppen errichtet.

Außerdem wurden in den Jahren 1973 - 1975 umfangreiche Drainage- und Entsteinungsarbeiten durchgeführt, deren Kosten bei der im Jahre 1977 angelaufenen Flurbereinigung teilweise angerechnet wurden.

Im Wirtschaftsjahr 1975/76 wurde schließlich ein neuer Schafstall gebaut. Die ersten 35 Mutterschafe wurden im Herbst 1975 von der Schafhaltervereinigung ... erworben. Ab diesem Zeitpunkt war Herr S. auch in der Lage, sich intensiver um den Betrieb zu kümmern, da er sich von seinen Verpflichtungen aus seiner Vorstandstätigkeit bei der X-Gesellschaft mehr und mehr zurückziehen konnte.

Am 2.7.1976 ist die an das Wohnhaus angebaute Scheune abgebrannt. Sie wurde daraufhin als Anbau an das Stallgebäude neu errichtet.

Im Herbst 1976 wurden weitere 3 Schafherden erworben, so daß am 30.6.1977 101 Mutterschafe am Betrieb waren. Nach einer weiteren Aufstockung durch Zukauf und eigene Nachzucht waren im Frühjahr 1978 207 Mutterschafe vorhanden. Die maximale Bestandsgröße hätte von den vorhandenen Gebäuden her bei 250 Mutterschafen gelegen.

Die weitere Entwicklung des Betriebes wurde jedoch durch eine Erkrankung von Herrn S. unterbrochen, die ihn gezwungen hat, den landwirtschaftlichen Betrieb zu veräußern und das vorgezogene Altersruhegeld zu beantragen. Dieses wurde ihm von der Alterskasse zum 1.10.1978 bewilligt.

3.2 Angestrebte Betriebsorganisation

Der vom Landwirtschaftsamt ... erstellte Betriebsentwicklungsplan für das Zieljahr 1977 sah einen Schafbestand von 200 Muttertieren vor. Durch sukzessiven Aufbau wurde dieser Bestand angestrebt und war im Frühjahr 1978 mit 207 Mutterschafen schon erreicht.

Durch eine Nutzung eines Teils der Scheune als Schafstall, die nur geringfügige Investitionen erfordert hätte, hätte der Bestand auf 250 Mutterschafe aufgestockt werden können.

Als Futtergrundlage für die 200 Mutterschafe wurde im Betriebsentwicklungsplan mit einer als Grünland genutzten landwirtschaftlichen Fläche von 20 ha Eigentum und 8 ha Zupacht gerechnet. Weitere Zupacht wäre in der Gegend ohne weiteres möglich gewesen und war von Herrn S. beabsichtigt. 1978 waren bereits Grundstücke zugepachtet.

Einen weiteren Betriebszweig, dessen Aufbau beabsichtigt war, stellte die Forellenzucht dar. Bei den beiden in der Talsenke am Betrieb vorhandenen Teichen mit einer Wasserfläche von zusammen ca. 2.000 m² hätte nach einer Untersuchung, die Herr S. durchführen ließ, der Wasserdurchfluß für einen Besatz von ca. 12.000 Forellen ausgereicht. Nachdem Versuche mit geringen Stückzahlen recht erfolgversprechend verlaufen sind, hat Herr S. eine Vereinbarung mit der Kantine der Firma T. getroffen, in der diese die Abnahme von ca. 8.000 Forellen garantiert hat. Da der Betrieb jedoch im Jahre 1978 verkauft wurde, wurde diese vertragliche Verpflichtung bereits durch den Käufer des Anwesens realisiert. Die Forellen wurden von diesem im Frühjahr 1978 eingesetzt und Ende Oktober 1978 abgefischt, mit Aushilfsarbeitskräften am Betrieb geschlachtet, auf Eis gelegt und per LKW nach Berlin geschafft.

3.3 Ertragsniveau

Grünland

Von der als Grünland nutzbaren Eigentumsfläche von ca. 21 ha waren zum Kaufzeitpunkt ca. 8 ha als Streuflächen im Kataster ausgewiesen. Durch Meliorationsmaßnahmen (Drainage, Entsteinung, Düngung) wurde die Ertragsfähigkeit allerdings wesentlich verbessert.

Das Landwirtschaftsamt rechnete im Betriebsentwicklungsplan mit einem Heunettoertrag von 2.350 KStE/ha und einem Weidenettoertrag von 3.500 KStE/ha.

Das Finanzamt hingegen geht von einem Nettoertrag von durchschnittlich 2.200 KStE/ha aus.

Abgesehen von der Bonität der Eigentumsflächen erscheint der vom Landwirtschaftsamt angenommene Ertrag auch insofern etwas hoch, als der Betrieb bei der Haltung von 200 oder 250 Mutterschafen auf Pachtland angewiesen wäre und man nicht davon ausgehen kann, daß nur mittlere bis gute Flächen zugepachtet werden könnten.

Der Unterzeichnete legt deshalb folgende Grünland-Nettoerträge zugrunde:

Wiese-Heu	2.000 KStE/ha
Wiese-Silage	2.500 KStE/ha
Wiese-Weide	2.900 KStE/ha.

Bei 230 Weidetagen, 135 Winterfuttertagen und einem Grundfutterbedarf je Mutterschaf einschließlich Nachzucht von 396 KStE im Jahr (vgl. Übersicht 1 Abs. 4.1) errechnet sich ein Flächenbedarf für 250 Mutterschafe von ca. 21,5 ha Weiden und 16 ha Grünland für Heu und Silage, insgesamt also 37,5 ha.

Dies bedeutet, daß je ha landwirtschaftlich genutzte Fläche 6,67 Mutterschafe einschließlich Nachzucht gehalten werden können. Diese Anzahl erscheint bei Berücksichtigung der natürlichen

Verhältnisse als realistisch. In Tallagen wird in der Regel mit 10 Mutterschafen je ha gerechnet.

Schafe

Bergschafe haben einen asaisonalen Geschlechtszyklus und lammen deshalb ganzjährlich ab. In der Regel werden zwei Ablammungen je Mutterschaf und Jahr erreicht. In Verbindung mit Zwillingsgeburten führt dies dazu, daß die Ablammquoten meist weit über 200 % liegen. Die bayerischen Herdbuchbetriebe haben im Jahr 1982 mit den Bergschafen im Durchschnitt eine Ablammquote von 243,8 % und eine Aufzuchtquote von 220 % erreicht.

Herr S. hat nach seinen Angaben im Jahr 1977 eine Ablammquote von 210 % und eine Aufzuchtquote von ca. 180 % erreicht. Für eine erst im Aufbau begriffene Herde ist dies ein beachtliches Ergebnis.

Da im vorliegenden Fall bei den Kalkulationen jedoch nicht vom tatsächlich bereits erreichten Ergebnis, sondern von dem bei ordnungsgemäßer und üblicher Bewirtschaftung nach Beendigung der Anlaufzeit erreichbaren Ergebnis auszugehen ist, wäre es durchaus zulässig, eine Aufzuchtquote von 220 % zu unterstellen, den Durchschnitt der bayerischen Herdbuchbetriebe. Wenn bei den Kalkulationen in Abschnitt 4 trotzdem nur von einer Aufzuchtquote von 200 % ausgegangen wird, so geschieht dies, um auch hier dem Vorsichtsprinzip Rechnung zu tragen.

3.4 Maschinen und Gebäudeausstattung

Das Anlagenverzeichnis zur Bilanz per 30.6.1978 zeigt, daß der Betrieb über die erforderlichen Maschinen zur Grünlandbewirtschaftung verfügte. Mit 3 Schleppern (1 Unimog, 2 IHC) erscheint der Betrieb auf den ersten Blick etwas reichlich ausgestattet. Wie Herr S. jedoch glaubhaft versichert, wurde der 2. IHC-Schlepper im Juni 1978 auf ausdrücklichen Wunsch von Herrn R., dem Käufer des Anwesens, erworben, wobei sich Herr R. verpflichtete, diesen Schlepper bei der Übernahme abzulösen.

Insgesamt gesehen war der Betrieb mit den nötigsten Maschinen ausgestattet, deren Schlagkraft auch für die Bewirtschaftung einer größeren Fläche noch ausgereicht hätte. Flächenzupacht wäre also ohne weitere Maschineninvestitionen möglich gewesen. Für manche Arbeiten wurden im Betrieb Fremdmaschinen eingesetzt, z.B. zur Stallmistausbringung.

Die Wirtschaftsgebäude wurden, wie sich bereits aus Abschnitt 3.1 ergibt, in den Jahren 1975 und 1976 neu errichtet. Beim Stall handelt es sich um einen Holzbau mit Eternitdach von 50 x 7 m. Die Scheune, die als Ersatz für die abgebrannte Scheune unmittelbar an den Stall angebaut wurde, ist auf festem Fundament ebenfalls aus Holz errichtet und mit Eternit gedeckt.

4. Kalkulation des nach Überwindung der Anlaufschwierigkeiten erzielbaren Betriebsergebnisses

Um die Vergleichbarkeit dieser Kalkulation mit den Betriebsergebnissen zu wahren, werden die Preis-Kostenverhältnisse der Jahre 1977/78 zugrundegelegt.

4.1 Gesamtdeckungsbeitrag

Zur Ermittlung des Gesamtdeckungsbeitrages wird von der in Abschnitt 3.2 beschriebenen Betriebsorganisation ausgegangen. Danach werden 250 Mutterschafe mit Lämmermast und eigener Nachzucht gehalten. Hierfür sind 37,5 ha Grünland, nämlich ca. 21,5 ha Weiden und 16 ha Wiesen für Heu und Silage erforderlich.

Weiterhin wird davon ausgegangen, daß 10.000 Forellen im Jahr verkauft werden. Wie in Abschnitt 3.2 beschrieben wurde, reicht der Frischwasserdurchfluß in den Teichen für einen Besatz von 12.000 Forellen aus. um auch hier dem Vorsichtsprinzip Rechnung zu tragen, wird nur mit 10.000 Forellen kalkuliert.

In den Übersichten 1 bis 3 werden die Deckungsbeiträge der einzelnen Produktionsverfahren kalkuliert. Die dabei verwendeten Verkaufspreise für Lammfleisch, Wolle und Felle sowie für die Forellen beruhen auf den tatsächlich vom Betrieb nach Abzug der Vermarktungskosten erzielten Nettoerlösen.

Außerdem ist zu berücksichtigen, daß der Betrieb Zuwendungen aus dem Bergbauernprogramm erhielt. Diese werden mit 150,- DM/ha landwirtschaftlicher Fläche angesetzt.

Der Gesamtdeckungsbeitrag des Betriebes errechnet sich auf dieser Grundlage wie folgt:

250 Mutterschafe á 266,80 DM	=		66.700,00 DM
37,5 ha Grünland á - 262,30 DM	=	./.	9.836,00 DM
10.000 Forellen, 10 x 931,25 DM	=		9.312,50 DM
37,5 ha x 150,00 DM/ha Zuwendungen aus dem Bergbauernprogramm	=		5.625,00 DM
Gesamtdeckungsbeitrag			71.801,50 DM

Übersicht 1: Deckungsbeitrag Mutterschafhaltung Bergschafe,

Markleistung:			DM
Lammfleisch	46 kg x 3,63 DM/kg = 167,00 DM x 2,0	=	334,00
Wolle	4,5 kg á 2,42 DM	=	10,90
Felle	70,00 DM je Fell x 2,0	=	140,00
0,2 Alttiere	x 75 kg x 2,50 DM/kg	=	37,50
Marktleistung			522,40

variable Kosten:

Transp. und Vermarktungskosten	25,00 DM/Tier x 2	50,00
Gerbkosten	18,00 DM x 2	36,00
Bestandsergänzung	(167,00 DM + 70,00 DM ./. 25,00 DM ./. 18,00 DM) x 2,0 St.	38,80
Kraftfutter	1,70 dt á 55,00 DM	93,50
Stroh, Einstreu	1,65 dt á 10,00 DM	16,50
Mineralfutter	6 kg á 1,00 DM	6,00
Bockhaltung		4,80
Tierarzt, Medikamente		5,50
Geräte, Wasser, Strom	(s. Festkosten)	
Versicherung, Risiko		4,50
variable Kosten insgesamt		255,60
Deckungsbeitrag		266,80

Futterbedarf	Grundfutter KStE	Kraftfutter dt
Mutterschaft	255	0,55
2,0 Mastlämmer	82	1,10
0,2 Jungschafe	59	0,05
Mutterschaf einschl. Lämmer und Nachzucht	396	1,70

Übersicht 2: Variable Kosten des Grünlandes

	Wiese/Heu Wiese/Silage	Weide
Nettoertrag KStE/ha	2100/ 2500	2.900
variable Kosten -Düngung		
N 80/100 kg á 1,50 DM	120,00	150,00
P 80/85 kg á 0,80 DM	64,00	68,00
K 120 kg á 0,49 DM	58,80	58,80
- Maschinenkosten*)		
variable Kosten	./. 242,80	./. 276,80

durchschnittliche variable Kosten je ha
bei 16 ha Wiese und 21,5 ha Weide: 262,30 DM/ha

*) in "Festkosten " erfaßt

Übersicht 3: Deckungsbeitrag der Forellen

Verkaufspreis 9,00 DM/kg netto nach Abzug der Vermarktungs- und Transportkosten;

Verkaufsgewicht je Stück 250 - 300 g, durchschnittlich 275 g

Marktleistung je 1.000 Stück 1.000 Stück á 0,275 kg á 9,00 DM		2.475,00 DM
variable Kosten:		
Besatz 1.030 Stück RF_1 á 0,75 DM	./.	772,50 DM
Risiko 15 %	./.	330,00 DM
Futter 345 kg á 1,25 DM	./.	431,25 DM
Desinfektion, Medikamente	./.	10,00 DM
variable Kosten insgesamt		1.543,75 DM
Deckungsbeitrag je 1.000 Stück		931,25 DM

4.2 Festkosten

Die Ermittlung der Festkosten erfolgt unter weitgehender Berücksichtigung der Buchführungsergebnisse aus den Wirtschaftsjahren 1976/77 und 1977/78, wobei jedoch die Buchführungsergebnisse[4] ähnlich strukturierter Betriebe des Wirtschaftsgebietes, nämlich der Futterbaubetriebe in der Größenklasse von 20 - 50 ha, zum Vergleich herangezogen werden.

Nachstehend werden die einzelnen Festkostenpositionen diskutiert. Um die Vergleichbarkeit mit den Vergleichsbetrieben aus der Buchführungsstatistik zu ermöglichen, werden die in den Buchführungsabschlüssen des Betriebes S. enthaltenen Festkosten entsprechen der Systematik in der Agrarstatistik aufgegliedert.

1. Lohnaufwand

Die Gewinn- und Verlustrechnung des Wirtschaftsjahres 1977/78 weist für Löhne einen Aufwand von 19.017,97 DM aus. Dieser Betrag kann jedoch nicht als nachhaltiger Lohnaufwand angesehen werden, da er in seiner Höhe mit Sicherheit durch die Krankheit von Herrn S. und durch Anlaufschwierigkeiten beeinflußt ist.

Im Wirtschaftsjahr 1976/77 betrug der Lohnaufwand 8.084,22 DM.

Der Unterzeichnete nimmt als nachhaltigen Lohnaufwand das Mittel aus diesen beiden Werten an, somit **13.551,00 DM**.

Mit diesem Betrag liegt der Betrieb S. weit über den Vergleichsbetrieben der Buchführungsstatistik, die mit weniger als 1.000,00 DM Lohnaufwand je Jahr auskommen. Es wird somit in ausreichendem Maße berücksichtigt, daß im Betrieb S. keine mitarbeitenden Familienangehörigen vorhanden waren.

---

4) Buchführungsergebnisse, zusammengestellt und herausgegeben vom Bay. Staatsministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten

2. Berufsgenossenschaft

In der Buchführung des Betriebes S. wurde diese Position unter "Betriebsbeiträge" verbucht. Sie wird hier deshalb in Position 10 berücksichtigt.

3. Lohnarbeit, Maschinenmiete

Die Buchführungsstatistik des Wirtschaftsjahres 1977/78 weist für die Vergleichsbetriebe 25,00 DM je ha LF für Lohnarbeit und Maschinenmiete aus. In der Gewinn- und Verlustrechnung des Betriebes im Wirtschaftsjahr 1977/78 wurden diese Positionen gemeinsam mit den Transportkosten für die Schafe ausgewiesen. Diese sind im vorliegenden Gutachten jedoch bereits in der Deckungsbeitragsrechnung berücksichtigt.

Das entsprechende Sachkonto im Hauptbuch 1977/78 enthält 871,00 DM für Maschinenmiete. Da dieser Betrag bei größerer Bewirtschaftungsfläche noch etwas ansteigen kann, wird der in der Buchführungsstatistik genannte Wert von 25,00 DM/ha auf die im vorliegenden Gutachten zugrundegelegte Fläche von 37,5 ha bezogen. Es errechnen sich somit nachhaltige Aufwendungen von **937,00 DM** im Jahr.

4. Treib- und Schmierstoffe

Die Buchführungsstatistik weist hier einen Betrag von 47,00 DM/ha aus. Dies wären bei 37,5 ha LF 2.775,00 DM für den Betrieb S. Die Buchführung dieses Betriebes nennt dagegen 811,47 DM im Wirtschaftsjahr 1977/78 und 1.299,81 DM im Wirtschaftsjahr 1976/77.
Die Differenz zwischen dem Betrieb und den Vergleichsbetrieben ist erklärbar, wenn man berücksichtigt, daß der Betrieb S. den überwiegenden Teil der Flächen als Weide bewirtschaftet, bei der die Futterbergung entfällt.

Da nachhaltig eine größere Fläche als im Wirtschaftsjahr 1977/78 bewirtschaftet wird, werden **1.500,00 DM** für Treib- und Schmierstoffe angesetzt.

5. Unterhalt Maschinen- und Betriebsvorrichtungen

Die Buchführungsstatistik nennt für die Vergleichsbetriebe einen Maschinenunterhalt von 6.410,00 DM bzw. 243,00 DM/ha LF. Dieser Wert erscheint für den Betrieb S. wesentlich überhöht, da durch die Weidenutzung des überwiegenden Teils der Flächen die Maschinen einer weitaus geringeren Beanspruchung unterliegen.

In den Gewinn- und Verlustrechnungen des Betriebes S. wird der Maschinenunterhalt gemeinsam ausgewiesen mit dem Gebäudeunterhalt und den Anschaffungskosten von Kleinwerkzeugen. Als Durchschnitt aus den letzten beiden Wirtschaftsjahren ergibt sich ein Wert von 8.054,00 DM. Da in Position 8 für Gebäudeunterhalt ein Wert von 4.357,00 DM errechnet wird, wird hier für den Maschinenunterhalt die Differenz zu 8.054,00 DM, nämlich **3.697,00 DM**, angesetzt.

6. Abschreibungen für Maschinen und Geräte

Die Erläuterungen zur Bilanz des Wirtschaftsjahres 1977/78 nennen Anschaffungskosten für die am 30.6.1978 vorhandenen Maschinen und Geräte von 114.535,44 DM und Abschreibungen von 9.885,50 DM. Folgende Korrekturen dieser Werte sind erforderlich:

- Der 2. IHC-Schlepper wurde nach glaubhafter Versicherung von Herrn S. auf ausdrücklichen Wunsch des Käufers des Anwesens erworben.

  Bei der hier vorzunehmenden Kalkulation sind die Abschreibungen deshalb um die Abschreibung für diesen Schlepper in Höhe von 1.717,50 DM zu reduzieren.

- Der Pkw der Marke BMW kann nicht in vollem Umfange dem Betrieb zugeordnet werden. Die Abschreibungen werden deshalb also um 775,00 DM, reduziert.

Es errechnen sich somit folgende nachhaltige Abschreibungen für Maschinen und Geräte:

	9.885,50 DM	
./.	1.717,50 DM	
./.	775,00 DM	= 7.393,00 DM

Die vorhandene Mechanisierung hätte auch für eine größere Bewirtschaftungsfläche ausgereicht. Da es sich auch bei weiterer Zupacht nur um Grünlandfläche gehandelt hätte, wären keine zusätzlichen Maschineninvestitionen erforderlich gewesen.

Zieht man zum Vergleich die Futterbaubetriebe der Größenklasse von 20 - 50 ha aus der Buchführungsstatistik des Wirtschaftsjahres 1977/78 heran, so kann man bei diesen bei einer Betriebsgröße von 26,38 ha Abschreibungen für Maschinen und Betriebsvorrichtungen in Höhe von 8.362,00 DM feststellen. Da diese Betriebe maschinenintensiver wirtschaften (weniger Weidefläche), liegt der oben für den Betrieb S. ermittelte Wert in einem sehr realistischen Rahmen.

7. Abschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter

Die in der Bilanz zum 30.6.1978 enthaltenen Abschreibungen in Höhe von 1.125,00 DM werden als nachhaltiger Aufwand übernommen.

8. Gebäudeunterhalt

Als nachhaltiger Aufwand für die Gebäudeunterhaltung wird in betriebswirtschaftlichen Kalkulationen in der Regel 1 % der Herstellungskosten berechnet. Bei Herstellungskosten von 435.693,00 DM führt dies im vorliegenden Fall zu einem kalkulatorischen nachhaltigen Unterhaltsaufwand von **4.357,00 DM**.

Die Vergleichsbetriebe aus der Buchführungsstatistik liegen bei diesem Wert knapp unter 3.000,00 DM im Jahr.

Wegen der Verknüpfung von Position 8 mit Position 5 wird hier trotzdem von dem ermittelten Wert von 4.357,00 DM ausgegangen.

9. Abschreibungen für Gebäude und bauliche Anlagen

Die Bilanz zum 30.6.1978 weist für diese Position 16.123,91 DM Abschreibungen aus. Dieser Wert ist um folgende Positionen zu korrigieren:

- Für das Wohnhaus wurden erhöhte Absetzungen nach § 7b EStG in Anspruch genommen. Da nach den Ausführungen in Abschnitt 2.1 (S. 12) Gewinnminderungen, die lediglich auf der Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen beruhen, außer acht zu lassen sind, sind für den Anteil, für den erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen wurden, anstelle von 5 % aus 150.000,00 DM lediglich 2 % aus 150.000,00 DM als Abschreibungen anzusetzen. Die Abschreibungen reduzieren sich dadurch um 4.500,00 DM.

- Analog zu dem oben genannten muß allerdings auch berücksichtigt werden, daß im Wirtschaftsjahr 1975/76 teilweise Sonderabschreibungen für Gebäude und bauliche Anlagen in Höhe von 30 % in Anspruch genommen wurden. Dadurch reduzierte sich die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen späterer Jahre, so daß diese niedriger ausgewiesen wurden.

Korrigiert man die Bemessungsgrundlagen für die Abschreibungen der einzelnen Gebäude und baulichen Anlagen um die im Wirtschaftsjahr 1975/76 vorgenommenen Sonderabschreibungen, so sind die Abschreibungen im Wirtschaftsjahr 1977/78 um 1.481,18 DM zu erhöhen.

Für den zur Bestandsaufstockung auf 250 Mutterschafe erforderlichen teilweisen Ausbau der Scheune sind ca. 10.000,00 DM zu veranschlagen. Die Abschreibungen hierfür betragen 2,5 % = 250,00 DM im Jahr.

Es errechnen sich somit folgende nachhaltige Gebäudeabschreibungen für den Betrieb:

	16.123,91 DM	lt. Bilanz 1977/78
./.	4.500,00 DM	Korrektur für Abschreibungen nach § 7b EStG
+	1.481,80 DM	Korrektur für Sonder-AfA
+	250,00 DM	Korrektur für erforderliche Investitionen
=	13.355,09 DM	nachhaltige Gebäudeabschreibungen

Der Aufwand für Gebäudeabschreibungen der Vergleichsbetriebe aus der Buchführungsstatistik kann im vorliegenden Fall nicht zum Vergleich herangezogen werden, da der Durchschnitt der Vergleichsbetriebe nicht in neuen Gebäuden wirtschaftet und deshalb wesentlich geringere Abschreibungen zu tragen hat.

10. Allgemeine Betriebsversicherungen, Betriebssteuern und Abgaben

Diese Positionen werden in der Buchführungsstatistik unterschieden in "allgemeine Betriebsversicherungen" und in "Betriebssteuern und Abgaben".

Da sich diese Unterscheidung aus der Buchführung des Betriebes S. nicht treffen läßt, weil diese nur unterscheidet in "Betriebsversicherungen und Betriebssteuern" und in "Betriebsbeiträge", werden die Positionen wie oben angegeben zusammengefaßt.

Die Buchführungsstatistik nennt für die Vergleichsbetriebe bei diesen Positionen einen Gesamtwert von 65,00 DM/ha LF. Bezogen auf die Gesamtfläche des Betriebes S. ergäbe sich somit ein Wert von 2.437,50 DM.

Aus der betrieblichen Buchführung des Wirtschaftsjahres 1977/78 errechnet sich ein Gesamtwert von 1.971,00 DM. Für das Wirtschaftsjahr 1976/77 wird zwar ein wesentlich höherer Betrag ausgewiesen, jedoch scheint hier die Abgrenzung zum Wirtschaftsjahr 1975/76 nicht vollständig durchgeführt zu sein, da die Kfz-Versicherungen sowohl im Juli 1976 als auch im Juni 1977 enthalten sind. Außerdem sind die Kfz-Versicherungen im vorliegenden Gutachten - ebenso wie in der Buchführungsstatistik - bereits in Pos. 5 erfaßt.

Im vorliegenden Gutachten wird deshalb mit dem aus der Statistik ermittelten Wert von 2.437,50 DM gerechnet.

11. Strom, Heizstoffe, Wasser

Die Buchführungsstatistik nennt für die Vergleichsbetriebe einen Wert von 91,00 DM/ha LF. Bei 37,5 ha LF des Betriebes S. würde dies einen Jahreswert von 3.412,00 DM ergeben.

Die Gewinn- und Verlustrechnungen des Betriebes weisen folgende Durchschnittswerte aus:

1977/78	1.253,84 DM
1976/44	1.693,38 DM
Durchschnitt	1.473,61 DM

Die Diskrepanz läßt sich wiederum durch die Bewirtschaftungsintensität erklären. Milchviehhaltende Betriebe haben wesentlich höhere Energiekosten.

Da bei Betrieb S. die Aufwendungen bei der Betriebsaufstockung bis zur nachhaltigen Betriebsorganisation noch ansteigen werden, wird der oben ermittelte Durchschnittswert um 30 % erhöht. Es werden deshalb Kosten von 2.100 DM/Jahr angesetzt.

12. Sonstiger allgemeiner Betriebsaufwand

Die Buchführungsstatistik nennt für den Durchschnitt der Vergleichsbetriebe einen allgemeinen Betriebsaufwand von 73,00 DM/ha LF oder 1.925,00 DM insgesamt.

Im "Sonstigen allgemeinen Betriebsaufwand" sind enthalten:

Telefon, Porto, Reisekosten, Bewirtung, Buchführung, Steuerberatung, sonstige Beratung, Fachliteratur, Bürobedarf etc. Privatanteile sind abgesetzt.

Aus der Gewinn- und Verlustrechnung des Wirtschaftsjahres 1977/78 ergeben sich für den Betrieb S. folgende allgemeine Aufwendungen:

allgemeine Unkosten, Telefon	10.875,44 DM
Steuerberatung	2.285,13 DM
Bewirtungs-/Reisekosten	2.207,95 DM
Übernachtungskosten	58,10 DM
Insgesamt	15.426,62 DM

Die Diskrepanz zu den Statistikbetrieben ist eklatant. Untersucht man die einzelnen Positionen deshalb näher, so stellt man folgendes fest:

- die Position "allgemeine Unkosten, Telefon" enthält 5.171,61 DM Telefonkosten. Von 8.771,61 DM Telefonkosten insgesamt wurden bereits 3.600,00 DM als Privataufwendungen abgesetzt. Eine weitere Reduzierung um nicht durch den landwirtschaftlichen Betrieb veranlaßte Telefonkosten erscheint notwendig, denn kein landwirtschaftlicher Betrieb dieser Größenordnung erreicht Telefonkosten von über 430,00 DM im Monat.

- Außerdem sind in dieser Position fast 600,00 DM Inseratkosten enthalten, die durch den beabsichtigten Verkauf des Betriebes entstanden sind.

  Bei Portoaufwendungen von ca. 740,00 DM im Jahr stellt sich ebenfalls die Frage der Abgrenzung zum nicht landwirtschaftlichen Bereich.

- Die Rechnung für die Steuerberatung betraf das Wirtschaftsjahr 1976/77, in dem bedingt durch den Brandschaden höhere Aufwendungen entstanden sind. Außerdem verfügt Herr S. auch über andere Einkommen. Wäre nur für den landwirtschaftlichen Betrieb die Buchführung zu erstellen und die Steuerberatung durchzuführen, dürfte nachhaltig mit wesentlich geringeren Kosten zu rechnen sein.

- Die Höhe der Bewirtungskosten ist für einen landwirtschaftlichen Betrieb dieser Größenordnung ebenfalls untypisch. Aus dem Hauptbuch ergibt sich, daß die Bewirtungskosten teilweise bei der Flurbereinigung und bei der Hebefeier entstanden sind. Dies sind typische Kosten, die als "anlaufbedingt" zu bezeichnen sind.

Auch wenn man im vorliegenden Gutachten, um dem Vorsichtsprinzip Rechnung zu tragen, den "sonstigen allgemeinen Betriebsaufwand" des Betriebes S. großzügig bemißt, so wird man trotzdem nachhaltig kaum mehr als ca. 1/3 der Kosten des Wirtschaftsjahres 1977/78 ansetzen können. Mit ca. **5.000,00 DM** im Jahr liegt dieser Wert dann immer noch beim 2 1/2-fachen Betrag der Vergleichsbetriebe.

In der nachfolgenden Übersicht 4 werden die Festkosten zusammengefaßt. Es errechnet sich ein Gesamtbetrag von **55.452,50 DM**.

Übersicht 4: Zusammenstellung der Festkosten

1. Lohnaufwendungen	13.551,00
2. Berufsgenossenschaft (s. Pos. 10)	
3. Lohnarbeit, Maschinenmiete	937,00
4. Treib- und Schmierstoffe	1.500,00
5. Unterhalt Maschinen und Betriebsvorrichtungen	3.697,00
6. Abschreibungen Maschinen und Geräte	7.393,00
7. Abschreibungen geringwertige Wirtschaftsgüter	1.125,00
8. Gebäudeunterhalt	4.357,00
9. Abschreibungen für Gebäude	13.355,00
10. Allg. Betriebsversicherungen, Betriebssteuern, Abgaben	2.437,50
11. Strom, Heizstoffe, Wasser	2.100,00
12. Sonstiger allgemeiner Betriebsaufwand	5.000,00
Festkosten insgesamt	55.452,50

3 Zins- und Pachtaufwendungen

An Zinsaufwendungen sind in den Bilanzen folgende Werte ausgewiesen:

1975/76	3.712,53 DM
1976/77	17.595,58 DM
1977/78	18.231,56 DM

Dieser Fremdkapitalaufwand ist in erster Linie entstanden, weil die durch den Brandschaden notwendig gewordenen Ivestitionskosten durch die Entschädigung der Brandversicherung nur teilweise gedeckt wurden. Es mußte deshalb kurzfristig Fremdkapital aufgenommen werden, dessen Rückführung nach Angaben von Herrn S. nach einigen Jahren jedoch möglich gewesen wäre.

Der Zinsaufwand des Wirtschaftsjahres 1977/78 kann deshalb nicht als nachhaltiger Zinsaufwand angesehen werden.

Für die weitere Gewinnermittlung wird deshalb zunächst schuldenfreie Bewirtschaftung unterstellt und anschließend diskutiert, welche Fremdkapitalzinsbelastung der Betrieb verkraftet hätte.

Für die **Pachtaufwendungen** wird - wie auch vom Sachverständigen des Finanzamtes - ein Betrag in Höhe der Zuwendungen aus dem Bergbauernprogramm unterstellt, auch wenn der Käufer in späteren Jahren zu niedrigeren Preisen, teilweise sogar kostenlos, Flächen pachten konnte.

Für 16,5 ha Pachtland ergibt sich bei einem Pachtaufwand von 150,00 DM/ha somit ein Gesamtbetrag von **2.475,00 DM**.

4.4. Mietwert der Wohnung

Für die Wohnung von Herrn S. enthalten die Bilanzen einen Mietwert von **3.100,00 DM**. Dieser Wert wird vom Unterzeichneten übernommen, wenngleich sich die Frage stellt, ob bei einer Wohnfläche von fast 140 m² nicht auch ein höherer Wert zu vertreten wäre.

Daneben war zum Zeitpunkt des Verkaufs eine weitere Wohnung bis auf den Innenausbau fertiggestellt. Diese Wohnung war nach Angaben von Herrn S. ursprünglich als Mitarbeiterwohnung gedacht. Nachdem sich jedoch herausgestellt hatte, daß ortsansässige, teilzeitbeschäftigte Mitarbeiter gefunden werden konnten, war geplant, diese Wohnung an Feriengäste zu vermieten (Urlaub auf dem Bauernhof).

Geht man davon aus, daß an 75 Tagen im Jahr Nettomieteinnahmen (ohne Gewähr von Mahlzeiten) von 25,00 DM/Tag hätten erzielt werden können, so hätten sich Gesamteinnahmen von 1.875,00 DM ergeben. Von diesem Betrag wären die Kosten abzusetzen, die in den Festkosten in Abschnitt 4.2 noch nicht erfaßt sind, nämlich die Abschreibungen für die im Wirtschaftsjahr 1977/78 noch ausstehenden Investitionskosten und die Unterhaltsaufwendungen für die Wohnung (Schönheitsreparaturen). Bei sehr großzügiger Bemessung dieser Positionen setzt der Unterzeichnete deshalb einen Mietwert für die Wohnung von **1.350,00 DM/Jahr** an.

4.5 Nachhaltig erzielbarer Gewinn

Nachfolgend wird nach der in Abschnitt 2.2 beschriebenen Rechenmethode auf der Grundlage der in den Abschnitten 4.1 - 4.4 getroffenen Feststellungen der nachhaltig erzielbare Gewinn ermittelt:

Gesamtdeckungsbeitrag	71.801,50 DM
./. Festkosten	55.452,50 DM
Roheinkommen	16.349,00 DM
./. Pachtaufwand	2.475,00 DM
+ Mietwert der eigenen Wohnung	3.100,00 DM
+ Mietansatz für die Ferienwohnung	1.350,00 DM
Gewinn	18.324,00 DM

Trotz vorsichtiger Kalkulation in allen Positionen, nämlich niedrig bemessenen Erlösen (200 % statt 220 % Aufzuchtergebnis bei den Mutterschafen, 10.000 statt 12.000 Forellen, niedriger Mietwert) und großzügig bemessene Festkosten, errechnet sich für den Betrieb S. somit bei Unterstellung einer schuldenfreien Bewirtschaftung ein bei der angestrebten Betriebsorganisation nachhaltig zu erzielender Gewinn von ca. 18.300,00 DM im Jahr.

5. Zusammenfassung und Diskussion des Ergebnisses

Im vorliegenden Gutachten war die Frage zu beurteilen, ob der landwirtschaftliche Betrieb von Herrn S. als "Erwerbsbetrieb" oder als "Liebhabereibetrieb" im Sinne des Steuerrechts einzustufen war.

Hierfür werden in Abschnitt 2.1 die rechtlichen Vorgaben als Begutachtungsrahmen aufgezeigt. Entscheidendes Beurteilungskriterium ist hiernach die Frage, ob der Betrieb nach Überwindung der Anlaufschwierigkeiten objektiv nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen zur Gewinnerzielung geeignet gewesen wäre.

Der Unterzeichnete beschreibt in Abschnitt 3. den Betrieb und stellt in Abschnitt 3.2 die angestrebte nachhaltige Betriebsorganisation dar. In Abschnitt 4. wird das nach Überwindung der Anlaufschwierigkeiten nachhaltig zu erzielende Betriebsergebnis auf der Basis der Preiskostenverhältnisse des Wirtschaftsjahres 1977/78 kalkuliert.

Bei dieser Kalkulation wird dem Vorsichtsprinzip insofern Rechnung getragen, als nicht von einer optimalen Erlössituation ausgegangen wird und die Festkosten eher großzügig bemessen werden.

Es errechnet sich auf dieser Basis bei unterstellter schuldenfreier Bewirtschaftung ein Gewinn von ca. 18.300,00 DM im Jahr.

Hätte der Unterzeichnete bei den Erlösen weniger vorsichtig kalkuliert und bei den Schafen ein Aufzuchtergebnis von 220 % unterstellt, wie es vom Durchschnitt der Herdbuchbetriebe Bayerns bei den Bergschafen im Jahre 1982 erreicht wurde, und 12.000 statt 10.000 Forellen in die Berechnung einbezogen, so hätten sich der Gesamtdeckungsbeitrag auf ca. 79.400,00 DM und der Gewinn auf ca. 26.000,00 DM erhöht. Bei diesem Gewinn hätte sich sogar bei der vollen Fremdkapitalzinsbelastung des Wirtschaftsjahres 1977/78 nachhaltig noch ein Gewinn von ca. 7.800,00 DM ergeben.

Würde man bei dem in Abschnitt 4.5 ermittelten Gewinn von ca. 18.300,00 DM/Jahr die Zinsbelastung des Wirtschaftsjahres 1977/78 als nachhaltige Belastung unterstellen, so würde sich nachhaltig immer noch ein ausgeglichenes Ergebnis bzw. ein geringer rechnerischer Gewinn von ca. 100,00 DM/Jahr ergeben. Da in Abschnitt 4.3 jedoch festgestellt wurde, daß nach Angaben von Herrn S. die Fremdkapitalbelastung in erster Linie durch den Brandschaden entstanden ist und die Rückführung des Fremdkapitals geplant und möglich war, kann nachhaltig mit einem wesentlich höheren Gewinn gerechnet werden.

Wären nur 10 % des Fremdkapitals getilgt worden, würde sich auch bei dem mit vorsichtiger Beurteilung der Erlössituation in Abschnitt 4.5 ermittelten Ergebnis ein nachhaltiger Gewinn von ca. 2.000,00 DM/Jahr errechnen.

Da der Betrieb darüberhinaus erkennbar nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten bewirtschaftet wurde und vor allem die Investitionsentscheidungen des Betriebsleiters auf ein Abwägen zwischen Kosten und Nutzen hindeuten, kommt der Unterzeichnete deshalb abschließend zu dem eindeutigen Ergebnis, daß der Betrieb S. bei Beurteilung nach objektiven Kriterien nachhaltig zur Gewinnerzielung geeignet war und deshalb als Erwerbsbetrieb im Sinne des Einkommemsteuerrechts einzustufen ist.

Das vorliegende Gutachten wurde von dem Unterzeichneten nach bestem Wissen und Gewissen erstellt.

München, den 20. Mai 1983
Th/se

Dr. Dieter Wenzl
öffentlich bestellter und beeidigter Sachverständiger