

Steuerfachangestellte mit Schwerpunkt Land- und Forstwirtschaft (m/w/d)

Sie möchten sich weiterentwickeln?
Dann sind Sie bei uns richtig!

Sie sind verantwortungsbewusst, arbeiten termintreu und sorgfältig? Durch Ihre abgeschlossene Ausbildung haben Sie fundiertes Fachwissen im Steuerbereich sowie in der Jahresabschlusserstellung.

Vielleicht haben Sie bereits erste Erfahrungen im Bereich LaFo? Sie können sich die Zusammenarbeit mit Winzern und Landwirten gut vorstellen?

Unseren Kunden stehen Sie in steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Fragen zur Seite. Eine umfassende Einarbeitung durch erfahrenes Fachpersonal und ein kleines persönliches Team vor Ort erleichtern Ihnen den Einstieg. Haben wir Ihr Interesse geweckt? Dann freuen wir uns auf Ihre Bewerbung.

➤ SteuerBerater ➤ WirtschaftsPrüfer ➤ UnternehmerBerater

RTS Steuerberatungsgesellschaft KG
Patrick Oehler · bewerbung@rtskg.de
Sedanstraße 25 · 74372 Sersheim
www.rtskg.de/karriere

RTS
Menschen.Beraten.



Steuerberatung für Agrarkunden
Werden Sie Teil unseres Teams.

➤ Bewerben Sie sich jetzt!



Einkommensteuer: Wohnungseigentümergeinschaft als gewerbliche Mitunternehmerschaft bei Betrieb eines Blockheizkraftwerks

Leitsätze

1. Die Wohnungseigentümergeinschaft als Rechtssubjekt im Sinne des § 10 Abs. 6 Satz 1 WoEigG kann eine gewerbliche Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG begründen, für die ein Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO durchzuführen ist.
2. Es bedarf nicht der Annahme einer konkludent errichteten GbR, wenn die gewerbliche Tätigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft innerhalb des in § 10 Abs. 6 Satz 1 WoEigG vorgegebenen Verbandszwecks liegt (hier bei dem Betrieb eines Blockheizkraftwerks).

BFH, Urteil vom 20.9.2018 – IV R 6/16

Der Sachverhalt

Der Kläger und Revisionskläger war Mitglied einer Wohnungseigentümergeinschaft (WEG). Diese umfasste elf Reihenhäuser, von denen der Kläger eines bewohnte. In 2009 beauftragte die Gemeinschaft die X-GmbH zum Verwalter und erteilte ihr eine entsprechende Vollmacht. Der Verwalter beantragte in 2010 beim Finanzamt eine Steuernummer, da die WEG ein Blockheizkraftwerk (BHKW) betriebe und entgeltlich Strom an Energieversorger liefere. Der Stromeinspeisevertrag wurde

von der WEG als Vertragspartnerin abgeschlossen. In 2010 beschloss die Eigentümerversammlung der WEG zudem, dass die zugehörigen Umsatzsteuererklärungen von einem selbstständigen Berater gefertigt und die Erträge aus der Einspeisung des Stroms aus dem BHKW in die Gemeinschaftsrücklage eingestellt werden sollen. In 2011 gab der Verwalter beim Finanzamt für die WEG eine Feststellungserklärung für das Streitjahr 2009 ab. Darin wurde der Gewinn für das BHKW nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt. Des Weiteren erhielt das Finanzamt die Information, dass die WEG zur Vermeidung einer kostenintensiven Ermittlung des Eigenverbrauchs das BHKW nur im Umfang von 30 % dem unternehmerischen bzw. betrieblichen Bereich zugeordnet habe.

Das Finanzamt führte für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne von § 15 EStG die gesonderte und einheitliche Feststellung 2009 erklärungsgemäß durch und berücksichtigte für jeden Beteiligten der WEG gewerbliche Einkünfte in Höhe von ./. 55 €.

Im Einspruchsverfahren änderte das Finanzamt den Feststellungsbescheid 2009 ab. Es berücksichtigte nur noch einen betrieblichen bzw. unternehmerischen Nutzungsanteil für das Blockheizkraftwerk in Höhe von 25 % und berechnete eine von der Feststellungserklärung abweichende AfA. Durch die Einspruchsentscheidung erhöhte sich der Verlustanteil je WEG-Beteiligten auf ./. 90 €.

Im ersten Rechtsgang hatte das Finanzgericht Rheinland-Pfalz die dagegen erhobene Klage abgewiesen. Diese zielte auf die Feststellung eines noch höheren Verlustes ab. Nach § 48 der Finanzgerichtsordnung (FGO) habe die Klagebefugnis allein dem

Verwalter zugestanden. Der Kläger hatte daraufhin Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt. Der Bundesfinanzhof gab dieser in 2013 statt, hob das Urteil auf und verwies den Fall an das Finanzgericht zurück, weil die Klage zulässig gewesen sei.

Im zweiten Rechtsgang entschied das Finanzgericht Rheinland-Pfalz die Klage mit Urteil vom 15.1.2015 – 4 K 1102/14. Es wies die Klage ab und bestätigte den Tenor der ursprünglich vom Finanzamt bekannt gegebenen Einspruchsentscheidung. Insbesondere bestätigte es den betrieblichen Nutzungsanteil des BHKW in Höhe von 25 %. Das BHKW produziere nach den Leistungsangaben auf dem Datenblatt eine elektrische Leistung von 4,7 bis 4,4 KW und eine thermische Leistung von 12,5 bis 11,8 KW. Danach liege der betrieblichen Nutzungsanteil bei einem Wirkungsgrad von 90 % bei 25 %.

Der Revisionskläger rügte die Verletzung materiellen und formellen Rechts und beantragte, durch Berücksichtigung der erhobenen Einwände den laufenden Gewinn der WEG entsprechend niedriger festzustellen.

Das Urteil

Der BFH gab der Revision statt und hob das Finanzgerichtsurteil auf. Gleichwohl verwies er den Fall nochmals an das Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück.

In seiner mehrstufigen Prüfung der Revision bescheinigte er dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz zunächst, mit der Feststellung zur Höhe des laufenden Gemeinschaftsgewinns der WEG nicht gegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO verstoßen zu haben. So habe der Revisionskläger zum einen die Aufhebung des angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheides 2009 beantragt, zum anderen jedoch auch zahlreiche Einwände gegen die Ermittlung der laufenden Einkünfte der WEG erhoben. Zumindest im Wege des Hilfsantrages habe das vorlegende Finanzgericht daher auch über die Höhe der gewerblichen Einkünfte aus dem Betrieb des BHKW entscheiden dürfen, ohne – im Sinne von § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO – unzulässig über das Klagebegehren hinausgegangen zu sein.

Im zweiten Schritt teilte der BFH die Auffassung der Vorinstanz, dass die WEG auch eine gewerbliche Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG begründen kann. Er urteilte, dass in dem Fall auch das Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a) AO einschlägig ist. Nach dieser Regelung werden Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt, wenn daran mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Für Mitunternehmerschaften gilt dieses nach Ansicht des BFH klassischerweise. Dagegen unterbleibt die gesonderte und einheitliche Feststellung für nach dem Körperschaftsteuergesetz steuerpflichtige Gebilde, weil es bei diesen am Tatbestandsmerkmal der gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung fehlt. Hier gilt die Gesellschaft selbst als Steuerpflichtiger und nicht die „dahinter stehenden“ Gesellschafter.

Nach Auffassung des BFH ist eine Mitunternehmerschaft mit der Verfahrensfolge der gesonderten und einheitlichen Feststellung bereits dann gegeben, wenn kein offenkundiges Gesellschaftsverhältnis, sondern ein wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis begründet wird, wodurch die Mitunternehmer Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiati-

ve erlangen. Hier bekräftigt der BFH, dass eine WEG durchaus ein dem Gesellschaftsverhältnis wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis im mitunternehmerschaftlichen Sinn errichten kann. Die Richter verweisen hier auf die sogenannte Gebrauchsregelung nach § 15 Wohnungseigentumsgesetz (WoEiG). Danach kann die WEG als solche unternehmerisch tätig sein, ohne dass sie sich dazu zusätzlich zu einer (gesonderten) GbR zusammenschließen muss. Ob diese Gemeinschaft als Bruchteilsgemeinschaft oder – wie hier die WEG – wegen ihrer höheren Organisationsform als vereinsähnliches Gebilde auftritt, hält der BFH für unbedeutend. Er argumentiert hier mit § 16 Abs. 1 WoEiG, wonach für die Zuordnung von gemeinsamen Einkünften der WEG das für Bruchteilsgemeinschaften geltende Recht anzuwenden ist. Dieses umfasst auch die gesonderte und einheitliche Feststellung. Durch mehrfache Änderung des WoEiG und neuerliche Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes habe sich daran nichts geändert. Insbesondere sei der in § 10 Abs. 6 Satz 1 des WoEiG normierte Gedanke der Teilrechtsfähigkeit nicht verändert worden. Danach könne die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer im Rahmen der gesamten Verwaltung des Gemeinschaftseigentums gegenüber Dritten und Wohnungseigentümern selbst Rechte erwerben und Pflichten eingehen. Dadurch wird die WEG nach Ansicht des BFH jedoch nicht zu einer Körperschaft im Sinne der Aufzählung in § 1 Abs. 1 KStG. Vielmehr lasse sich die WEG als „Verband sui generis“ zivilrechtlich keinem bestehenden Typus einer Personengesellschaft oder juristischen Person zuordnen.

Im dritten Schritt sieht der BFH die Merkmale der Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko bei der WEG als erfüllt. Nach dem WoEiG sind und bleiben die Wohnungseigentümer selbst die eigentlichen Herren und Träger der Verwaltung. Nach § 27 WoEiG sei ein beauftragter Verwalter nur weisungsgebundener Sachwalter fremden Vermögens. Er unterliege daher stets den rechtmäßigen Weisungen und Initiativen der Wohnungseigentümer. Zudem stehen den Wohnungseigentümern über die §§ 23, 24 WoEiG ausreichende Stimm- und Kontrollrechte zu.

Auch den Tatbestand des Mitunternehmerrisikos hält der BFH für erfüllt. Die Wohnungseigentümer sind über § 16 Abs. 1 WoEiG anteilig am Gewinn und Verlust der WEG beteiligt. Danach gebührt jedem Wohnungseigentümer ein seinem Anteil entsprechender Bruchteil der Nutzungen des gemeinschaftlichen Eigentums. Nach § 10 WoEiG haftet jeder Wohnungseigentümer einem Gläubiger zudem nach dem Verhältnis seines Miteigentumsanteils für Verbindlichkeiten der Gemeinschaft (quotale Außenhaftung mit eigenem Vermögen).

Anschließend arbeitet der BFH heraus, dass das Feststellungsverfahren nach § 180 AO zwingend durchzuführen und auf dieses auch nicht nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 dieser Vorschrift wegen Geringfügigkeit verzichtet werden kann. Zwar sei die WEG auf die Teilbereiche des Rechtslebens beschränkt, bei denen die Wohnungseigentümer im Rahmen der Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums als Gemeinschaft am Rechtsverkehr teilnehmen. Nach Maßgabe dieses zivilrechtlichen Vorverständnisses ist das steuerliche Feststellungsverfahren jedenfalls dann für die am Rechtsverkehr teilnehmende WEG

durchzuführen, wenn sie innerhalb ihres in § 10 Abs. 6 WoEigG vorgegebenen Verbandzwecks tätig wird. Den Begriff des Verbandzwecks legt der BFH hier weit aus: Er umfasst nach seiner Ansicht auch eine unternehmerische Tätigkeit der Eigentümergemeinschaft. Der BFH verweist hier auch darauf, dass das BHKW im Streitfall vornehmlich der Erzeugung von Wärme für das Wohnungseigentum diene und der zusätzlich erzeugte Strom ein zwangsläufig entstehendes Nebenprodukt war. Ausdrücklich bekräftigt der BFH hier die Rechtsauffassung des vorliegenden Finanzgerichts, dass die Stromeinspeisung der WEG in das Netz gegen Entgelt von untergeordneter Bedeutung war. Dieses liegt im Verbandszweck nach § 10 Abs. 6 WoEigG und erfordert nicht die Begründung einer eigenständigen GbR.

In seiner weiteren Prüfung gelangt der BFH zu dem Ergebnis, der von der Eigentümergemeinschaft beauftragte Verwalter habe mit der Abgabe der strittigen Feststellungserklärung 2009 keine fremde, sondern als Organ der WEG eine eigene Erklärungspflicht erfüllt. Auch im Feststellungsverfahren nach § 180 AO haben über § 34 Abs. 1 Satz 1 AO die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen und die Geschäftsführer von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. „Nicht rechtsfähig“ im Sinne des Gesetzeswortlauts sind solche Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die keine juristischen Personen sind, jedoch Träger steuerrechtlicher Rechte und Pflichten (wie zum Beispiel eine GbR) sein können. Aufgrund der vorab vom BFH erkannten Teilrechtsfähigkeit der WEG trifft auch den Verwalter eine entsprechende steuerrechtliche Deklarationspflicht. Eine geschäftsführende Ermächtigung des Verwalters sei schon in einem Beschluss der Eigentümerversammlung 2010 zu sehen, wonach die Umsatzsteuererklärungen für das BHKW von einem selbstständigen Berater gefertigt und die Erträge aus der Einspeisung des Stroms in die Rücklage eingestellt werden sollten. Nach Ansicht des BFH ergab sich hieraus eindeutig, dass die Wohnungseigentümer die steuerlichen Pflichten gegenüber dem Finanzamt hinsichtlich des BHKW nicht selbst erfüllen wollten.

Insoweit konnte der Verwalter auch nicht gegen § 2 Satz 1 des Steuerberatungsgesetzes verstoßen, wonach die Hilfeleistung in Steuersachen ausdrücklich den hierzu befugten Personen und Vereinigungen vorbehalten ist.

Im letzten Schritt beanstandete der BFH aber die Höhe der als Betriebsausgaben berücksichtigten Vorsteuer aus der Lieferung des BHKW. Aus diesem Grunde verwies er den Fall an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurück. Es wird noch eine Ermittlung des nach § 9b Abs. 1 EStG als Betriebsausgabe abzugsfähigen Vorsteuerbetrages vorzunehmen haben, der aufgrund der unternehmerischen Nutzung des BHKW bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann und somit nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des BHKW gehört.

Hier hob der BFH hervor, dass sich die mit dem BHKW erzeugten Produkte „Wärme“ und „Strom“ erheblich voneinander unterscheiden und dass dieses auch für die Marktpreise dafür gelte. Insoweit ist nach Ansicht des BFH der Anteil der nach § 15 UStG abzugsfähigen Vorsteuer umsatzbezogen und nicht nach den Leistungsdaten des BHKW zu ermitteln.

Urteilsanmerkungen



von Steuerberater Matthias Beer, Lüneburg,
www.beer-steuerberatung.de

Nach dem Sachverhalt ging es offensichtlich nur um eine geringe (Einkommen-) Steuerschuld des Revisionsklägers. Das Stehvermögen des Klägers in zwei Rechtszügen hat jedoch zur Klärung wichtiger Fragen im einkommensteuerlichen und verfahrensrechtlichen Umgang mit Wohnungseigentümergemeinschaften geführt. Wenn diese – im Zeitgeist des Klimaschutzes reisend – ein BHKW betreiben oder anderweitig gewerblich tätig sind, können sie nun auf sichere steuerliche Rechtsgrundlagen zurückgreifen.

Der BFH hat geklärt, dass die WEG als Rechtssubjekt im Sinne des § 10 Abs. 6 Satz 1 WoEigG eine gewerbliche Mitunternehmerschaft begründen kann. Für diese sind dann gewerbliche und wohl auch andere Einkünfte zwingend über § 180 AO gesondert und einheitlich festzustellen. Mit überzeugender Detailarbeit an den Vorschriften des WoEigG hat der BFH herausgearbeitet, dass die Wohnungseigentümer als Gemeinschaft unternehmerisch tätig sein können, ohne dass sie dazu ausdrücklich ein gesondertes (weiteres) Gesellschaftsverhältnis vereinbaren müssen. Mit der Beauftragung des Verwalters, die steuerlichen Pflichten zu erledigen, erfüllt die Wohnungseigentümergemeinschaft die ihr selbst obliegenden steuerlichen Belange. Das unterscheidet den Verwalter einer WEG von einem Hausverwalter, der für eine rechtlich anderweitig strukturierte Grundstücksgemeinschaft tätig ist.

Die Wärmelieferungen der Wohnungseigentümergemeinschaft sind nach § 4 Nr. 13 UStG von der Umsatzsteuer befreit. Dagegen unterliegt die Stromlieferung aus dem BHKW der Umsatzsteuerpflicht mit 19 %. Der BFH hat hier klargestellt, dass die Aufteilung der angefallenen Vorsteuern aus der Herstellung des BHKW nach den im Streitjahr bestehenden Marktpreisen für Strom und Wärme zu erfolgen hat. Dagegen dürften für eine einkommensteuerliche Aufteilung der Herstellungskosten für das BHKW weiterhin die Leistungsdaten gemäß dem Hersteller-Datenblatt für das BHKW maßgeblich bleiben.

Umsatzsteuer: Beweidungsleistungen eines Schäfers

Leitsatz

Entgeltliche Beweidungsleistungen eines Schäfers unterliegen der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG. Aufgrund der bei der Wanderschäferei bestehenden Besonderheiten steht dem nicht entgegen, dass der Leistungsempfänger die Beweidungsleistung aus Gründen des Natur- und Landschaftsschutzes bezieht.

BFH, Urteil vom 6.9.2018 – V R 34/17*

Der Sachverhalt

Der Revisionskläger führte eine Wanderschäferei als land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nach § 13 EStG. Er erzeugte und lieferte Schafe zu Schlachtzwecken. Daneben beweideten seine Schafe auch Grünflächen einer Immobilienmanagementgesellschaft. Auf das ihm für diese Dienstleistung gezahlte Entgelt wendete der Kläger die Besteuerung nach Durchschnittssätzen des § 24 Abs. 1 UStG an.

Bei einer Betriebsprüfung behandelte das Finanzamt diese entgeltlichen Beweidungsleistungen als Umsätze zum Regelsteuersatz von 19 %. Dementsprechend setzte es Umsatzsteuer fest.

Im außergerichtlichen Vorverfahren sowie im Klageverfahren der ersten Instanz hatte der Wanderschäfer keinen Erfolg. In seiner Vorentscheidung vom 28.6.2017 – 1 K 203/16 (EFG 2017, 1485) beschied ihm das Hessische Finanzgericht, zur Pauschalierung der Umsatzsteuer müsse eine landwirtschaftliche Dienstleistung vorliegen. Eine solche sei nicht gegeben, da die von der Immobilienmanagementgesellschaft als Leistungsempfängerin bezweckte Erhaltungs- und Entwicklungspflege keinen landwirtschaftlichen Zwecken gedient habe.

Im Revisionsverfahren argumentierte der Revisionskläger, nach dem Unionsrecht läge sehr wohl eine landwirtschaftliche Dienstleistung vor. Er sei als landwirtschaftlicher Erzeuger mit der normalen Ausrüstung seines landwirtschaftlichen Betriebs – nämlich seinen Tieren – tätig geworden. Schließlich stelle die Abgrasung der Grünflächen durch seine Schafe eine urtypische landwirtschaftliche Dienstleistung dar. Zudem trage seine entgeltliche Beweidungsleistung auch zur landwirtschaftlichen Urproduktion bei, da die Weideschafe geschlachtet und zu Fleisch- und Wurstwaren verarbeitet würden. Somit könne es nicht darauf ankommen, dass die Beweidungsleistung „an sich“ beim Leistungsempfänger zu landwirtschaftlichen Zwecken dienen müsse.

Das Urteil

Die Revisionsklage hatte in vollem Umfang Erfolg. Für die Inanspruchnahme der Umsatzbesteuerung nach Durchschnittssätzen muss der Unternehmer als Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs landwirtschaftliche Erzeugnisse liefern oder landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringen. Gemäß § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG gehören zu den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ausdrücklich auch Tierhaltungsbetriebe. Zur Beschreibung einer landwirtschaftlichen Dienstleistung verwies der BFH auf Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL). Solche muss von dem land- und forstwirtschaftlichen Erzeuger mithilfe seiner Arbeitskräfte oder der normalen Ausrüstung seines land-, forst- oder forstwirtschaftlichen Betriebs erbracht werden und normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen. Nach gesicherter höchstrichterlicher Rechtsprechung (zum Beispiel BFH vom 21.1.2015 – XI R 13/13, BStBl. 2015 II, S. 730) muss diese Dienstleistung vom Empfänger zu land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden. Dieser Grundsatz kann allerdings nicht uneingeschränkt gelten: Vielmehr kann nach Ansicht des BFH auch bei richtlinienkonformer Ausle-

gung die entscheidende Bedeutung des Wortlauts des nationalen (Umsatzsteuer-)Rechts nicht ausgehebelt werden. Die Wanderschäferei gilt gemäß der ausdrücklichen Anordnung in § 24 Abs. 2 Nr. 1 UStG als landwirtschaftlicher Betrieb. Die Beweidung im Rahmen einer Wanderschäferei kann im Verhältnis zum Grundstückseigentümer unentgeltlich, gegen Entgelt des Schäfers oder – wie im Streitfall – gegen Entgelt des Grundstückseigentümers erfolgen. Der Begriff der Wanderschäferei differenziert weder nach dem Vorliegen solcher Zahlungen noch nach der Person, die das Entgelt entrichtet. Somit umfasst die ausdrücklich im nationalen Umsatzsteuergesetz genannte Wanderschäferei alle Formen der Beweidungsleistung. Dem Umstand, dass die Immobilienmanagementgesellschaft als Empfängerin der vom Revisionskläger erbrachten Beweidungsleistung diese für außerlandwirtschaftliche Zwecke bezogen hat, maß der BFH daher keine Bedeutung bei. Unbeachtlich war auch, dass der Revisionskläger seine Tätigkeit überwiegend auf eigenen Flächen und nur ausnahmsweise – wie bei den hier umstrittenen Dienstleistungen – auf fremden Flächen ausgeübt hatte.

Urteilsanmerkungen

von Steuerberater Matthias Beer, Lüneburg,
www.beer-steuerberatung.de

Für den Bereich der Wanderschäferei dürfte die kommentierte Entscheidung breite Auswirkungen haben. Juristische Personen des öffentlichen Rechts oder auch klassische gewerbliche Unternehmer zahlen oft Entgelte für die Beweidung von Deich-, Heide- oder Ausgleichsflächen. In der Praxis versagt die Finanzverwaltung bislang den Einbezug dieser Entgelte in die Umsatzsteuerpauschalierung mit Hinweis auf Abschnitt 24.3 Abs. 5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE). Nach dieser Rechtsquelle ist die Frage, ob die zu beurteilende sonstige Leistung normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beiträgt, aus der Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen. Sie muss also dort zur land- oder forstwirtschaftlichen Erzeugung nach Anhang VII der MwStSystRL beitragen. Die Finanzverwaltung konzidiert hier nur, dass für die Inanspruchnahme der Umsatzsteuerpauschalierung nicht Voraussetzung ist, dass der Leistungsempfänger seine Erzeugertätigkeit auch im Rahmen eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes ausübt. Die in den Urteilsgründen zitierte BFH-Entscheidung vom 21.1.2015 hat die Finanzverwaltung in Abschnitt 24.3 Abs. 5 Satz 7 des UStAE übernommen. Mit seinem hier kommentierten Urteil hat der BFH geklärt, dass es auf diese Abgrenzungsmerkmale gemäß der bei Wanderschäferei gebotenen funktionalen Betrachtung nicht ankommt. Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung diese Entscheidung als Rechtsfortbildung für den Bereich der Wanderschäferei ansehen und sie bei gleichzeitiger Ergänzung des UStAE amtlich veröffentlichen wird.

besteht kein Ausschließlichkeitsgebot, nach dem nur aus der eigenen landwirtschaftlichen Produktion stammende Erzeugnisse verarbeitet werden dürfen, sondern nur ein Wesentlichkeitsgebot. Letzterem entspricht der im Streitfall hinzugegebene Fruchtgehalt von 14 %. K hat die Verarbeitungstätigkeit auch mit Mitteln ausgeübt, die normalerweise in land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden. Entscheidend ist insoweit, dass die Beimischung nach den Feststellungen des FG händisch und nicht unter Einsatz industrieller und landwirtschaftsuntypischer Maschinen erfolgte. Eine weitergehende Einschränkung auf völlig unwesentliche oder nur transportbedingte Bearbeitungen oder auf das bloße Haltbarmachen lässt sich Art. 295 Abs. 2 MwStSystRL nicht entnehmen.

Urteilsanmerkungen



von Sebastian Sträter, Dipl.-Finanzwirt und Steueramtmann im Niedersächsischen Finanzministerium

Mit seinem Urteil bestätigt der BFH die vorgehende Entscheidung des Niedersächsischen FG (Urteil vom 18.5.2017 – 5 K 160/15), nach der die Herstellung von Fruchtyoghurt unter Verwendung des aus der eigenen landwirtschaftlichen Produktion der K stammenden Haupterzeugnisses „Milch“ und der als nebensächlich einzustufenden, zugekauften Fruchtmischungen eine Verarbeitungstätigkeit eines Milchbauern darstellt.

§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG setzt voraus, dass der Inhaber eines LuF-Betriebs landwirtschaftliche Erzeugnisse liefert oder landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringt. Nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG wird die Steuer für die im Rahmen eines LuF-Betriebs ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen, bei denen es sich nicht um die in Satz 1 dieser Vorschrift näher bezeichnete Lieferung von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen oder um Leistungen mit Getränken oder mit alkoholischen Flüssigkeiten handelt, auf 10,7 % festgesetzt. Aus § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG ergibt sich ein Vorsteuerabzug in gleicher Höhe. Zu den LuF-Betrieben gehören nach § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG insbesondere Tierhaltungsbetriebe. Weitergehende Regelungen zum Umfang der Umsätze, die § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG unterliegen, enthält das nationale Recht nicht. Der BFH betont in seinem Urteil, dass § 24 Abs. 1 UStG nach seiner ständigen Rechtsprechung richtlinienkonform entsprechend Art. 295 ff. MwStSystRL auszulegen ist. Danach finden die sog. Pauschalausgleich-Prozentsätze gemäß Art. 300 f. MwStSystRL auf landwirtschaftliche Erzeugnisse und landwirtschaftliche Dienstleistungen Anwendung. Landwirtschaftliche Erzeugnisse sind dabei gemäß Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 MwStSystRL die Gegenstände, die im Rahmen der in Anhang VII zur Richtlinie aufgeführten Tätigkeiten von land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben erzeugt werden. Nach Anhang VII Nr. 2

Buchst. a zur Richtlinie gehört hierzu die Viehhaltung. Den landwirtschaftlichen Erzeugnissen sind die Erzeugnisse gleichgestellt, die aus bestimmten Verarbeitungstätigkeiten stammen. Denn Art. 295 Abs. 2 MwStSystRL stellt den in Anhang VII zur Richtlinie aufgeführten Tätigkeiten die Verarbeitungstätigkeiten gleich, die ein Landwirt bei im Wesentlichen aus seiner landwirtschaftlichen Produktion stammenden Erzeugnissen mit Mitteln ausübt, die normalerweise in land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden. Diese Kriterien erfüllt K – wie bereits dargestellt – bei der Herstellung ihres Fruchtyoghurts.

Außerdem widerspricht der BFH in seinem Urteil der Auffassung des FA, nach der unter Hinweis auf Abschn. 24.2 Abs. 2 UStAE zwischen einer ersten und einer zweiten Verarbeitungsstufe zu unterscheiden sei, da diese Unterscheidung in der MwStSystRL keine ausdrückliche Grundlage findet. Eine solche Unterscheidung kann daher, wie das FA in der mündlichen Verhandlung eingeräumt hat, nur zur begrifflichen Umschreibung der nach Art. 295 Abs. 2 MwStSystRL zulässigen und unzulässigen Verarbeitungstätigkeiten dienen, ohne dass dem weitergehende Bedeutung zukommt. Eine abweichende Beurteilung ergibt sich auch nicht aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Zwar lässt es dieser Grundsatz nicht zu, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Pro Med Logistik und Pongratz vom 27.2.2014 – C-454/12 C-455/12, EU:C:2014:111, BStBl. II 2015, 437, Rz. 52). Eine derartige Ungleichbehandlung ist aber der Anwendung der Sonderregelung des § 24 UStG, die auf Art. 295 ff. MwStSystRL beruht, immanent. Die Regelung führt zur Anwendung besonderer Steuersätze auf Leistungen, obwohl gleiche Leistungen anderer Unternehmer anderen Steuersätzen unterliegen können. M.E. dürfte das gegenständliche Urteil des BFH eine Erweiterung des Anwendungsbereichs der Durchschnittssatzbesteuerung für Land- und Forstwirte im Bereich der händischen Verarbeitungstätigkeiten bewirken, und zwar insbesondere dann, wenn die sog. zweite Verarbeitungsstufe betroffen ist. Steuerpflichtige mit gleichgelagerten Sachverhalten sollten das Urteil und die weitere Entwicklung im Blick behalten. Die Reaktion der Verwaltung bleibt abzuwarten.

Zwangsentnahme durch umfängliche Bestellung von Erbbaurechten einer ursprünglich land- und forstwirtschaftlich genutzten Fläche

Leitsatz des Autors

Die Bestellung von Erbbaurechten an mehr als 10 % der Fläche der gesamten als land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen erfassten Grundstücke kann zu einer Zwangsentnahme dieser Fläche aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen führen.

FG Münster, Urteil vom 26.4.2018 – 6 K 4135/14 F*,
Revision eingelegt (Az. des BFH: VI R 30/18)

Der Sachverhalt

Die Klägerin stritt mit dem Finanzamt darüber, ob diverse in 2012 veräußerte land- und forstwirtschaftliche Flächen im Veräußerungszeitpunkt noch Betriebsvermögen nach § 13 EStG darstellten. Der vorgenannte Veräußerungstatbestand ist in einen generationenübergreifenden Sachverhalt eingebettet. So war der Schwiegervater der Klägerin Eigentümer und in 1970 auch Verpächter dieser Grundstücke. Sie bildeten bis zur parzellierten Verpachtung spätestens im Herbst 1970 unstrittig Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nach § 13 EStG. Bei Verpachtungsbeginn umfasste dieser Betrieb landwirtschaftliche Eigentumsflächen von 77.476 m² und Waldflächen im Umfang von 13.035 m². Die gesamte Eigentumsfläche des Betriebs betrug somit 90.511 m². Für die Verpachtung einer ca. 4,8 ha großen Landwirtschaftsfläche erzielte der Schwiegervater ab Herbst 1970 eine Jahrespacht von 1.000 DM.

Am 15.12.1970 wurde ein Bebauungsplan rechtskräftig, welcher die Umwidmung einer Teilfläche von 14.579 m² Landwirtschaftsfläche zu Bauland vorsah. Der Schwiegervater der Klägerin bestellte an den dadurch gewonnenen Baugrundstücken im Umfang von 9.739 m² 26 Erbbaurechte. Von den verbleibenden 15 Bauplätzen veräußerte er acht Parzellen. Zur Arrondierung der Baugrundstücke kaufte er geringfügige Flächen im Umfang von 83 m² zu.

Mit Versterben des Schwiegervaters in 1981 entstand eine Erbengemeinschaft. Diese setzte sich aus dem Ehemann der Klägerin und deren gemeinsamen Kindern zusammen. Diese Erbengemeinschaft setzte sich in 1984 auseinander. Die vorgenannten Kinder erhielten die restlichen Baugrundstücke mit jährlichen Erbbauzinsen in Höhe von 7.277 DM. Der Ehemann der Klägerin erhielt den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Umfang von 75.932 m² Eigentumsfläche (davon noch 62.867 m² Landwirtschaftsfläche). Der Ehemann der Klägerin veräußerte in 1994 weitere landwirtschaftliche Nutzflächen. Dadurch reduzierten sich die Eigentumsflächen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes weiter auf 74.001 m².

Mit Versterben des Ehemanns in 2009 wurde die Klägerin Eigentümerin des Betriebs und führte sodann in 2012 die im Urteilsfall strittige Veräußerung von Landwirtschaftsflächen durch.

Das Finanzamt behandelte die Grundstücksverkäufe als betriebliche Veräußerungen nach § 13 EStG. Dagegen wandte die Klägerin ein, sie selber und auch ihr Rechtsvorgänger (ihr in 2009 verstorbener Ehemann) hätten die Flächen zu keinem Zeitpunkt selbst bewirtschaftet. Im Übrigen sei der vorhandene Betrieb der Land- und Forstwirtschaft in der nach dem Tod des Schwiegervaters erfolgten Erbauseinandersetzung 1984 zerschlagen worden, da die mitgeerbten Erbbaugrundstücke zu dem Zeitpunkt ebenfalls Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gewesen seien. Der in 1981 verstorbene Schwiegervater habe diese landwirtschaftsfremd genutzten Grundstücke nicht entnommen. Im Übrigen reiche die Bestellung von Erbbaurechten an sich nicht für eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen aus.

Dem hielt das Finanzamt entgegen, dass die in den 1970er Jahren durchgeführte Erbbaurechtsbestellung nicht nur an geringfügigen Flächen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens erfolgte. Somit sei schon bei Erbbaurechtsbestellung der davon betroffene Grund und Boden zwangsweise aus dem Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeschieden. Die Erbauseinandersetzung nach dem Tod des Großvaters in 1984 könne somit keine Betriebsaufgabe mehr bewirkt haben.

Der dagegen gerichtete Einspruch blieb erfolglos.

Das Urteil

Das Finanzgericht Münster hat die Klage abgewiesen.

Im Klageverfahren wiederholte die Klägerin ihren Vortrag, weder sie noch ihr in 2009 verstorbener Ehemann seien einer aktiven landwirtschaftlichen Tätigkeit nachgegangen. Schon der verstorbene Schwiegervater habe die Bewirtschaftung des Betriebs aufgrund einer Kriegsverletzung im Ersten Weltkrieg eingestellt. Nachweislich sei der Betrieb seit 1936 insgesamt verpachtet gewesen. Rechtlich verwies der Kläger auf ein „Arbeitspapier der Finanzverwaltung“, nach dem bei der Verpachtung eines Betriebs vor dem 21.6.1948 im Ganzen davon ausgegangen werden könne, dass der Betrieb bei Pachtbeginn bereits aufgegeben worden sei. Zudem sei der Finanzverwaltung auch im Jahr 1978 der Tatbestand der Verpachtung des gesamten Betriebs mitgeteilt worden. Somit müsse auf Basis der damals geltenden Rechtslage die Finanzverwaltung bereits eine Betriebsaufgabe in verjährter Zeit annehmen. Auch bestritt die Klägerin die Auffassung des beklagten Finanzamtes, eine Betriebsaufgabe käme nur bei Abgabe einer ausdrücklich formulierten Aufgabeerklärung in Betracht. Hier – so die Klägerin – müsse man die Nichtausübung eines vormals land- und forstwirtschaftlichen Betriebs seit annähernd 100 Jahren würdigen. Bei einem solchen Fall könne die Beweislast für das Vorliegen einer Aufgabeerklärung nicht bei der Klägerin angesiedelt werden. Hier sah sich die Klägerin als unverschuldet in Beweisnot geraten, weil eine etwaige Aufgabeerklärung eines ihrer Rechtsvorgänger beim Finanzamt auch durch dortige Aktenvernichtung untergegangen sein könnte. Zudem habe das Finanzamt weder von ihr noch ihren Rechtsvorgängern die Abgabe einer Feststellungserklärung für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft verlangt. Ferner trug die Klägerin vor, die bewertungsrechtliche Behandlung der land- und forstwirtschaftlichen Flächen könne für die ertragsteuerliche Beurteilung kein Indiz darstellen.

Hilfsweise beantragte die Klägerin die Anwendung einer finanzamtlichen Billigkeitsregelung. Schließlich sei nach einem koordinierten Ländererlass des Finanzministeriums Niedersachsen vom 2.12.1965 aufgrund der spätestens in 1970 nachweislichen Verpachtung des Betriebes eine Betriebsaufgabe mit steuerlicher Wirkung erfolgt.

Als weiteren Hilfsantrag machte die Klägerin geltend, dass nach der Auffassung der Finanzverwaltung zur parzellierten Verpachtung und der damit verbundenen Betriebsaufgabe in verjährter Zeit nach § 163 AO die Veräußerungsgewinne der Bauplätze 2012 aus Billigkeitsgründen bei der Steuerfestsetzung nicht zu berücksichtigen seien.

Ferner vertrat die Klägerin die Ansicht, dass allein die Bestellung von Erbbaurechten an Landwirtschaftsflächen zum Zwecke der Bebauung zu Wohnzwecken durch Dritte nicht ausreiche, eine Entnahmehandlung ihres Schwiegervaters im Jahr 1970 bei Bestellung dieser Erbbaurechte anzunehmen.

Das beklagte Finanzamt erwiderte, die Einstellung der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit durch den Schwiegervater der Klägerin aufgrund der Kriegsverletzung 1918 sei keine Betriebsaufgabe, sondern lediglich eine Betriebsunterbrechung. Mangels Aufgabeklämung hätten die land- und forstwirtschaftlichen Flächen ihre Betriebsvermögenseigenschaft auch über die Verpachtungsdauer bis 2012 nicht verloren. Weiterhin hätten die in 1970 aufgrund des Bebauungsplans gewonnenen Bauplätze bei Erbbaurechtsbestellung und parzelliertem Verkauf ihre Betriebsvermögenseigenschaft verloren, da es sich insoweit nicht um geringfügige Flächen im Vergleich zur Gesamtfläche des Betriebs gehandelt habe. Insoweit scheide eine Betriebsaufgabe durch Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft nach dem Tode Schwiegervaters im Jahre 1984 aus.

Das Finanzgericht Münster folgte der Rechtsauffassung des beklagten Finanzamtes in vollem Umfang.

Erster Ausgangspunkt der richterlichen Betrachtung ist, dass ursprünglich ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nach § 13 EStG vorgelegen habe. Als Indizien dafür bewertet das Gericht die Einheitsbewertung als Stückländerei, die regelmäßig geleisteten Beiträge an die landwirtschaftliche Berufsgenossenschaft sowie auch die unstrittige Entrichtung von Beiträgen an die Landwirtschaftskammer. Letzteres – so das Finanzgericht – sei sogar bis zum Jahr der strittigen Veräußerung der Flächen in 2012 erfolgt. Aufgrund dieser objektiven Beweisanzeichen müsse zwingend Betriebsvermögen nach § 13 EStG angenommen werden. So übersteige der vom Schwiegervater ursprünglich noch selbst bewirtschaftete Umfang der landwirtschaftlichen Flächen von rund 9 ha die Aufgriffsgrenze von 3.000 m² bei weitem. Zudem ergäben die Einheitswertakten, dass es sich seinerzeit um einen landwirtschaftlichen Betrieb mit Wohn- und Wirtschaftsteil handelte. An dieser Beurteilung – so die Feststellung des Gerichts – habe sich später nichts geändert. Auch der schriftliche Hinweis an das Finanzamt vom 9.12.1936 auf die Gesamtverpachtung des Betriebs bewerteten die Richter lediglich als Indiz für eine dauerhafte Betriebsunterbrechung. Weiterhin verwies das Finanzgericht Münster darauf, dass die Grundstücksveräußerung in 2012 zu ihrer Rechtswirksamkeit der Genehmigung der Landwirtschaftskammer bedurfte.

Im zweiten Argumentationsansatz verwarf das Finanzgericht Münster den klägerischen Vortrag, die in 2012 veräußerten Flächen seien vorher aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen entnommen worden. Hier verwiesen die Richter die Klägerin auf den Beschluss des BFH vom 5.7.2006 – IV B 91/05, BFV/NV 2006, 2245. Schon dort habe der BFH entschieden, dass früher landwirtschaftlich genutzte Grundstücke ohne ausdrückliche Entnahmehandlung landwirtschaftliches Betriebsvermögen blieben, sofern sie nicht infolge einer Nutzungsänderung zu notwendigem Privatvermögen würden. Mit Hinweis auf das weitere BFH-Urteil vom 7.2.2002 – IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135 verwarf das Finanzgericht Münster auch den kläge-

rischen Einwand, wonach eine frühere Entnahme in verjährter Zeit durch die Erklärung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG hinreichend dokumentiert sei.

Im dritten Argumentationsschritt befasste sich das Finanzgericht Münster mit der ertragsteuerlichen Würdigung der in 1984 auseinandergesetzten Erbengemeinschaft. Die Münsteraner Richter verwiesen auf die Rechtsprechung des BFH (z. B. Urteil vom 14.7.2016 – IV R 19/13, BFH/NV 2016, 1702), wonach ein landwirtschaftlicher Betrieb bei Aufteilung der landwirtschaftlichen Flächen nach dem Tod des Betriebsinhabers auf die Erben zu deren jeweiligem Alleineigentum mit einkommensteuerlicher Wirkung aufgegeben wird. An dieser Stelle hoben die Richter jedoch hervor, dass im Urteilsfall sämtliche Flächen als Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Rahmen der Erbauseinandersetzung in einer Hand auf den Ehemann der Klägerin übergegangen seien. Schon bei Erbbaurechtsbestellung in den Jahren 1970 bis 1974 seien diese aus dem einkommensteuerlichen Betriebsvermögen ausgeschieden. So sei der Schwiegervater der Klägerin in 1970 Eigentümer von insgesamt 90.511 m² land- und forstwirtschaftlichen Flächen gewesen. Dazu habe das in dieser Zeit entwickelte Bauland zu Größe von 14.579 m² gehört. Daraus seien im Rahmen der Parzellierung die 26 Erbbaurechtsgrundstücke mit einer Gesamtfläche von 9.739 m² sowie weitere bereits in 1970 bis 1974 veräußerte Parzellen zur Gesamtgröße von 4.980 m² entstanden. An dieser Stelle nimmt das Finanzgericht Münster Bezug auf die BFH-Rechtsprechung, nach der allein die Belastung eines Betriebsgrundstücks mit einem Erbbaurecht noch keine Entnahme dieses Grundstücks aus dem Betriebsvermögen bewirkt – selbst dann nicht, wenn der Erbbauberechtigte dieses Grundstück mit einem Wohnhaus bebaut (BFH vom 10.12.1992 – IV R 115/91, BStBl. 1993 II, 342).

In der Bezugsentscheidung habe der BFH herausgearbeitet, dass dem Gesamtbild der Verhältnisse erst dann eine einkommensteuerliche Bedeutung beigemessen werden kann, wenn der Umfang der erbaurechtsbelasteten Flächen die Grenze von 10 % der eigentumsmäßigen Gesamtfläche des Betriebs übersteigt. Im hier zu beurteilenden Sachverhalt habe allein der Umfang der erbaurechtsbelasteten Fläche 9.739 m² betragen. Gemessen an der Gesamtfläche des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs von 90.511 m² entspricht dieses einem Anteil von 10,76 % der Gesamtfläche. Somit – so das Finanzgericht Münster – sei die von der BFH-Rechtsprechung herausgearbeitete Geringfügigkeitsgrenze von 10 % der Gesamtfläche überschritten. Aufgrund dieser Feststellung sei – bezogen auf den Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung in 1984 – hinsichtlich einer einkommensteuerlichen Fortführung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zusätzlich das Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen.

Hierfür erachtet es das Finanzgericht Münster als bedeutsam, dass nicht nur Erbbaurechte an einer Fläche von 9.739 m² bestellt, sondern weitere gewonnene Bauplätze im Umfang von 4.918 m² (an denen keine Erbbaurechte bestellt worden sind) bis Januar 1974 an Dritte veräußert worden sind. Im Ergebnis sei somit sogar ein landwirtschaftliches Flurstück zu Größe von 14.579 m² aus einem insgesamt 90.511 m² großen land- und forstwirtschaftlichen Eigentumsbetrieb ausgeschieden.

Weiter berücksichtigten die Richter zulasten der Klägerin, dass deren Schwiegervater seinerzeit kleine Eckgrundstücke zu Größe von insgesamt 83 m² zu Abrundung der Verkehrsflächen bzw. zur Ergänzung der Erbbaugrundstücke hinzuerworben hatte. Diese konnten zu keinem Zeitpunkt landwirtschaftlich genutzt werden.

Insgesamt habe der Schwiegervater der Klägerin durch die Veräußerung von Flächen zur Erschließung des Wohngebiets, durch die Veräußerung einzelner Bauplätze und insbesondere durch die Bestellung von 26 Erbbaurechten zur anschließenden Bebauung eine Gesamtverwertung des vom Bebauungsplan erfassten landwirtschaftlichen Grundstücks vorgenommen. Diese Disposition führte nach Auffassung des Finanzgerichts Münster zu einer endgültigen Nutzungsänderung dieser ursprünglich landwirtschaftlich genutzten Fläche.

Zusätzlich begründeten die Finanzrichter ihre Klageabweisung mit einem Vergleich zwischen den Erträgen aus den 26 bestellten Erbbaurechten einerseits und den Pachtzinsen für die übrigen verpachteten Flächen andererseits. So habe nach Realisierung des Baugebiets einer Jahrespacht aus der parzellierten Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen von 1.000 DM jährlicher Erbbauzins von 7.277 DM gegenübergestanden. So führe die Prüfung des Gesamtbilds der Verhältnisse zu der Erkenntnis, dass die Erträge aus Vermögensverwaltung die Erträge aus der Verpachtung der „klassischen“ land- und forstwirtschaftlichen Flächen dauerhaft überwogen. Daraus folgerten die Finanzrichter, dass die durch die Bebauung eingetretene Nutzungsänderung der ursprünglichen Landwirtschaftsfläche einen Umfang angenommen habe, durch den sowohl der ursprüngliche (landwirtschaftliche) Charakter dieser Fläche als auch der Charakter des landwirtschaftlichen Betriebs derart verändert wurde, dass hinsichtlich der Erbbaugrundstücke und der daraus erzielten Erbbauzinsen eine (private) Vermögensverwaltung anzunehmen sei.

Insoweit – so die Richter – könne nicht mehr von einer landwirtschaftlichen Betätigung und auch nicht mehr vom gewillkürten land- forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen ausgegangen werden.

Dadurch sei es nach richterlicher Auffassung bereits bei Realisierung des Baugebiets in den siebziger Jahren zu einer Zwangsentnahme der Erbbaugrundstücke aus dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gekommen. Der Vollzug der Erbaueinandersetzung in 1984 konnte – entgegen der klägerseitigen Auffassung – nicht mehr zu einer Zerschlagung bzw. Zwangsaufgabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs führen. An dieser Stelle hob das Finanzgericht vor, dass das „klassische“ land- und forstwirtschaftliche Betriebsvermögen und damit der „Betrieb an sich“ ausschließlich auf den Ehemann der Klägerin übergegangen sei. Auf die weiteren Erben des Schwiegervaters sei – in Form der Erbbaugrundstücke und einiger nicht veräußerter Bauplätze – lediglich einkommensteuerliches Privatvermögen übertragen worden.

Schließlich verwies das Finanzgericht Münster den Kläger darauf, dass die Verpachtung der zum landwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Flächen durch die Rechtsvorgänger der Klägerin nicht zur Aufgabe des Betriebs geführt habe, weil es an der erforderlichen Aufgabekerklärung gefehlt habe. Diese Rechtsauffas-

sung ergebe sich bereits aus dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl. III 1964, 124. Mit Urteil vom 15.10.1987 – IV R 91/85, BStBl. II 1988, 257 habe der BFH diese Rechtsauffassung auch bestätigt. Aufgrund dieser Rechtslage bestätigten die Richter eine die Klägerin treffende Feststellungslast zur Betriebsaufgabe, weil die Klägerin schließlich einen steuerentpflichtenden Vorgang vortrage.

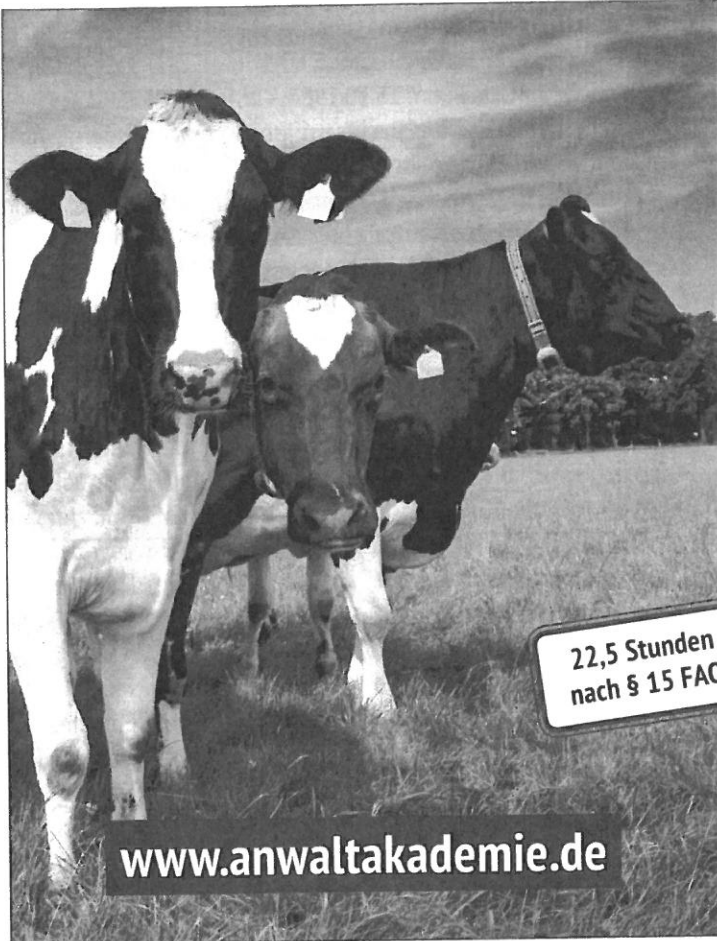
Letztendlich verwarf das Finanzgericht Münster den Einwand der Klägerin, dass ihr Betrieb aufgrund der parzellenweisen Verpachtung der Grundstücke nach damaliger Verwaltungsauffassung als aufgegeben gelten müsse. Hier handele es sich um eine verwaltungsmäßige Billigkeitsmaßnahme im Sinne der §§ 163, 227 AO, über die in einem gesonderten Verfahren zu entscheiden sei.

Urteilsanmerkungen

von Steuerberater Matthias Beer, Lüneburg,
www.beer-steuerberatung.de

Die nach Auffassung des Autors zutreffende Entscheidung des Finanzgerichts Münster ist bemerkenswert, weil sich in ihr die höchstrichterlich abgesicherte Dogmatik zur Aufgabe land- und forstwirtschaftlicher Betriebe sozusagen „von der anderen Seite“ zeigt. Zwar geht es auch hier um die Beurteilung der Frage, ob die Veräußerung von Landwirtschaftsflächen den betrieblichen Veräußerungstatbestand nach § 13 EStG erfüllt. Das Finanzgericht Münster bejaht dies, nachdem es zuvor die Entnahme von ursprünglich landwirtschaftlich genutzten Flächen zu landwirtschaftsfremden (Bauland-)Zwecken in verjährter Zeit herauszuarbeiten hatte. Diese vorherige Würdigung sicherte im Urteilsfall die Betriebsvermögenseigenschaft der restlichen land- und forstwirtschaftlichen Flurstücke. Diese wurden bei Erbaueinandersetzung – quasi als Gesamtbetrieb – allein auf den Ehemann der Klägerin übertragen. Ein klassischer Fall des § 6 Abs. 3 EStG also!

Den Urteilsgründen ist zu entnehmen, dass das Finanzgericht Münster die für die Klägerin nachteilige Prüfung des Gesamtbilds der Verhältnisse wohl nicht vorgenommen hätte, wenn die 26 erbaurechtsbelasteten Flächen nicht mehr als 10 % der gesamten Eigentumsfläche des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgemacht hätten. In dem Fall wären diese unter dem Schuttschirm der vom BFH in wiederholten Entscheidungen entwickelten 10 %-Grenze bis zum Zeitpunkt der Erbaueinandersetzung 1984 Betriebsvermögen nach § 13 EStG geblieben. Im Urteils Sachverhalt war aber die 10 %-Grenze knapp überschritten worden. Wäre nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Überwiegen der Vermögensverwaltung nicht anzunehmen gewesen, wären die erbaurechtsbelasteten Flächen sowie die restlichen Bauplätze Betriebsvermögen geblieben. Mit der Übertragung dieser Flächen im Rahmen der Erbaueinandersetzung 1984 und der damit verbundenen Übertragung von mehr als 10 % der



22,5 Stunden
nach § 15 FAO

www.anwaltakademie.de



74. Agrarrechtseminar

23. bis 26. September 2019 in Goslar

Vortragsthemen u. a.

- Bau- und Immissionsschutzrecht
- Das agrarrechtliche Familienrecht
- Aktuelle Fragen zum landwirtschaftlichen Steuerrecht
- Umweltrecht und landwirtschaftliche Rechtsprechung 2018/19
- Gesellschaftsanteile – Landwirtschaftliche Unternehmensnachfolge
- Primär- und Sekundäransprüche im Altenteilsrecht

Diskussionsforen

Neben den Vorträgen gibt es Foren zu aktuellen Entwicklungen im landwirtschaftlichen Boden- und Enteignungsrecht, Agrarwirtschaftsrecht, Tierzucht-, Tierschutz- und Tierseuchenrecht, landwirtschaftlichen Erbrecht, Umweltrecht- und Naturschutzrecht sowie im landwirtschaftlichen Sozialversicherungsrecht.

„Landwirtschaftsflächen“ auf andere Erben wäre es dann in der Tat zu einer faktischen Betriebsaufgabe – durch Zerschlagung – gekommen. Auf dieser Ansicht fußte ja auch ein wesentliches Argument der Klägerin.

Unklar bleibt, wie der Fall bei Erbauseinandersetzung 1984 zu beurteilen gewesen wäre, wenn die erbaurechtsbelasteten Flächen tatsächlich nicht mehr als 10 % der gesamten land- und forstwirtschaftlichen Flächen umfassten hätten. Nach der BFH-Entscheidung vom 24.2.2005 (BFH/NV 2005, 1062, bestätigt durch BFH-Urteil vom 18.6.2015, BFH/NV 2015 1398) wäre die unentgeltliche Betriebsübertragung mit Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG auf den vorverstorbenen Ehemann der Klägerin dann grundsätzlich nicht gefährdet gewesen. Nach der vorgenannten BFH-Rechtsprechung führt der Zurückbehalt von nicht mehr als 10 % der land- und forstwirtschaftlichen Eigentumsflächen zur Entstehung eines verkleinerten (restlichen) Eigentumsbetriebs. Hier wäre allerdings zu fragen, ob in dem Fall, wenn der verkleinerte Restbetrieb lediglich erbaurechtsbelastete Flächen sowie einige Bauplätze und keine „an sich“ noch landwirtschaftlich genutzten Flurstücke umfasst hätte, diese Rechtsprechung zum verkleinerten Betrieb überhaupt anwendbar wäre.

Es ist zu erwarten, dass der BFH die eingelegte Revision abweisen wird. Die Rechtslage, nach der die Aufgabe von Betrieben an eindeutige Aufgabeerklärungen geknüpft

werden muss, ist m. E. eindeutig. Sie hat über § 16 Abs. 3b EStG auch unmittelbar Einzug in das Einkommensteuergesetz gehalten.

Die (Revision-)Klägerin bzw. deren Steuerberater sollte sich auch aus anderen Gründen fragen, ob sie mit der Revision beim BFH tatsächlich „auf der richtigen Kirmes“ ist. Den Hinweis auf eine solche Überlegung gibt das Finanzgericht Münster selbst mit seiner Feststellung, dass die frühere, für die Klägerin günstige („billige“) Verwaltungsauffassung zur Betriebsaufgabe in verjährter Zeit hinsichtlich deren Bindungswirkung in einem gesonderten Verfahren zu prüfen ist. Nur in diesem Billigkeitsverfahren nach den §§ 163 und 227 AO kann die Klägerin bei nachweislichem Pachtbeginn vor dem 15.4.1988 auf die für die Finanzverwaltung verbindliche Auffassung zur Betriebsaufgabe für Fälle der sogenannten parzellenweisen Verpachtung eines ganzen landwirtschaftlichen Betriebs pochen. Gemäß dieser Verwaltungsauffassung liegt mit Beginn der parzellenweisen Verpachtung grundsätzlich eine Zwangsaufgabe des landwirtschaftlichen Betriebs vor, es sei denn, der damalige Verpächter hatte ausdrücklich oder schlüssig (etwa durch Erklärung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft) eine Fortführungserklärung abgegeben. Hier könnte sich der „Königsweg“ eröffnen. Nach dem vorgestellten Sachverhalt dürfte es in diesem Billigkeitsverfahren zumindest an einer Nachweisbarkeit der frühen Verpachtung nicht scheitern.