

Ihr Zeichen:

Unser Zeichen:

Sachbearbeiter:

Telefon: 05221 5974-10

Telefax: 05221 5974-24

E-Mail: [info@buchstelle-herford.de](mailto:info@buchstelle-herford.de)

Im Dezember 2020

# Mandantenrundschriften

# 01/2021

Sehr geehrte Damen und Herren,

aktuelle Informationen aus Steuer- und Wirtschaftsrecht für die grüne Branche

## Investitionsprogramm Landwirtschaft

Die Landwirtschaftliche Rentenbank bietet im Auftrag des Bundesministeriums für Ernährung und Landwirtschaft (BMEL) ab dem 11. Januar 2021 Zuschüsse zu Investitionen in besonders umwelt- und klimaschonende Bewirtschaftungsweisen an. Das Programm ist auf 4 Jahre befristet (bis 31. Dezember 2024). Antragsberechtigt sind landwirtschaftliche Betriebe, landwirtschaftliche Lohnunternehmen und gewerbliche Maschinenringe.

Förderfähig sind Investitionen in umwelt- und ressourcenschonende Technik, beispielsweise Maschinen und Geräte der Außenwirtschaft zur exakten Wirtschaftsdünger- und Pflanzenschutzmitteleusbringung und zur mechanischen Unkrautbekämpfung sowie bauliche Anlagen zur emissionsarmen Lagerung von Wirtschaftsdüngern und Anlagen zur Gülleseparation gemäß Positivliste des BMEL.

Die Positivliste wird regelmäßig erweitert. Sollte Ihr Investitionsvorhaben bisher nicht auf der Positivliste aufgeführt sein, wenden Sie sich bitte an den Hersteller. Dieser kann die Aufnahme beim BMEL beantragen.

Das Mindestinvestitionsvolumen je Antrag beträgt 10.000 €. Der Zuschuss beträgt 40 % der Investitionssumme (max. 500.000 Euro) bei landwirtschaftlichen Betrieben und 10 % (20 % bei Kleinunternehmen) der Investitionssumme (max. 200.000 Euro) bei landwirtschaftlichen Lohnunternehmen und gewerblichen Maschinenringen. Das förderfähige Investitionsvolumen ist auf 2 Mio. € je Zuwendungsempfänger im Geltungszeitraum dieser Richtlinie begrenzt. Der Zuschuss ist mit einem zinsgünstigen Programmkredit der Rentenbank kombiniert, den die Antragsteller bei ihrer Hausbank beantragen.

Die Antragstellung startet am 11. Januar 2021. Ab diesem Zeitpunkt finden Sie auf der Internetseite der Rentenbank die Nummer einer Beratungs-Hotline. Auf dieser Internetseite finden Sie alle aktuell verfügbaren Informationen zum Programm. Diese werden bis zum Beginn der Antragstellung regelmäßig aktualisiert und erweitert.

## **Jahressteuergesetz 2020 verabschiedet**

Der Bundestag hat am 16.12.2020 das Jahressteuergesetz (JStG) 2020 verabschiedet und der Bundesrat hat am 18.12.2020 zugestimmt. Enthalten sind umfangreiche Änderungen in verschiedenen Steuergesetzen. Das Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) greift Gesetzgebungsbedarf auf, der sich aus EU-Recht und EuGH- und BFH-Rechtsprechung ergeben hat. Auch die besondere Situation der Corona-Krise führt zu gesetzlichen Anpassungen. An dieser Stelle werden nur drei Punkte mit besonderem landwirtschaftlichem Bezug herausgestellt:

### 1. Investitionsabzugsbetrag (IAB) wird flexibler

Bislang waren im Anwendungsbereich des § 7g EStG nur Wirtschaftsgüter begünstigt, die im Jahr der Investition und im Folgejahr ausschließlich oder fast ausschließlich, d. h. zu mindestens 90 %, im Betrieb genutzt werden. Mit dem JStG 2020 fallen auch vermietete Wirtschaftsgüter in den Anwendungsbereich des § 7g EStG. Das gilt unabhängig von der Dauer der jeweiligen Vermietung. Somit sind künftig - im Gegensatz zur bisherigen Regelung - auch längerfristige Vermietungen für mehr als drei Monate unschädlich.

Nicht mehr enthalten ist die im Referentenentwurf noch vorgesehene Änderung, wonach es künftig ausreichen sollte, wenn ein Wirtschaftsgut im maßgebenden Nutzungszeitraum zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird. Es bleibt daher bei dem Erfordernis der zumindest fast ausschließlich betrieblichen Nutzung. Außerdem werden die begünstigten Investitionskosten von 40 auf 50 % angehoben.

Für alle Einkunftsarten gilt eine einheitliche Gewinngrenze i. H. v. 200.000 € (im Regierungsentwurf noch 150.000 €) als Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen.

Neben einer Erweiterung des Anwendungsbereichs der Vorschrift und einer Erhöhung des Abzugs der begünstigten Investitionskosten bezweckt der Gesetzgeber zugleich eine Einschränkung des Anwendungsbereichs in Bereichen, die er als mit der Zielsetzung des Gesetzeszwecks für unvereinbar hält. So sollen durch eine Ergänzung im Wortlaut des § 7g Abs. 2 EStG ungewollte Gestaltungen, insbesondere die Geltendmachung von IAB für Investitionen in Bezug auf Wirtschaftsgüter, die zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme eines IAB bereits angeschafft oder hergestellt waren, künftig ausgeschlossen werden. Dies betrifft insbesondere die bisherige Möglichkeit Mehrergebnisse aufgrund einer Betriebsprüfung, durch eine nachträgliche Geltendmachung eines IAB auszugleichen.

Durch eine weitere Einschränkung der Anwendung der Vorschrift bei Mitunternehmerschaften will der Gesetzgeber erreichen, dass die Hinzurechnung von IAB nur in dem Vermögensbereich zulässig sein soll, in dem der Abzug erfolgt ist. Dadurch soll sichergestellt werden, dass die Steuerbegünstigung nur demjenigen gewährt wird, der auch tatsächlich die Investition tätigt. Wurde z.B. ein IAB im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in einer Mitunternehmerschaft geltend gemacht, kann der Abzugsbetrag auch nur für Investitionen dieses Mitunternehmers in seinem Sonderbetriebsvermögen verwendet werden.

*Eine Haftung für den Inhalt kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Insbesondere wird eine Beratung im Einzelfall nicht ersetzt.*

Die Änderungen gelten erstmals für Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen, die in nach dem 31.12.2019 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden.

## 2. Auseinandersetzung bei landwirtschaftlichen Mitunternehmerschaften mit verpachteten Betrieben

Die Auseinandersetzung verpachteter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, an denen mehrere Personen beteiligt sind, soll künftig wieder steuerneutral möglich sein. Die Neuregelung des § 14 Abs. 3 EStG schafft mehr Spielraum in der Generationennachfolge und Rechtssicherheit für bereits verwirklichte Fälle.

Die Erbauseinandersetzung landwirtschaftlicher Erbengemeinschaften und die Realteilung landwirtschaftlicher Personengesellschaften führte in den letzten Jahren immer wieder zu Diskussionen. Auslöser hierfür waren zwei Urteile des Bundesfinanzhofs vom 17.05.2018 (Az: VI R 66/15 und VI R 73/15). Nach diesen Urteilen führte eine Auseinandersetzung (Realteilung) von landwirtschaftlichen Mitunternehmerschaften dann zu einer Betriebszerschlagung und damit wegen der Aufdeckung aller stillen Reserven zu erheblichen Steuerbelastung, wenn es sich bei den Betrieben um verpachtete landwirtschaftliche Betriebe handelt, die auch künftig nicht selbst bewirtschaftet werden sollen. Bis zu diesen Urteilen war auch die Finanzverwaltung der Auffassung, dass auch verpachtete luf Betriebe steuerneutral auseinandergesetzt werden können. Bisher hatte sich die Finanzverwaltung noch nicht zur Anwendung dieser Urteile geäußert. Die Urteile bereiten nicht nur für die Besteuerung künftiger Auseinandersetzungen Probleme, auch der Umgang mit in der Vergangenheit umgesetzten Realteilungen war fraglich. Insbesondere drohte Vorgängen in steuerlich nicht verjährten Jahren die nachträgliche Versteuerung der Betriebszerschlagung.

Nun wurde § 14 Abs. 3 EStG im Rahmen des JStG 2020 neu geregelt. Die Auseinandersetzung (Realteilung) von Mitunternehmerschaften (Erbengemeinschaften oder Personengesellschaften mit landwirtschaftlichem Betriebsvermögen) ist künftig auch dann wieder steuerneutral möglich, wenn es sich dabei um verpachtete Betriebe handelt. Für die bereits verwirklichten Auseinandersetzungen ist die neue gesetzliche Regelung auf Antrag rückwirkend anwendbar. Die Beteiligten müssen also keine erhöhten Steuerbelastungen aufgrund Betriebszerschlagung mehr fürchten.

Zur Anwendung regelt § 52 Abs. 22c EStG, dass § 14 Absatz 3 erstmals auf Fälle anzuwenden ist, in denen die Übertragung oder Überführung der Grundstücke nach dem 16.12.2020 stattgefunden hat. Auf unwiderruflichen Antrag des jeweiligen Mitunternehmers ist § 14 Absatz 3 auch für Übertragungen oder Überführungen vor dem 17.12.2020 anzuwenden. Der Antrag ist bei dem Finanzamt zu stellen, das für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Mitunternehmerschaft zuständig ist.

Hinweis: Daneben wird in § 14 Abs. 2 EStG geregelt, dass die Verkleinerung landwirtschaftlicher Betriebe nicht zu einer zwangsläufigen Betriebsaufgabe führt. Wird danach ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb durch die Entnahme, Überführung oder Übertragung von Flächen verkleinert und verbleibt mindestens eine Fläche, die der Erzeugung von Pflanzen oder Tieren im Sinne des § 13 Absatz 1 EStG zu dienen bestimmt ist, liegt unabhängig von der Größe dieser Fläche keine Betriebsaufgabe vor.

## 3. Einschränkung der Umsatzsteuerpauschalierung für luf Betriebe ab 2022

Vor dem Hintergrund des laufenden Vertragsverletzungsverfahrens vor dem EuGH, wegen des zu weiten Anwendungsbereichs des § 24 UStG und des drohenden Beihilfeverfahrens, ist schon seit einiger Zeit bekannt, dass Deutschland mit der EU-Kommission Gespräche wegen einer

*Eine Haftung für den Inhalt kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Insbesondere wird eine Beratung im Einzelfall nicht ersetzt.*

möglichen Anpassung des Anwendungsrahmens führt, um das Ergehen von Urteilen in diesen beiden Verfahren zu vermeiden.

Diese Einschränkung wurde nunmehr im JStG 2020 umgesetzt. Danach können die Pauschalierungssteuersätze des § 24 Abs. 1 UStG zukünftig nur noch angewendet werden, wenn der Gesamtumsatz des Unternehmers (§ 19 Absatz 3 UStG) im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 600 000 € betragen hat. Der Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 3 UStG betrifft alle unternehmerischen Betätigungen des Land- und Forstwirts (also z.B. auch PV-Anlagen, Sachverständigentätigkeit, stpfl. Ferienzimmervermietung etc.). Nur wenn er mit dem Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 3 UStG die 600.000 €-Grenze nicht überschreitet, kann er für seine darin enthaltenen Pauschalierungsumsätze die Pauschalierung auch weiterhin anwenden. Die Neuregelung ist erstmals auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 bewirkt werden. Danach ist der Gesamtumsatz in 2021 maßgeblich dafür, ob in 2022 die Pauschalierung noch angewendet werden kann.

Hinweis: Sprechen Sie ihren Berater an, ob es sinnvoll ist, ab 2021 evtl. Betriebsteilungen vorzunehmen, um unterhalb der 600.000 €-Grenze zu bleiben.

Außerdem ist vorgesehen, dass die Bundesregierung die Höhe des Pauschalausgleichprozentsatzes jährlich anhand der maßgeblichen aktuellen statistischen Daten überprüfen wird (Monitoring). Soweit eine Anpassung des Pauschalausgleichprozentsatzes erforderlich sein sollte, wird die Bundesregierung diese dem Gesetzgeber vorschlagen. Dies wird es zukünftig nicht einfacher machen, für den jeweiligen Betrieb zu prüfen, ob sich eine Option zur Regelbesteuerung lohnt. Der bisherige Pauschalausgleichssatz von 10,7 % besteht seit 2007.

## **Umsatzsteuer bei der Verpachtung an Pauschallandwirte**

Die Finanzverwaltung setzt das BFH-Urteil vom 15.03.2018, wonach keine umsatzsteuerpflichtige Verpachtung an einen pauschalierenden Leistungsempfänger erfolgen kann, um (BMF-Schreiben v. 06.11.2020).

Mit Urteil vom 1. März 2018, V R 35/17, hatte der BFH entschieden, dass ein Unternehmer (Verpächter), der ein Grundstück an einen Landwirt verpachtet, der seine Umsätze nach Durchschnittssätzen versteuert, nicht auf die Steuerfreiheit seiner Umsätze nach § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG verzichten kann. Der BFH hat damit der bisherigen Verwaltungsauffassung in Abschnitt 9.2 Abs. 2 UStAE ausdrücklich widersprochen.

Nunmehr hat sich die Finanzverwaltung zur Anwendung dieser Rechtsprechung entschieden und Abschnitt 9.2 Abs. 2 UStAE entsprechend geändert. Die Option ist nicht mehr zulässig, wenn der Leistungsempfänger z.B. ein Unternehmer ist, der seine Umsätze nach den Durchschnittssätzen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe nach § 24 UStG versteuert.

Hinweis: Es ist grundsätzlich zu begrüßen, dass es endlich eine Anwendungsregelung zu dem BFH-Urteil vom 01.03.2018 gibt. Bitte beachten Sie jedoch, dass bereits die Verpachtungsleistungen seit dem 01.01.2020 als steuerfrei zu beurteilen sind und somit für 2020 ggf. Vorsteuerberichtigungstatbestände zu beachten sind. Weiter ist zu beachten, dass die Pacht, soweit sie auf Betriebsvorrichtungen entfällt, nach derzeitiger Rechtslage (§ 4 Nr. 12 S. 2 UStG) weiterhin umsatzsteuerpflichtig ist.

Die Änderung der Verwaltungsauffassung führt nun dazu, dass Unternehmer, die Gebäude vor weniger als zehn Jahren gekauft oder gebaut haben und aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Gebäude die Vorsteuern geltend gemacht haben, die Vorsteuer nun jährlich (ab 2020) anteilig korrigieren müssen. Sie müssen also einen Teil der bereits geltend gemachten Vorsteuer an das Finanzamt zurückzahlen. Auch sind unter Umständen die Mietverträge anzupassen.

Im Einzelfall ist zu prüfen, ob der Leistungsempfänger, also der pachtende Betrieb, zur Regelbesteuerung optieren sollte. Aufgrund der Neuregelung sind die Vorteile und Nachteile der Anwendung der Regelbesteuerung bei IuF Betrieben neu zu bewerten.

## **Insgesamt steuerfreie Vermietung eines Putenstalls mit Betriebsvorrichtung**

Die Umsatzsteuerpflicht der Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG gilt nach Auffassung des Niedersächsischen Finanzgerichts nicht (Urteil vom 11.06.2020, 11 K 24/19), wenn Einrichtungsgegenstände mitverpachtet werden, die für den bestimmungsgemäßen Gebrauch der jeweiligen Immobilien zwingend erforderlich sind und diese erst betriebs- und benutzungsfähig machen.

Im Streitfall erzielt der Landwirt (L) unter anderem Umsätze aus der Verpachtung von Stallgebäuden inklusive Betriebsvorrichtungen (Putenställe). Anlässlich einer Betriebsprüfung stellte das Finanzamt (FA), fest, dass L die Pachtzahlung für zwei auf Dauer angelegte Stallverpachtungen in vollem Umfang als steuerfreie Vermietungsumsätze nach § 4 Nr. 12a UStG behandelt hatte. Der Prüfer ermittelte einen auf die Betriebsvorrichtungen entfallenen Pachtanteil von jeweils 20 % und unterwarf diesen gemäß § 4 Nr. 12 S. 2 UStG der Umsatzsteuer. Das FA erließ entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide für 2010 bis 2014 und einen Umsatzsteuerbescheid für 2015. Die Einsprüche des L hiergegen wies das FA als unbegründet zurück, woraufhin L Klage einreichte.

Das FG bestätigt die Rechtsauffassung des L. Das FA hat zu Unrecht den auf die Betriebsvorrichtungen entfallenen Pachtanteil der Umsatzsteuer unterworfen. Bei der Überlassung der Betriebsvorrichtungen handelt es sich nach Auffassung des FG um eine Nebenleistung zur gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreien Verpachtung der Stallgebäude mit der Folge, dass die Nebenleistung ebenfalls steuerfrei ist.

Die nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreien Umsätze umfassen im vorliegenden Fall nicht nur die Verpachtung der Stallgebäude, sondern auch die Überlassung der Ausstattungselemente zur Fütterung und Aufzucht der Tiere, da es sich hierbei um eine Nebenleistung zur steuerfreien Verpachtung handelt.

Zwar ist die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind, nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG umsatzsteuerpflichtig. Dies gilt nach der neueren BFH-Rechtsprechung, welcher sich das FG anschließt, jedoch nicht, wenn Einrichtungsgegenstände mitverpachtet werden, die für den bestimmungsgemäßen Gebrauch der jeweiligen Immobilien zwingend erforderlich sind und diese erst betriebs- und benutzungsfähig machen. Erfüllt die Überlassung von Betriebsvorrichtungen den Tatbestand einer unselbständigen Nebenleistung, ist die Vermietung und Verpachtung der Betriebsvorrichtung danach umsatzsteuerfrei.

*Eine Haftung für den Inhalt kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Insbesondere wird eine Beratung im Einzelfall nicht ersetzt.*

Die vom FA vertretene Auffassung steht ferner nicht im Einklang mit der neueren Rechtsprechung des EuGH, wonach eine einheitliche Leistung, die aus einem Haupt- und Nebenbestandteil besteht, für die bei getrennter Erbringung unterschiedliche Mehrwertsteuersätze gelten, nur zu dem für diese einheitliche Leistung geltenden Steuersatz besteuert werden darf, der sich nach dem Hauptbestandteil richtet (EuGH v. 18.01.2018 - C-463/16, HFR 2018, 252, Stadion Amsterdam).

Eine gesonderte Entgeltvereinbarung – wie sie im Streitfall allerdings nicht vorliegt – könnte ein Indiz für das Vorliegen selbständiger Leistungen sein. Eine entscheidende Bedeutung kommt der gesonderten Rechnungsstellung und eigenständigen Bildung des Leistungspreises für das Vorliegen selbständiger Leistungen hingegen nicht zu. Bildet ein zur Miete angebotenes Gebäude mit begleitenden Leistungen in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv eine Gesamtheit, kann davon ausgegangen werden, dass diese Leistungen mit der Vermietung eine einheitliche Leistung bilden. Nach diesen Grundsätzen handelt es sich bei der von L überlassenen Betriebsvorrichtung um eine Nebenleistung zur steuerfreien Gebäudeverpachtung. Die mitverpachtete Betriebsvorrichtung bestand, wie auch vom FA nicht in Zweifel gezogen wird, in speziell abgestimmten Ausstattungselementen, die nur dazu dienten, die vertragsgemäße Nutzung des Putenstalls unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Die Vorrichtungen wurden für die Fütterung großer Tiere in der Putenhaltung entwickelt, um diese mit der Industrieförderspirale in der vorgegebenen Zeit zur Schlachtreife aufzuziehen. Heizungs- und Lüftungsanlagen sind notwendig, um den Anforderungen an das Stallklima gerecht zu werden. Spezielle Beleuchtungssysteme dienen einer gleichmäßigen Ausleuchtung. Bei den Betriebsvorrichtungen (Fütterung, Siloanlage etc.) handelt es sich daher um Leistungen, die für die Nutzung der gepachteten Ställe nützlich oder sogar notwendig waren. Danach bilden die zur Verpachtung angebotenen Ställe mit den begleitenden Leistungen in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv eine Gesamtheit, so dass nach der Rechtsprechung des EuGH davon auszugehen ist, dass diese Leistungen mit der Vermietung eine einheitliche Leistung bilden.

Hinweis: Die Revision war nach § 155 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen der gegenläufigen Auffassung der Finanzverwaltung zuzulassen und ist unter dem Aktenzeichen V R 22/20 anhängig. Da das FG davon ausgegangen ist, dass, wenn Einrichtungsgegenstände mitverpachtet werden, die für den bestimmungsgemäßen Gebrauch der jeweiligen Immobilien zwingend erforderlich sind und diese erst betriebs- und benutzungsfähig machen, in der Überlassung der Betriebsvorrichtungen eine unselbständige Nebenleistung zu sehen ist, brauchte es sich nicht mit der Frage auseinander zu setzen, welches Leistungselement prägend ist. Sollten nämlich die Betriebsvorrichtungen als prägendes Leistungselement zu beurteilen sein, könnte die Vermietung auch insgesamt steuerpflichtig sein. So auch die Diskussionen in der Praxis (z.B. bei Verpachtung eines Milchviehstalles mit Melkkarussell, -roboter etc.). Die Entscheidung des BFH bleibt abzuwarten.

## **Einheitsbewertung zur Kiesausbeute überlassener Flächen**

Eine zum Abbau eines Bodenschatzes verpachtete Fläche verliert ihre Zuordnung zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nach Auffassung des BFH (Urteil v. 22.07.2020 - II R 28/18) nicht, wenn die Rekultivierung und die Wiederaufnahme der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung vorgesehen sind.

Im Streitfall war die Klägerin (K) Inhaberin eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft (LuF). Sie war zu den streitigen Bewertungsstichtagen 01.01.2007 und 01.01.2010 Eigentümerin von Flurstücken, die vormals im ursprünglichen Sinne land- und forstwirtschaftlich genutzt worden waren. Auf der Grundlage eines von ihren Rechtsvorgängern in 1988 abgeschlossenen Pacht-

vertrages überließ sie zu den beiden Stichtagen jeweils Teilflächen einem gewerblich tätigen Fremdunternehmer zum Abbau von Kies, Sand und sonstigen verwertbaren Materialien. Das Recht zur Ausbeute begann mit der Erteilung der Genehmigung. Es endete nach restloser Auskiesung und der von der Pächterin durchzuführenden Rekultivierung, spätestens jedoch nach 30 Jahren. Danach war wieder die landwirtschaftliche Nutzung durch den Verpächter vorgesehen. Es wurden keine bergfreien Bodenschätze i.S. des § 3 Abs. 2 Satz 2 des Bundesberggesetzes (BBergG) abgebaut.

Das Finanzamt (FA) hatte zunächst den Einheitswert des Betriebes der LuF auf den 01.01.2007 festgestellt und die Kiesgrube einbezogen. Im Wege der Nachfeststellung auf den 01.01.2007 stellte das FA für die nach Flurstücken näher bezeichnete Kiesgrube als eigene wirtschaftliche Einheit die Grundstücksart "unbebautes Grundstück" und einen Einheitswert in Höhe von 128.487 € (251.300 DM) fest, den es im Rahmen der Einspruchsentscheidung nach entsprechendem Hinweis auf 138.866 € (271.600 DM) erhöhte. Eine entsprechende Feststellung erfolgte im Wege der Wertfortschreibung auf den 01.01.2010. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wurde erfolgreich Klage eingereicht. Das FG Köln folgte der Auffassung der K, dass die Kiesabbauflächen weiterhin dem luf Vermögen i.S. des § 33 BewG zuzuordnen seien. Dagegen hatte das FA Revision eingelegt.

Der BFH bestätigt, dass das FG zutreffend erkannt hat, dass die zum Kiesabbau genutzten Flächen keine eigene wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens darstellen, sondern Teil des luf Vermögens geblieben sind.

Nach § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG gehören zum Grundvermögen u.a. der Grund und Boden, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör, soweit es sich nicht um luf Vermögen i.S. des § 33 BewG oder um Betriebsgrundstücke i.S. des § 99 BewG handelt. Nach § 33 Abs. 1 Satz 1 BewG gehören zum luf Vermögen alle Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der LuF dauernd zu dienen bestimmt sind. Zum Wirtschaftsteil des luf Betriebes gehört u.a. nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a BewG das Abbauland i.S. des § 43 BewG, bei dem jedoch der Abbau der Bodensubstanz gerade dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dienen muss. Der Katalog der Nutzungen in § 34 Abs. 1 und 2 BewG ist jedoch nicht abschließend. Die Zuordnung zum Betrieb der LuF bestimmt sich vielmehr nach dem allgemeinen Maßstab des § 33 Abs. 1 Satz 1 BewG für die Zurechnung einzelner Wirtschaftsgüter zum luf Vermögen. Das Wirtschaftsgut muss dem Betrieb der LuF "dauernd zu dienen bestimmt" sein.

Eine zum Kiesabbau genutzte Fläche kann auch dann zum Betrieb der LuF gehören, wenn sie nicht Abbauland i.S. des § 43 BewG ist. Es reicht aus, dass die Rekultivierung und die Rückführung in die land- und forstwirtschaftliche Nutzung vorgesehen sind. Auf die Zeitspanne, binnen derer dies zu geschehen hat, kommt es nicht an.

Wird Grund und Boden zu nicht der LuF dienenden Zwecken genutzt, ohne dass ein Ende der anderweitigen Nutzung konkret absehbar ist, dient er dem Betrieb der LuF nicht mehr. Dem entsprechend hat der BFH Flächen, die an einen Poloverein bzw. einen Golfverein verpachtet waren, nicht mehr dem luf Vermögen zugerechnet. Sie werden so bewertet, wie es der Nutzung durch die Pächter entspricht.

Anders verhält es sich jedoch, wenn von vornherein die Wiederaufnahme der luf Nutzung geplant ist. Unter diesen Umständen ist der Grund und Boden weiterhin dem Betrieb der LuF "dauernd zu dienen bestimmt". Bei einer nur vorübergehenden anderweitigen Nutzung des Grund und Bodens ist der dauerhafte Funktionszusammenhang mit dem luf Betrieb nicht unterbrochen. Der Fortbestand der luf Zweckbestimmung ist nicht auf die Fälle der Stilllegung im

Sinne einer Nichtnutzung beschränkt. Für die Frage, welche dauerhafte Zweckbestimmung ein Wirtschaftsgut besitzt, stellt es keinen Unterschied dar, ob eine vorübergehende --nicht dauerhafte-- nicht diesem Zweck entsprechende Nutzung eine Nichtnutzung oder eine anderweitige Nutzung ist.

Dasselbe gilt für die zeitweilige Überlassung von Grund und Boden für den Abbau grundeigener sowie nicht dem BBergG unterliegender Bodenschätze. Der BFH hat bereits in seinem Urteil v. 09.04.2008 – II R 24/06 ausgeführt, dass mit dem bloßen Abbau eines bergfreien Bodenschatzes im Tagebau das davon betroffene Grundstück unabhängig von der Dauer des Abbaus noch keine andere Zweckbestimmung erfährt, wenn und solange das Eigentum an ihm nicht auf den Bergbauunternehmer übergeht und dieser verpflichtet ist, das Grundstück nach Beendigung des Abbaus in rekultiviertem Zustand zur Luftnutzung an denjenigen oder dessen Rechtsnachfolger zurückzugeben, der es ihm zum Abbau überlassen hat. Diese Aussage beansprucht auch Geltung für den Abbau grundeigener Bodenschätze i.S. des § 3 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 3 Abs. 4 BBergG sowie für den Abbau nicht dem BBergG unterliegender Bodenschätze. Für die Zweckbestimmung des Grund und Bodens kommt es auf das bergrechtliche Regime sowie die Frage des Eigentums am Bodenschatz nicht an.

Für die Abgrenzung zwischen dauerhafter und vorübergehender Zweckbestimmung ist nach Auffassung des BFH auch nicht entscheidend, in welcher Weise der Eigentümer des Grund und Bodens für die Überlassung zum Abbau des Bodenschatzes entgolten wird. Nach diesen Maßstäben ist der durch die Kiesgrube in ihrer jeweiligen Ausdehnung in Anspruch genommene Grund und Boden weiterhin dem Betrieb der Luftführung dauernd zu dienen bestimmt. Die Kiesgrube stellt deshalb keine selbständige wirtschaftliche Einheit i.S. des § 2 BewG dar und ist nicht für sich zu bewerten. Der Pachtvertrag sah die Rekultivierung der Flächen nach längstens 30 Jahren, je nach Fortschreiten des Abbaus auch schon früher vor. Damit hatte sich an ihrer dauerhaften Zweckbestimmung für den Luftbetrieb der Klägerin nichts geändert. Es handelte sich lediglich um eine vorübergehende anderweitige Nutzung, die unschädlich ist.

Hinweis: Da für erbschaftsteuerliche Zwecke die gleichen Abgrenzungskriterien zugrunde zu legen sind, hat dieses Urteil auch für die Erbschaftsteuer und die Bewertung der jeweiligen Vermögenswerte Bedeutung.

Mit freundlichen Grüßen

Landwirtschaftliche Buchstelle e. V. Herford

Erwin Wieskus  
Dipl.-Kfm., Steuerberater LB