

Agrarbetrieb, Ausgabe 6/2022
(2 Aufsätze)

Rechtsprechung*

Bedeutung des Neutralitätsgrundsatzes für Steuersatzermäßigungen

Leitsätze

1. Ein Mitgliedstaat, der auf der Grundlage von Art. 122 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) einen ermäßigten Steuersatz für Lieferungen von Brennholz schafft, kann dessen Anwendungsbereich anhand der Kombinierten Nomenklatur auf bestimmte Kategorien von Lieferungen von Brennholz begrenzen, sofern der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird (Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil Finanzamt A vom 03.02.2022 – C-515/20, EU: C:2022:73 – Änderung der Rechtsprechung).
2. Daher können Holzhackschnitzel auch dann nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. der Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a zum UStG der Steuersatzermäßigung unterliegen, wenn sie bei richtlinienkonformer Auslegung entsprechend Art. 122 MwStSystRL Brennholz im Sinne der Warenbeschreibung der Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a zum UStG sind. Dem steht das Fehlen der hierfür erforderlichen zolltariflichen Voraussetzung nicht entgegen, wenn die Holzhackschnitzel und das die zolltarifliche Voraussetzung erfüllende Brennholz austauschbar sind.

BFH, Urteil vom 21.04.2022 – V R 2/22 (V R 6/18)*

Der Sachverhalt

Im Streitjahr 2015 lieferte die Klägerin (Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte) zwei Sorten von Holzhackschnitzeln. Zum einen handelte es sich dabei um sogenannte Industriebrennhackschnitzel. Diese erzeugte die Klägerin aus Sägereistholz, welches bei der Zerlegung von Baumstämmen anfiel und mittels speziell ausgestatteten Häckslern zu Holzhackschnitzeln zerkleinert wurde.

Zum anderen lieferte die Klägerin Waldhackschnitzel, die sie bei der Waldpflege aus im Wald mechanisch zerhacktem Wipfel- oder Schwachholz gewann.

Im Dezember 2015 lieferte die Klägerin Waldhackschnitzel umsatzsteuerpflichtig an die Gemeinde A. Im selben Monat lieferte die Klägerin Industriebrennhackschnitzel an das Pfarramt B. Im Rahmen dieser umsatzsteuerpflichtigen Lieferung war die Entsorgung der Asche, die bei der Verbrennung der Holzhackschnitzel entstand, ohne gesondertes Entgelt enthalten.

Schließlich lieferte die Klägerin in Erfüllung eines Vertrages über das „Betreiben einer Hackschnitzelheizungsanlage einschließlich Wartung und Reinigung“ Holzhackschnitzel an die Gemeinde C. Sie übernahm auch hier die Rücknahme der Asche, den Festbrennstoffkesselbetrieb einschließlich der Kesselreinigung, die Wartung sowie den Betrieb von Holzheizkessel- und Brennstoffbeschickungsanlage inklusive Erstellung von Messungen.

In der Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 2015 wendete die Klägerin zunächst gemäß einer vom revisionsbeklagten

Finanzamt während einer Umsatzsteuersonderprüfung geäußerten Rechtsauffassung auf alle drei vorgenannten Leistungen den Regelsteuersatz von 19 % an.

Dagegen wandte sich die Klägerin anschließend mit einer Sprungklage beim Finanzgericht München. Während des finanzgerichtlichen Verfahrens trat die nach § 168 AO als Steuerfestsetzung geltende Umsatzsteuerjahreserklärung 2015 an die Stelle der Umsatzsteuervoranmeldung. Die Jahreserklärung wurde gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens.

In seiner Entscheidung vom 19.12.2017 – 2 K 668/16 (EFG 2018, 509) gab das Finanzgericht der Klage teilweise statt. Die Lieferungen von Holzhackschnitzeln an die Gemeinde A und das Pfarramt B (einschließlich der Nebenleistung in Form der Ascheentsorgung) unterwarf es dem ermäßigten Steuersatz von 7 % nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Dagegen wertete es den von der Klägerin gegenüber der Gemeinde C erbrachten Leistungstatbestand als Leistungsbündel, welches als einheitliche Gesamtleistung anzusehen und folglich mit dem Regelsteuersatz zu versteuern sei.

Sowohl die Klägerin als auch das Finanzamt legten gegen diese Vorentscheidung Revision ein. Die Klägerin machte geltend, dass die Betriebsdienstleistungen an die Gemeinde C als unselbstständige Nebenleistungen zur Holzlieferung zu beurteilen seien. Daher gebe die ermäßigt mit Umsatzsteuer zu belegende Lieferung der Holzhackschnitzel der Gesamtleistung das Gepräge.

Das Finanzamt trug in seiner Revision vor, dass die von der Klägerin produzierten Holzhackschnitzel nicht zum ermäßigten Steuersatz geliefert werden könnten, weil die Auslegung der Begriffe in der Anlage 2 zum UStG allein nach den zollrechtlichen Vorschriften zu erfolgen habe. Eine Lieferung von Brennholz in „ähnlicher Form“ im Sinne der dortigen Unterposition 4401 10 00 der Kombinierten Nomenklatur (KN) läge nicht vor. Das Finanzgericht habe den Begriff der „ähnlichen Form“ zur Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität zu weit ausgelegt. Auch bestünde nicht die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung.

Der mit dem Urteilsfall befasste V. Senat des BFH hat sodann das Verfahren gemäß § 74 FGO ausgesetzt und dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Die drei nachfolgend genannten Vorlagefragen hat der EuGH sodann wie folgt beantwortet:

1.) Ist der Begriff des Brennholzes in Art. 122 der Richtlinie 2006/112/EG dahin auszulegen, dass er jegliches Holz umfasst, das nach seinen objektiven Eigenschaften ausschließlich zum Verbrennen bestimmt ist?

Nach Ansicht des EuGH ist der vorgenannte Artikel dahin auszulegen, dass der Begriff „Brennholz“ im Sinne dieses Artikels jegliches Holz bezeichnet, das nach seinen objektiven Eigenschaften ausschließlich zum Verbrennen bestimmt ist.

2.) Kann ein Mitgliedstaat, der auf der Grundlage von Art. 122 der Richtlinie 2006/112/EG einen ermäßigten Steuersatz für

Lieferungen von Brennholz schafft, dessen Anwendungsbereich entsprechend Art. 98 Abs. 3 der Richtlinie 2006/112/EG anhand der Kombinierten Nomenklatur genau abgrenzen?

Nach Ansicht des EuGH ist der vorbezeichnete Artikel dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat, der in Anwendung dieser Bestimmung einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz für Lieferungen von Brennholz schafft, dessen Anwendungsbereich anhand der Kombinierten Nomenklatur auf bestimmte Kategorien von Lieferungen von Brennholz begrenzen kann, sofern der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird.

3.) Schließlich hat der BFH dem EuGH die Frage vorgelegt, ob im Fall der Bejahung der Frage zu 2.) der Anwendungsbereich der Steuerermäßigung für die Lieferung von Brennholz anhand der Kombinierten Nomenklatur auch dann abgegrenzt werden dürfe, wenn die Lieferung verschiedene Formen von Brennholz betrifft, die sich nach ihren objektiven Eigenschaften und Merkmalen zwar unterscheiden, aber aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers nach dem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung demselben Bedürfnis (hier: Heizen) dienen und somit miteinander im Wettbewerb stehen.

Hierzu hat der EuGH geurteilt, dass es dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht entgegensteht, die Lieferung von Holzhackschnitzeln nach dem nationalen Recht dann vom ermäßigten Mehrwertsteuersatz auszuschließen (obwohl dieser den Lieferungen anderer Formen von Brennholz zugutekommt), wenn Holzhackschnitzel und diese anderen Formen von Brennholz für den Durchschnittsverbraucher nicht austauschbar sind.

Das Urteil

Der BFH hat seine Rechtsprechung auf diese Vorabentscheidung des EuGH ausgerichtet. Er bestätigte in vollem Umfang die Vorentscheidung des Finanzgerichts München, wonach die Lieferung von Holzhackschnitzeln an die Gemeinde A und das Pfarramt B dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegt, während die Klägerin gegenüber der Gemeinde C eine einheitliche, mit 19 % Umsatzsteuer zu belegende Leistung erbracht hat.

In Verbindung mit der Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a zum UStG ordnet § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG eine Steuersatzermäßigung für die Lieferung von Brennholz entsprechend den dort in der zweiten und dritten Spalte genannten Bedingungen an. Danach bezieht sich die Steuersatzermäßigung gemäß der Warenbezeichnung der zweiten Spalte auf „Brennholz in Form von Rundlingen, Scheiten, Zweigen, Reisigbündeln oder ähnlichen Formen“, das entsprechend der Verweisung auf den „Zolltarif“ in der dritten Spalte in die „Unterposition 4401 10 00“ der KN einzureihen ist. Der BFH verweist hier auf Art. 122 MwStSystRL als die unionsrechtliche Grundlage, nach der die Mitgliedstaaten auf die Lieferungen von Brennholz einen ermäßigten Steuersatz anwenden dürfen.

An dieser Stelle verwirft der BFH seine bisherige Rechtsprechung, wonach einer zolltariflichen Einstufung Vorrang gegenüber dem umsatzsteuerlichen Neutralitätsgrundsatz zukam. Er führt aus, dass Gegenstände, die in unterschiedliche Unterpositionen der KN einzureihen sind, nicht als ungleichartig angesehen werden dürften, wenn sie über einen „identischen Anwendungsbereich“ und „Verwendungszweck“ verfügen und somit

die gleiche Wirkung haben. Diese Voraussetzung sah der BFH im Urteilssachverhalt als erfüllt an. Für die Frage der Gleichartigkeit des Brennholzes müsse auf dessen Warenbezeichnung eingegangen werden. Danach sei Brennholz jegliches Holz, das nach seinen objektiven Eigenschaften ausschließlich zum Verbrennen bestimmt ist, wobei es um ein Verbrennen zum Heizen öffentlicher oder privater Räumlichkeiten geht und es in Bezug auf die objektiven Eigenschaften auf den im Voraus festgelegten Trocknungsgrad ankommt. Hierzu habe das Finanzgericht München eindeutige Feststellungen zum Sachverhalt getroffen, an die der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden sei.

Liegt somit Brennholz in der von der Anlage 2 Nr. 48 Buchst. a zum UStG erfassten Art vor, kann es von einer auf bestimmte Formen von Brennholz beschränkten Steuersatzermäßigung nur dann ausgeschlossen werden, wenn die beiden Arten des Brennholzes für den Durchschnittsverbraucher nicht austauschbar sind. Die Austauschbarkeit der Holzhackschnitzel hat jedoch das Finanzgericht München laut BFH im Vorverfahren ohne Rechtsverstoß bejaht. Nach Ansicht der Münchner Richter liegt eine solche Austauschbarkeit auch dann vor, wenn die gleichwohl zwischen den Brennholzarten bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Gegenständen nicht erheblich beeinflussen. Für eine (einheitliche) umsatzsteuerliche Beurteilung sei hier entscheidend, dass es einem Verbraucher in erster Linie auf den jeweiligen Brennwert des Holzes und somit auf den gleichartigen Inhalt der verschiedenen Brennholzformen ankommt. Unerheblich für den Durchschnittsverbraucher ist laut BFH auch, dass zur Bestimmung des Anwendungsbereiches der Steuersatzermäßigung ausgeführt wird, dass die Regelung finanzielle Nachteile gewerblicher Anbieter im Vergleich zu forstwirtschaftlichen Erzeugern, welche die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG anwenden und somit nur 5,5 % USt in ihren Rechnungen ausweisen, vermeiden soll.

In seinen weiteren Urteilsgründen hebt der BFH hervor, dass nach der Rechtsprechung des EuGH die nationalen Gerichte bei einem Widerspruch zwischen den Vorschriften des nationalen Rechts und den Bestimmungen des Unionsrechts gehalten sind, dem Unionsrecht gegenüber dem richtlinienwidrigen nationalen Recht Anwendungsvorrang einzuräumen.

Vor diesem Hintergrund hat der BFH der Revision der Klägerin teilweise stattgegeben.

Bezüglich der umsatzsteuerlichen Beurteilung der von der Klägerin an die Gemeinde C erbrachten Leistung ist der BFH jedoch der Rechtsauffassung des Finanzamts gefolgt. Die Richter verwiesen auf den mit der Gemeinde C abgeschlossenen umfassenden Vertrag. Daraus gehe hervor, dass es dieser darauf angekommen sei, dass gerade die Klägerin die Wartung schuldet und die Verantwortung für den optimalen Betrieb ihrer Heizungsanlage übernahm. Diese Verantwortung zeige sich in der Qualität des gelieferten Brennstoffs, aber auch in der ordnungsgemäßen Beschickung, Wartung und Reinigung der Heizungsanlage. Diesen Dienstleistungen „um die Lieferung der Holzhackschnitzel herum“ maß der BFH somit ein erhebliches wirtschaftliches Gewicht bei, was deren Behandlung als umsatzsteuerlich unselbständige Nebenleistungen ausschloss.

Urteilsanmerkungen



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

Die kommentierte Rechtsprechung beseitigt ein schon länger bestehendes umsatzsteuerliches Streitthema, welches in der Besteuerungspraxis nennenswerten Raum eingenommen hat. Auch der Autor hat in entsprechenden Rechtsmitteln gegenüber dem Fiskus immer wieder vergeblich auf die Sicht der für die Umsatzbesteuerung heranzuziehenden Durchschnittsverbraucher verwiesen, die nicht zwischen verschiedenen Arten von Brennholz unterscheiden. Für sie spielen bei der Beurteilung von Brennholzarten für Heizzwecke irgendwelche Zollarifnummern nach der Kombinierten Nomenklatur überhaupt keine Rolle. Würden Laien danach gefragt, könnte man vermutlich direkt das Fragezeichen in ihren Augen sehen. Garniert mit Ausführungen zum Gehalt umsatzsteuerlicher (Dienst-)Leistungen können Steuerfachleute nun im Besprechungsurteil nachlesen, dass Brennholz nun mal Brennholz ist. Die vom BFH vollzogene Rechtsprechungsänderung führt die Umsatzbesteuerung von Brennholzlieferungen trotz der komplizierten Rechtssätze nun auf diese grundsätzliche Betrachtung zurück. Sie war daher überfällig.

Unangekündigte Wohnungsbesichtigung durch einen Flankenschutzprüfer

Leitsätze

1. Die unangekündigte Wohnungsbesichtigung durch einen Beamten der Steuerfahndung als sogenannter Flankenschutzprüfer zur Überprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen zu einem häuslichen Arbeitszimmer im Besteuerungsverfahren ist wegen Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz rechtswidrig, wenn der Steuerpflichtige bei der Aufklärung des Sachverhalts mitwirkt.
2. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige der Ortsbesichtigung zustimmt und deshalb kein schwerer Grundrechtseingriff in Art. 13 Abs. 1 GG vorliegt.

BFH, Urteil vom 12.07.2022 – VIII R 8/19

Der Sachverhalt

Gegenstand des Streitverfahrens ist die unangekündigte Besichtigung eines Arbeitszimmers in der Wohnung der Revisionsklägerin (Klägerin) durch einen Beamten der Steuerfahndung.

Die Klägerin erzielte in 2015 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Für dieses Streitjahr machte sie erstmals Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von 567,12 € geltend. Auf Nachfrage des Finanzamts reichte der Steuerberater eine Wohnungsskizze ein. Der Skizze war zu entnehmen, dass zur Wohnung ein Zimmer gehörte, das maschinenschriftlich mit

„Schlafen“ bezeichnet wurde. Diese Bezeichnung war durchgestrichen und handschriftlich durch „Arbeit“ ersetzt worden. Im Übrigen wies die Skizze kein Schlafzimmer aus.

Das Finanzamt berücksichtigte in der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO durchgeführten Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr zunächst den erklärten Betriebsausgabenabzug für das Arbeitszimmer. Der Sachbearbeiter hielt die Angaben zum Arbeitszimmer für klärungsbedürftig. Mit seinem auf der Skizze angebrachten Hinweis „Wo wird stattdessen geschlafen?“ beauftragte er im Mai 2017 den hausinternen „Flankenschutzprüfer“ mit der Aufhellung des Sachverhalts. Für diesen vermerkte er: „Die Steuerpflichtige erklärt für 2015 erstmalig ein Arbeitszimmer in der Wohnung X-W, Z. Laut eingereicherter Skizze (siehe Anlage) wird das Schlafzimmer als Arbeitszimmer genutzt, geschlafen werden müsste demnach im Wohn-/Esszimmer. Bitte um Besichtigung durch Flankenschutz, da erstmalig Veranlagung 2015 erfolgt unter VdN“. Bei dem Flankenschutzprüfer handelte es sich um einen Beamten der Steuerfahndung.

Am 11.05.2017 erschien der Steuerfahnder unangekündigt vor der Privatwohnung der Klägerin, um zu überprüfen, ob das Arbeitszimmer wie angegeben vorhanden war. Er traf die Klägerin an, wies sich durch Vorlage seines Dienstausweises aus und betrat die Wohnung, da die Klägerin der Besichtigung unter Hinweis auf die Überprüfung im Besteuerungsverfahren nicht widersprach. Der Prüfer ermittelte, dass die Angaben der Klägerin zum Arbeitszimmer zutreffend waren. Er stellte zudem fest, dass die Wohnung – abweichend von der mit der Einkommensteuererklärung 2015 eingereichten Skizze – über zwei weitere Räume verfügte, von denen einer als Schlafzimmer genutzt wurde. Über das Ergebnis vermerkte der Steuerfahnder für den Veranlagungsbezirk, dass die Klägerin demnächst in die gegenüberliegende Wohnung ziehen werde und abzuwarten sei, welche Raumaufteilung sich dann ergebe.

Die Klägerin legte gegen die Besichtigung im Nachhinein Einspruch ein. Das beklagte Finanzamt lehnte diesen durch Einspruchsentscheidung als unzulässig ab. Das dann mit dem Fall befasste Finanzgericht Münster wies die Klage mit Urteil vom 11.07.2018 (9 K 2384/17) als unzulässig zurück.

In der dagegen eingelegten Revision rügt die Klägerin sowohl die Verletzung formellen als auch materiellen Rechts. Sie trug vor, es bestehe ein Feststellungsinteresse im Sinne von § 41 Abs. 1 FGO. Durch die Maßnahme des Fahndungsprüfers sei ihr berufliches Ansehen gefährdet worden, woraus sich ein Rehabilitationsinteresse begründe.

Des Weiteren machte sie geltend, dass die unangekündigte Wohnungsbesichtigung durch den Flankenschutzprüfer einen schwerwiegenden Grundrechtseingriff darstelle. Hier sei eine Wiederholungsgefahr für Maßnahmen des Flankenschutzes gegeben. Auch sei die Besichtigungsmaßnahme unverhältnismäßig gewesen, da die Fragen des Finanzamts zur Wohnungsskizze durch ein Auskunftersuchen an ihren steuerlichen Berater hätten geklärt werden können. Die Steuerfahndung hätte mit der Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse vor Ort überhaupt nicht beauftragt werden müssen.

Das beklagte Finanzamt bestritt ein solches Feststellungs-

interesse der Klägerin. Zum einen sei eine Wiederholungsgefahr nicht gegeben. Zum anderen sei der Anlass für die Ortsbesichtigung gewesen, dass Angaben der Klägerin nicht schlüssig gewesen seien. Die durchgeführte Ortsbesichtigung wäre schließlich nicht erforderlich gewesen, wenn die Klägerin sogleich die richtige Wohnungsskizze eingereicht hätte. Außerdem habe die unangekündigte Wohnungsbesichtigung das effizienteste Mittel dargestellt; zusätzliche Auskunftersuchen hätten das Besteuerungsverfahren nur unnötig verzögert und zu weiteren Missverständnissen führen können. Weiterhin habe die Klägerin dem Steuerfahnder den Zutritt in die Wohnung verweigern können. Man müsse davon ausgehen, dass ihr das Recht, den Zutritt zu verweigern, bekannt gewesen sei.

Das Urteil

Der BFH hat der Revision entsprochen.

Im ersten Teil seiner Urteilsbegründung bejaht er zunächst das von der Klägerin geltend gemachte Feststellungsinteresse im Sinne von § 41 Abs. 1 FGO. Seine Auffassung begründet er jedoch nicht mit einem von der Klägerin vorgetragene Rehabilitationsinteresse oder einem Feststellungsinteresse wegen eines tief greifenden Grundrechtseingriffes. „Berechtigtes Interesse“ ist jedes konkrete, vernünftigerweise anzuerkennende Interesse rechtlicher, tatsächlicher oder wirtschaftlicher Art. Die begehrte Feststellung müsse geeignet sein, in einem dieser Bereiche zu einer Positionsverbesserung der Klägerin zu führen.

Nach dieser Maßgabe sei kein Feststellungsinteresse aus Gründen der Rehabilitation gegeben. Dafür müsse aufgrund der Maßnahme des Finanzamts mehr als nur eine abstrakte Gefahr bestehen, dass das berufliche Ansehen des Steuerpflichtigen gefährdet werde. Laut BFH ist für ein Rehabilitationsinteresse eine Außenwirkung der behördlichen Maßnahmen gegenüber Dritten erforderlich. An dieser fehle es vorliegend, da weder der Arbeitgeber der Klägerin noch sonstige Dritte bei der Besichtigung des Arbeitszimmers anwesend waren, noch vom Besuch des Finanzamts unmittelbar erfahren hätten. Das somit lediglich ideelle Bedürfnis der Klägerin nach einer Rehabilitation kann nach Auffassung der Münchner Richter das Feststellungsinteresse daran nicht begründen.

Auch das Feststellungsinteresse infolge eines tiefgreifenden Grundrechtseingriffes hat der BFH verneint. Zwar schütze Art. 13 Abs. 1 GG umfassend die Unverletzlichkeit der Wohnung. An einem schwerwiegenden Eingriff durch die unangekündigte Ortsbesichtigung des Finanzamtes fehle es jedoch, wenn das Betreten der Wohnung vom Willen des Berechtigten gedeckt ist (BFH-Beschluss vom 03.05.2010, VIII B 71/09, BFH/NV 2010, S. 1415). Im Streitfall war das gegeben, da die Klägerin den Steuerfahnder zur Besichtigung des häuslichen Arbeitszimmers freiwillig in die Wohnung eingelassen hatte. Nach Meinung des BFH ergibt sich ein das Feststellungsinteresse nach § 41 Abs. 1 FGO begründender schwerer Grundrechtseingriff auch nicht daraus, dass sich die Klägerin durch das unangekündigte Erscheinen des Fahndungsbeamten „übrumpelt“ fühlte. Nach dem Sachverhalt hatte der Beamte die Klägerin weder bedroht noch sie über seine Person und den Zweck seines Besuchs im Unklaren gelassen. Er hatte sich unstreitig durch Vorlage seines

Dienstausweises als Steuerfahnder ausgewiesen und sodann die Wohnung ohne Widerspruch der Klägerin betreten. Damit war der Klägerin der Sachverhalt bekannt; sie befand sich nicht im Irrtum darüber, dass sie einen Steuerfahnder zur Kontrolle des häuslichen Arbeitszimmers in ihre Wohnung ließ. Im Ergebnis – so der BFH – erfolgte das Betreten der Wohnung nicht gegen ihren Willen. Schließlich sehe weder das Grundgesetz noch § 99 AO eine Belehrungspflicht in Bezug auf das Recht, staatlichen Organen den Zutritt zur Wohnung verweigern zu können, vor.

Nachfolgend bestätigt der BFH jedoch ein Feststellungsinteresse nach § 41 Abs. 1 FGO infolge einer Wiederholungsgefahr. Für ein solches Feststellungsinteresse müsse ein konkreter Anlass für die Annahme bestehen, dass die Finanzbehörde die für rechtswidrig erachtete Maßnahme in absehbarer Zukunft wiederholen werde (BFH-Beschluss vom 19.04.2016, II B 66/15, BFH/NV 2016, S. 1059, Rz. 5). Zur Begründung verweist der BFH auf den Vermerk des Steuerfahnders an den Veranlagungsbezirk, dass die Klägerin demnächst in die gegenüberliegende Wohnung ziehen werde und abzuwarten sei, welche Raumaufteilung sich dann ergebe. Aufgrund dieses Hinweises sei nicht auszuschließen, dass das Finanzamt infolge des Umzugs der Klägerin in die neue Wohnung erneut am tatsächlichen Vorhandensein eines Arbeitszimmers zweifle und den Flankenschutzprüfer auch mit der Aufklärung des Sachverhalts in der neuen Wohnung der Klägerin beauftragt. Schließlich habe das Finanzamt selbst im Revisionsverfahren die strittige, unangekündigte Ortsbesichtigung als „effektivste Methode“ bezeichnet, um die Unklarheiten aufgrund der eingereichten Skizze zu klären.

Danach war nach Auffassung der Münchner Richter im Streitfall eine hinreichend konkrete Wiederholungsgefahr zu bejahen. Außerdem weist der BFH darauf hin, dass die Anforderungen an eine hinreichend konkrete Wiederholungsgefahr unter dem Gesichtspunkt der Gewährung eines effektiven und möglichst lückenlosen richterlichen Rechtsschutzes gegen Akte der öffentlichen Gewalt nicht zu hoch angesetzt werden dürfen. Schließlich sei es für die Klägerin nicht erkennbar gewesen, ob das Finanzamt am tatsächlichen Vorhandensein eines Arbeitszimmers (in der neuen Wohnung) wieder „Zweifel hegen werde“ und sie sich folglich mit einer vorbeugenden Unterlassungsklage als Unterfall der allgemeinen Leistungsklage gegen eine erneute unangekündigte Ortsbesichtigung des Finanzamts zur Wehr setzen müsse. Auch habe die Klägerin bei Abgabe ihrer Steuererklärung wahrheitsgemäße Angaben gemacht.

Im zweiten Teil der Urteilsgründe hält der BFH die Revision auch in der Sache selbst für begründet. Die unangekündigte Wohnungsbesichtigung sei rechtswidrig gewesen, weil diese den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verletzt habe. Die Richter halten dem Finanzamt vor, es hätten geeignete, mildere Mittel (weiteres schriftliches Auskunftersuchen, Ortsbesichtigung nach vorheriger Benachrichtigung oder Inaugenscheinnahme des häuslichen Arbeitszimmers durch einen Mitarbeiter der Veranlagungsstelle) zur Verfügung gestanden.

Im Einzelnen argumentiert der BFH, dass die Finanzverwaltung im Rahmen des Amtsermittlungsgrundsatzes nach

§ 88 Abs. 1 AO den steuerlich maßgeblichen Sachverhalt nach pflichtgemäßem Ermessen zu ermitteln habe. Gemäß § 92 Satz 1 AO muss sie sich der in diesem Zusammenhang erkannten Beweismittel bedienen. Bei Ausübung des dort geregelten Auswahlermessens ist laut BFH jedoch zu berücksichtigen, ob zu erwarten ist, dass der Steuerpflichtige den steuerlich erheblichen Sachverhalt auf Nachfrage freiwillig offenlegt. Jedenfalls muss das Finanzamt bei seinem Auswahlermessen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten. Das eingesetzte (Aufklärungs-)Mittel muss dazu geeignet sein, mit seiner Hilfe den gewünschten Erfolg zu fördern; es ist nur dann erforderlich, wenn nicht ein anderes, gleich wirksames, aber weniger fühlbar einschränkendes Mittel hätte gewählt werden können. Im Rahmen der Abwägung dürften die von dem eingesetzten Mittel ausgehenden Grundrechtsbeeinträchtigungen nicht schwerer wiegen als die durchzusetzenden Interessen.

Nach diesen Grundsätzen hat der BFH die unangekündigte Ortsbesichtigung durch den Flankenschutzprüfer weder als erforderlich noch als verhältnismäßig angesehen. Den vom Finanzamt in Revisionsverfahren vorgetragene Argumenten treten die Münchner Richter mit dem Hinweis entgegen, dass eine Ortsbesichtigung erst dann erforderlich gewesen wäre, wenn die Unklarheiten zum Arbeitszimmer durch weitere Auskünfte der Klägerin nicht mehr hätten sachgerecht aufgeklärt werden können. Das Finanzamt hätte also die Unklarheiten in Bezug auf die Wohnungsskizze zunächst durch eine weitere Nachfrage bei der Klägerin bzw. deren steuerlichen Berater aufhellen können und müssen. Den Vortrag des Finanzamts, ein neuerliches Auskunftersuchen hätte zu weiteren Missverständnissen führen können, hält der BFH nicht für überzeugend. Schließlich habe die Klägerin im Besteuerungsverfahren bei der Aufklärung des Sachverhalts pflichtgemäß mitgewirkt und es hätten dementsprechend keine begründeten Zweifel an ihrer steuerlichen Zuverlässigkeit bestanden.

Zudem hält der Bundesfinanzhof dem Finanzamt entgegen, dass das Eindringen staatlicher Organe in die Wohnung des Steuerpflichtigen regelmäßig einen Eingriff in die persönliche Lebenssphäre des Betroffenen bedeutet. In mehreren Beschlüssen habe das Bundesverfassungsgericht festgelegt, dass das Recht darauf, in Ruhe gelassen zu werden gerade in den Wohnräumen gesichert sein muss. So habe das Bundesverfassungsgericht – etwa in seinem Beschluss vom 06.07.2010 (2 BvL 13/09, BStBl. II 2011, S. 318, Rz. 47) – dargelegt, dass eine Überprüfung der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer wegen des engen Zusammenhangs mit der Sphäre der privaten Lebensführung und des Schutzbereiches des Artikels 13 GG „wesentlich eingeschränkt oder gar unmöglich“ ist. Daher muss es zur Feststellung der häuslichen Verhältnisse im Allgemeinen genügen, aus dem äußeren Anschein die erforderlichen Schlüsse zu ziehen. Diesem Zweck – so der BFH weiter – diene auch die pauschalierte Begrenzung des Aufwandsabzugs für ein häusliches Arbeitszimmer in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b des Einkommensteuergesetzes. Sie soll den Steuerpflichtigen vor der besonders belastenden Besichtigung des Arbeitszimmers in der Wohnung bewahren und die objektiv gegebene, staatlich jedoch nicht be-

obachtbare Möglichkeit privater Mitbenutzung des häuslichen Arbeitszimmers pauschal berücksichtigen.

Auch könne das Finanzamt von diesem allgemeinen Grundsatz bei der Auswahl seiner Ermittlungsmaßnahmen nicht entbunden werden, nur weil die Klägerin später in die rechtswidrige Durchführung der Ortsbesichtigung eingewilligt habe. Wegen der Zustimmung der Klägerin sei zwar ein schwerer Grundrechtseingriff zu verneinen, dennoch habe das Finanzamt sein Ermessen bei der Auswahl der Ermittlungsmaßnahme aufgrund des Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz rechtswidrig ausgeübt.

Schließlich bekräftigt der BFH die Unverhältnismäßigkeit der Ermittlungsmaßnahme des Finanzamts auch dadurch, dass der Klägerin vor der Ortsbesichtigung kein rechtliches Gehör gewährt worden ist. Somit hatte sie keine Gelegenheit, andere, sie weniger belastende Möglichkeiten der Beweisführung anzubieten. Schließlich habe der Gesetzgeber in § 99 Abs. 1 Satz 2 AO ausdrücklich geregelt, dass vor dem Betreten von Grundstücken und Räumen die betroffenen Personen angemessene Zeit vorher benachrichtigt werden sollen. Die Gefahr, dass bei einer Ankündigung zur Ortsbesichtigung das Besichtigungsobjekt vom Steuerpflichtigen verändert oder weggeschafft werden könnte, darf laut BFH als vom Gesetz geregelte Ausnahme vom Finanzamt nicht ohne Weiteres unterstellt werden. Ausdrücklich stellt der BFH in den Urteilsgründen fest, dass nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen pauschal angenommen werden dürfe, dass eine vorherige Benachrichtigung generell dazu benutzt würde, das häusliche Arbeitszimmer noch entsprechend herzurichten und die Spuren der bisherigen Nutzung als Wohnraum zu vernichten. Wäre dem so, liefe § 99 Absatz 1 Satz 2 AO weitgehend leer. Für den Sonderfall, eine Ortsbesichtigung ohne vorherige Benachrichtigung durchzuführen, müssen laut BFH deshalb im konkreten Einzelfall Anhaltspunkte gegeben sein, dass der Kontrollzweck durch die vorherige Benachrichtigung gefährdet oder vereitelt werden könnte. Solche Anhaltspunkte habe das Finanzamt im Streitfall weder bei der Auswahl des Mittels dargelegt noch anderweitig vorgetragen.

Abschließend bescheinigt der BFH dem Finanzamt zudem einen Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im engeren Sinne. Das Finanzamt habe die Ortsbesichtigung von einem Beamten der Steuerfahndung und nicht von einem Mitarbeiter der Veranlagungsstelle durchführen lassen. Dies werde auch nicht dadurch geheilt, dass der Steuerfahnder bei der Ortsbesichtigung darauf hingewiesen habe, dass er zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und nicht zu Erforschung einer Steuerstraftat tätig werde. In den Augen des BFH ist der Einsatz eines Beamten der Steuerfahndung zur Inaugenscheinnahme des häuslichen Arbeitszimmers für den Steuerpflichtigen als belastender anzusehen, als wenn die Besichtigung durch einen Beamten des Innendienstes durchgeführt worden wäre. Ein rechtsunkundiger Steuerpflichtiger, dem die Unterscheidung der doppel funktionalen Aufgabenbereiche der Steuerfahndung nicht bekannt ist, wird bei dem Erscheinen eines Steuerfahnders an der Haustür in der Regel eher geneigt sein, zur Vermeidung weiterer Unannehmlichkeiten in das Betreten seiner Wohnung einzuwilligen. Zudem sei nicht auszuschließen,

dass bei einer Ermittlung durch einen Fahndungsprüfer gegenüber (zufällig) anwesenden Dritten (zum Beispiel Besuchern, Nachbarn) in der privaten Umgebung des Steuerpflichtigen der Eindruck vermittelt werden könnte, dass bei diesem strafrechtlich ermittelt werde. Hierdurch kann laut BFH das persönliche Ansehen des Steuerpflichtigen durchaus gefährdet werden.

Urteilsanmerkungen

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

Die Entscheidung des BFH ist zu begrüßen – und das sage ich mit Leidenschaft.

Öffentliches Recht ist Eingriffsrecht. Das gilt auch für das Steuerrecht. Denn das mit der Durchsetzung der fiskalischen Interessen beauftragte Finanzamt greift in die Rechte seiner Bürger ein, was – und das zeigt das vorgestellte Urteil – eben auch Grundrechte berührt. Letztere stellen das Rückgrat unserer Verfassung dar und unterliegen daher einem besonderen Schutz. Steuerlich unbedarfte Laien, die zudem mit der „inneren“ Organisation der Finanzverwaltung nicht vertraut sind, dürften den Begriff des Flankenschutzprüfers eher dem militärischen Sektor als dem Bereich der Steuerfestsetzung zuordnen. Mit nicht nur an dieser Stelle gewählter martialischer Vokabel beschreibt der Fiskus damit ein Instrument, von dem er meint, es diene der konsequenten Durchsetzung seiner steuerlichen Interessen. Vor diesem Hintergrund hat auch die Finanzverwaltung in ihrer Revisionsbegründung den Einsatz ihres Fahndungsprüfers als die „effektivste Methode“ bezeichnet. Dem ist das höchste deutsche Finanzgericht wohlthuend und mit überzeugender Kraft entgegengetreten.

Zwar hat der BFH ein Feststellungsinteresse der Klägerin hinsichtlich Rehabilitation und Grundrechtseingriff im konkreten Fall verneint. Die Bejahung des Rehabilitationsinteresses scheiterte nach dem Sachverhalt jedoch lediglich daran, dass der Klägerin aus der unangekündigten Wohnungsbesichtigung offenbar keine konkreten beruflichen und/oder sozialen Nachteile erwachsen sind. In den Schlusssätzen der Urteilsbegründung betonen die Richter jedoch, dass die als rechtswidrig festgestellte Ermittlungsmaßnahme des Finanzamtes durchaus geeignet sein kann, das persönliche Ansehen des Steuerpflichtigen zu gefährden.

Das Vorhandensein eines Grundrechtseingriffs negierte der BFH lediglich mit dem Hinweis, dass die Klägerin nicht im Irrtum über den Auftrag des Flankenschutzprüfers gewesen sei und diesen dann freiwillig in die Wohnung gelassen habe.

Umso deutlicher wird der BFH jedoch bei seiner Prüfung (und Bejahung) des Feststellungsinteresses wegen bestehender Wiederholungsgefahr. Das unterlegene Finanzamt wird gleichsam mit dem Zaunpfahl darauf verwiesen, dass den Angaben der Steuerpflichtigen in ihrer steuerlichen Deklaration nicht per se zu misstrauen ist. Es rügt

ausdrücklich die finanzamtliche Missachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit, der gerade bei einer unmittelbaren Berührung der grundgesetzlich geschützten Privatsphäre des Steuerpflichtigen zu beachten ist. Auch wenn der Flankenschutzprüfer (was immer dies nach der innerdienstlichen Organisation der Finanzverwaltung sein mag) nach § 208 AO nicht nur für die Erforschung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten, sondern auf Ersuchen der zuständigen Finanzbehörde auch für steuerliche Ermittlungen einschließlich der Außenprüfung eingesetzt werden kann, rechtfertigt das nicht dessen unangekündigtes Erscheinen an der Wohnungstür der Klägerin. Die Lektüre des Urteilssachverhalts legt zudem die Vermutung nahe, dass das unterlegene Finanzamt systematische Zweifel an den Angaben der Klägerin zum Arbeitszimmer hatte. Es ist offensichtlich, dass der BFH die Bejahung des Feststellungsinteresses wegen Wiederholungsgefahr nach § 41 Abs. 1 FGO ganz wesentlich auf diesen entsprechenden Vermerk des Flankenschutzprüfers nach dessen unangekündigter Ortsbesichtigung gestützt hat. Mit seiner gegen einen fatalen Kontrollgrundsatz gerichteten Entscheidung verhindert der BFH, dass das Finanzamt im „normalen“ Besteuerungsverfahren den Einsatz von Fahndungsprüfern zur Regel macht.

Dies führte den BFH auch in materiell-rechtlicher Hinsicht zu einer Stattgabe der Revision, indem er dem Finanzamt eine Verletzung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes attestiert. Es hätte als milderer Mittel ein erneutes Auskunftsersuchen oder aber eine (zumindest) angekündigte Ortsbesichtigung durch einen regulären Mitarbeiter der Veranlagungsstelle wählen müssen. In diesem Kontext stellt der VIII. Senat richtigerweise fest, dass die unangekündigte Wohnungsbesichtigung weder erforderlich noch verhältnismäßig im engeren Sinne und daher rechtswidrig war. Die Begründung ergibt sich aus der verfassungsrechtlich geschützten Unverletzlichkeit der Wohnung nach Art. 13 Abs. 1 GG – letztere wäre gewahrt worden, hätte das beklagte Finanzamt zunächst das vorgenannte mildere Mittel gewählt. Der Fiskus hat hier – so die ausdrückliche Urteilsbegründung – die Tragweite seiner Ermessensentscheidung verkannt. Es hat ignoriert, dass der Steuerpflichtige ein Grundrecht darauf hat, in seinen Wohnräumen in Ruhe gelassen zu werden.

Bemerkenswerterweise spielt die Schlussvorschrift des § 413 AO in der Urteilsbegründung keine Rolle. Diese nach meinen Recherchen schon für das Streitjahr 2015 geltende Regelung schränkt die Grundrechte auf körperliche Unversehrtheit und Freiheit der Person (Art. 2 Abs. 2 GG), des Briefgeheimnisses, des Post- und Fernmeldegeheimnisses (Art. 10 GG) sowie die hier konkret betroffene Unverletzlichkeit der Wohnung (Art. 13 GG) nach Maßgabe dieses Gesetzes ein. Diese, offensichtlich dem Zitiergebot des Art. 19 Abs. 1 Satz 2 GG entsprechende Gesetzesregelung ist eine Sammelvorschrift, aus der aber nicht hervorgeht, welche Vorschrift der Abgabenordnung welches Grundrecht im Detail einschränkt.

Offenbar leben wir in einer Zeit, in der die Einschränkung von Grundrechten durch nachgelagerte (Steuer-)Gesetze leicht von der Hand geht. Der Gedanke an zahlreiche Grundrechtseinschränkungen der letzten Jahre liegt nahe. Mit seinem hier kommentierten Urteil stemmt sich ein überzeugender und mutiger BFH mit den Postulaten „Die Wohnung ist unverletzlich“ und „Grundrecht schlägt Steuerrecht“ gegen Versuche der Aushöhlung unserer Grundrechte durch den Staat. Solche Versuche sind äußerst bedenklich, weil sie die Solidarität zwischen Staat und Bürgerinnen und Bürgern mittels einer vermehrten staatlichen Übergriffigkeit beschädigen. Für das nach der Finanzverfassung (diese ist ebenfalls Teil des Grundgesetzes!) gebotene und in praxi auch bewährte Zusammenwirken von Finanzverwaltung einerseits und Steuerpflichtigen bzw. deren steuerlichen Beratern andererseits wäre das pures Gift. Der BFH hat sich jedenfalls im steuerlichen Bereich mit seinem Urteil diesem Irrweg klar widersetzt – einem Irrweg, der allgemein durch folgendes Zitat des russischen Intellektuellen und Schriftstellers Alexander Solschenizyn, Überlebender des Archipels Gulag, umschrieben werden mag: „Wir haben die Freiheit nicht genug geliebt. Und noch mehr – wir hatten kein Bewusstsein für die reale Situation. Alles, was danach geschah, hatten wir schlicht und einfach verdient.“ (A. Solschenizyn, Archipel Gulag, geschrieben zwischen 1958 und 1968). Der BFH liebt offensichtlich die Freiheit.

Übertragung von Gewinnen beim Tausch von Grundstücken eines LuF-Betriebs nach §§ 6c, 6b EStG

Leitsätze der Autorin

Das FG Münster vertritt in einer aktuellen Entscheidung die Auffassung, dass im Tauschwege erlangte Grundstücke, für die betriebliche Grundstücke eingetauscht wurden, nicht dem Betriebsvermögen zugeordnet werden können, wenn ihnen die Eignung und Bestimmung fehlt, dem verpachteten LuF Betrieb auf Dauer zu dienen. In der Folge können die durch den Tausch entstanden stillen Reserven nicht gemäß §§ 6b, 6c EStG auf diese Grundstücke übertragen werden.

FG Münster, Urteil vom 14.06.2022 – 13 K 3457/19 F*

Der Sachverhalt

Die Klägerin ist eine Erbengemeinschaft. In den Streitjahren bestand die Erbengemeinschaft aus Herrn E. X. und Herrn A. X., die zu je einem halben Anteil Erben waren. Herr E. X. verstarb in 2015 und wurde von Frau B. X., seiner Ehefrau, zu einem halben Anteil sowie den gemeinsamen Kindern C. X. und D. X. zu je einem Viertel Anteil beerbt.

In den Streitjahren erzielte die Klägerin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapitalvermögen. Sie war Eigentümerin mehrerer Grundstücke, die sie im Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs hielt.

Der LuF Betrieb bestand aus einem Verpachtungsbetrieb, den Herr F. Y. über mehrere Jahrzehnte bis zu seinem Versterben geführt hatte. Die dem LuF Betriebsvermögen zugehörigen Flächen hatten eine Größe von zusammen ca. 37 ha. Mit notariellem Vertrag aus 2013 übertrugen die Herren E. X. und A. X. an die Gemeinde J. im Wege des Tauschvertrages drei in ihrem Eigentum als Erbengemeinschaft stehende Grundstücke der Gemarkung J (insgesamt 1.509 m²). Zwischen den Beteiligten ist unstrittig, dass die drei genannten Grundstücke zum Betriebsvermögen des LuF Betriebs der Klägerin gehörten. Eins der Flurstücke war bebaut.

Als Gegenleistung erwarb die Klägerin im Tauschwege von der Gemeinde J. vier Grundstücke der Gemarkung J (insgesamt 938 m²). Die vier Grundstücke waren im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses unbebaut. Ein Kaufpreis als Wertausgleich war nach § 4 der notariellen Urkunde nicht zu zahlen. Die Tauschgrundstücke waren gleichwertig.

An zwei der erhaltenen Flurstücke bestellte die Klägerin ebenso wie an zwei ihr bereits zuvor gehörenden Grundstücken ein Erbbaurecht zugunsten der Firma M-KG. Der Vertrag sollte die Errichtung eines Seniorenzentrums „Z.“ in Zusammenhang mit dem Altenheimbetreiber „O.“ im Rahmen eines Leasingmodells ermöglichen. Die vier Flurstücke bildeten ein zusammenhängendes Areal. Zwischen den Beteiligten ist unstrittig, dass die zusammen ca. 3.458 m² großen Flurstücke, die nicht vom Tausch betroffen waren, zum Betriebsvermögen des LuF Betriebs der Klägerin gehörten. In der Folgezeit bebaute die M-KG die Erbbaugrundstücke mit einem Seniorenzentrum. Zwei der eingetauschten Flurstücke waren im Bebauungsplan der Gemeinde J. als Parkflächen ausgewiesen.

Die Klägerin gab Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung ab und erklärte u.a. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Ihren Gewinn aus LuF ermittelte sie durch Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG und legte jeweils das Regelwirtschaftsjahr zugrunde. Die Betriebseinnahmen bestanden im Wesentlichen aus der Vereinnahmung von Erbpachtzinsen. Ein Veräußerungsgewinn war in der Gewinnermittlung für das Wirtschaftsjahr 2012/2013 nicht enthalten. Ebenso waren Veräußerungen oder Entnahmen landwirtschaftlicher Erzeugnisse in den Gewinnermittlungen für die Streitjahre nicht enthalten. Das FA veranlagte die Klägerin erklärungsgemäß und vorbehaltlos. Mit einem Nachtrag zur Feststellungserklärung für 2012 beantragte die Klägerin, einen durch den Tauschvertrag aus 2013 erzielten Tauschgewinn auf die vier erworbenen Grundstücke entsprechend ihrer jeweiligen Größe zu übertragen.

Nach einer durchgeführten Groß- und Konzernbetriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass eine Übertragung der Gewinne aus der Veräußerung der im Tauschwege hingegenommenen drei Grundstücke gemäß § 6c EStG auf die im Tauschwege erworbenen vier Grundstücke nicht zulässig sei. Entgegen der Auffassung der Klägerin handele es sich bei den im Tauschwege erworbenen vier Grundstücken nicht um Betriebsvermögen. Die neu erworbenen Grundstücke seien vielmehr zwingend dem ertragsteuerlichen Privatvermögen zuzuord-

