

Adresse

Ihr Zeichen:
Unser Zeichen:

Sachbearbeiter:
Telefon: 05221 5974-21
Telefax: 05221 5974-24
E-Mail: info@buchstelle-herford.de

Im Juli 2019

Mandantenrundschriften Nr. 3/2019

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir möchten Sie auch heute wieder auf einige interessante Neuerungen hinweisen:

Tarifglättung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Nachdem bereits Ende 2016 im Zusammenhang mit der Milchmarktkrise eine Tarifglättungsvorschrift für Steuerpflichtige mit land- und forstwirtschaftlichen Einkünften vom Gesetzgeber beschlossen worden war, die Regelung jedoch unter dem Zustimmungsvorbehalt der EU stand, kommt man der Umsetzung der Regelung nunmehr näher.

Beabsichtigt war eine schnelle Liquiditätshilfe durch Glättung der regelmäßig schwankenden Einkünfte in der Land- und Forstwirtschaft. Die tatsächliche Steuerbelastung soll für einen Betrachtungszeitraum von drei Jahren mit einer fiktiven Steuerbelastung verglichen werden, um so den starken Gewinnschwankungen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe auch bei der Steuerfestsetzung Rechnung zu tragen.

Mittlerweile hat die EU-Kommission die Regelung geprüft und erachtet sie als eine zulässige Beihilfe, die der deutsche Gesetzgeber nur für land- und forstwirtschaftliche Betriebe beschließen kann. Allerdings sei die Regelung als Wahlrecht zu gestalten. Außerdem seien Doppelbegünstigungen zu vermeiden und die Steuerermäßigung nur unter der Bedingung der Einhaltung beihilferechtlicher Regelungen zu gewähren.

Nachdem Steuerveranlagungen der Land- und Forstwirte bereits seit 2016 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergehen, um diese noch nicht geltende Regelung in Anspruch nehmen zu können, liegt nunmehr mit Datum vom 08.05.2019 der Entwurf eines Gesetzes zur weiteren

steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften des Bundesfinanzministeriums vor, in dem die gesetzlichen Vorschriften des § 32c EStG den EU-Vorgaben angepasst werden. Das weitere Gesetzgebungsverfahren bleibt abzuwarten.

Aktueller Stand zur Grundsteuerreform

Mit dem Urteil vom 10. April 2018 – 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11 und 1 BvR 889/12 hat das Bundesverfassungsgericht die Bewertung, soweit sie bebaute Grundstücke außerhalb des Bereichs der Land- und Forstwirtschaft und außerhalb des in Artikel 3 des Einigungsvertrags genannten Gebiets betreffen, jedenfalls seit dem 1. Januar 2002 für unvereinbar mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes erklärt. Dem Gesetzgeber hat das Bundesverfassungsgericht eine Frist zur Neuregelung spätestens bis zum 31.12.2019 gesetzt. Bis zu diesem Zeitpunkt dürfen die als unvereinbar mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes festgestellten Regeln über die Einheitsbewertung weiter angewandt werden. Nach Verkündung einer Neuregelung dürfen die beanstandeten Regelungen für weitere fünf Jahre ab der Verkündung, längstens aber bis zum 31. Dezember 2024 angewandt werden.

Nach monatelangen Diskussionen hat das Bundeskabinett am 21.06. 2019 die Grundsteuerreform beschlossen und mit Datum vom 25.06.2019 einen Gesetzesentwurf (BT-Drs. 19/11085) auf den Weg gebracht.

Bei der Umsetzung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts soll unter Wahrung der dem Bund derzeit nach dem Grundgesetz zustehenden Gesetzgebungskompetenz an das bestehende Bewertungs- und Grundsteuersystem angeknüpft werden. Der Gesetzesentwurf zielt daher auf eine verfassungskonforme, rechtssichere und zeitgemäße Fortentwicklung der Grundsteuer und der damit verbundenen Bewertung der Grundsteuerobjekte, um die Grundsteuer als verlässliche Einnahmequelle der Kommunen zu erhalten. Da die Gesetzgebungskompetenz des Bundes in der Wissenschaft nicht einheitlich beurteilt wird, soll diese unzweifelhaft abgesichert werden. Dazu erhält der Bund mit der zeitgleich eingebrachten Grundgesetzänderung uneingeschränkt die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz zur Regelung der Grundsteuer. Zeitgleich wird den Ländern über eine Ergänzung in Artikel 72 Absatz 3 GG eine umfassende abweichende Regelungskompetenz eröffnet. Nicht beabsichtigt ist eine strukturelle Erhöhung des Grundsteueraufkommens. An die Gemeinden wird daher appelliert, die aus der Neubewertung des Grundbesitzes resultierenden Belastungsverschiebungen durch eine gegebenenfalls erforderliche Anpassung des Hebesatzes auszugleichen, um ein konstantes Grundsteueraufkommen zu sichern.

Die Besteuerung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe erfolgt künftig durch eine standardisierte Bewertung der Flächen und der Hofstellen mittels einer weitgehenden Automation des Bewertungs- und Besteuerungsverfahrens. Dies führt zugleich zu einer erheblichen Vereinfachung der Bewertungssystematik, da auf einzelbetriebliche Differenzierungen und Abgrenzungen des Grund- und Bodens weitgehend verzichtet werden kann. Die Bewertung der einzelnen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen (Sollertrag des Grund- und Bodens sowie der stehenden und umlaufenden Betriebsmittel) und der Hofstelle einer wirtschaftlichen Einheit erfolgt dabei auf Basis eines typisierenden durchschnittlichen Ertragswertverfahrens. Die unterschiedlichen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungsformen (landwirtschaftlich, forstwirtschaftlich, weinbaulich, gärtnerisch) werden Bewertungsfaktoren zugeordnet, die den durchschnittlichen Ertrag je Flächeneinheit widerspiegeln. Die jeweilige Grundstücksfläche der jeweiligen Nutzung wird mit dem Bewertungsfaktor multipliziert, sodass sich der Reinertrag der individuell genutzten land- und forstwirtschaftlichen Fläche ergibt. Die Summe aus allen Reinerträgen der jeweiligen Nutzungen wird anschließend kapitalisiert und ergibt den Grundsteuerwert. Gebäude oder

Gebäudeteile, die innerhalb land- und forstwirtschaftlich genutzter Hofstellen Wohnzwecken oder anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen, werden dem Grundvermögen zugerechnet. Im Bereich der Wohngebäude des Betriebsinhabers wird damit die Rechtslage der neuen Länder bundeseinheitlich eingeführt und es erfolgt eine bundesweite Gleichbehandlung aller Land- und Forstwirte.

Die Verfahren zur Bewertung des Grundvermögens werden in Anlehnung an die anerkannten Vorschriften zur Verkehrswertermittlung von Grundstücken auf der Grundlage des Baugesetzbuchs modernisiert. Der Wert für ein unbebautes Grundstück wird ausgehend von der jeweiligen Grundstücksfläche als physischem Bewertungskriterium und dem durchschnittlichen Lagewert für den Grund und Boden, dem Bodenrichtwert, ermittelt. Die Bodenrichtwerte werden durch unabhängige Gutachterausschüsse abgeleitet. Der sich unter Anwendung der Bodenrichtwerte auf das jeweilige Grundstück ergebende Grundsteuerwert spiegelt typisierend den objektiviert-realen Wert für das Grundstück lageabhängig und relationsgerecht wider.

Die Bewertung bebauter Grundstücke wird entsprechend den Preisbildungsmechanismen am Grundstücksmarkt durch die Art und den Umfang der Bebauung bestimmt. Aus diesem Grund wird bei der Bewertung des Grundvermögens – wie bisher – zunächst eine Einteilung der unterschiedlichen Grundstücksarten vorgenommen. Als vorrangige Bewertungsmethode kommt für Zwecke der Grundsteuer als Sollertragsteuer ein typisiertes vereinfachtes Ertragswertverfahren zur Anwendung. Nur wenn die Anwendung dieses Ertragswertverfahrens nicht in Betracht kommt, erfolgt eine Bewertung anhand eines vereinfachten Sachwertverfahrens als Auffangverfahren.

Der Ertragswertmethodik liegt der Gedanke zugrunde, dass sich der objektiviert-reale Wert eines Grundstücks – ähnlich wie beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen - aus seinem nachhaltig erzielbaren Reinertrag ermitteln lässt. Im Ertragswertverfahren ist der auf den Bewertungsstichtag bezogene Barwert (Gegenwartswert) aller zukünftigen Erträge zu ermitteln. Hierbei ist zu beachten, dass die Lebensdauer (Nutzungsdauer) eines Gebäudes – im Gegensatz zum Grund und Boden – begrenzt ist. Während die Erträge oder Ertragsanteile für ein Gebäude nur für die am Bewertungsstichtag verbleibende und begrenzte Nutzungsdauer (Restnutzungsdauer) des Gebäudes kapitalisiert werden können, sind die dem Grund und Boden zuzurechnenden Erträge bzw. Ertragsanteile für eine unbegrenzte Nutzungsdauer als „ewige Rente“ zu kapitalisieren. Der Wert des Grund- und Bodens ist grundsätzlich eine stete Größe, die nur allgemeinen Wertschwankungen unterworfen ist. Im typisierten vereinfachten Ertragswertverfahren für Zwecke der Grundsteuer wird diesen Grundsätzen Rechnung getragen, indem der Ertragswert am Bewertungsstichtag aus dem

- über die Restnutzungsdauer des Gebäudes kapitalisierten jährlichen Reinertrag des Grundstücks (Erträge aus Grund und Boden sowie Gebäude) zuzüglich des
 - über die Restnutzungsdauer des Gebäudes abgezinsten Bodenwerts
- ermittelt wird.

Diesem Vorgehen liegt der Gedanke zugrunde, dass in den Mieten eine Abgeltung des Werts des Grund- und Bodens für den Zeitraum der typisierend angenommenen Restnutzungsdauer bereits enthalten ist und nach Ablauf der Restnutzungsdauer des Gebäudes der Wert des Grund- und Bodens verbleibt. Der jährliche Reinertrag des Grundstücks wird daher in Abhängigkeit der Restnutzungsdauer des Gebäudes kapitalisiert und der heutige Wert des Grund- und Bodens in Abhängigkeit der Restnutzungsdauer des Gebäudes auf den Bewertungsstichtag abgezinst.

Für Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke und Wohnungseigentum wird ein vorgegebener durchschnittlicher Sollertrag in Form einer Nettokaltmiete je Quadratmeter in Abhängigkeit der Lage des Grundstücks typisierend angenommen. Dieses Vorgehen soll in den meisten Fällen eine weitestgehend automatisierte Feststellung von Grundsteuerwerten sowie zukünftig bei gleichbleibenden tatsächlichen Verhältnissen eine vorausgefüllte Steuererklärung ermöglichen. Den unterschiedlichen Ausprägungen einzelner Grundstücksarten wird insbesondere durch spezifische Bewirtschaftungskosten und Liegenschaftszinssätze folgerichtig Rechnung getragen.

Das Sachwertverfahren dient für Nichtwohngrundstücke als Auffangverfahren, da sich für diese nach den vorhandenen statistischen Quellen derzeit keine für die gesamte Nutzung durchschnittlichen Nettokaltmieten ermitteln lassen. Beim Sachwertverfahren erfolgt die Wertermittlung für den Grund und Boden sowie der Gebäude gesondert. Die Summe aus Bodenwert und Gebäudewert bildet den vorläufigen Sachwert, der mittels einer Wertzahl (Marktanpassungsfaktor) an die objektiv-realen Marktbedingungen angepasst wird.

Schließlich wird dem Vereinfachungsgedanken auch bei den Sonderfällen von erbaurechtsbelasteten Grundstücken und Gebäuden auf fremden Grund und Boden unter Berücksichtigung der einschlägigen Wertermittlungsmethode Rechnung getragen.

Um die rechtlichen Vorgaben des Gerichts fristgerecht umzusetzen, sieht der Gesetzentwurf als ersten Hauptfeststellungszeitpunkt, auf den Grundsteuerwerte nach den neuen Bewertungsregeln ermittelt werden sollen, den 1. Januar 2022 vor.

Steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus beschlossen

Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus sollen die im Rahmen der von der Bundesregierung gestarteten Wohnraumoffensive vorgesehenen steuerlichen Anreize für den Mietwohnungsneubau im bezahlbaren Mietsegment in die Tat umgesetzt werden. Dies erfolgt durch die Einführung einer Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau in § 7b Einkommensteuergesetz - neu -. Der Bundestag hatte die Neuregelungen bereits im Dezember 2018 verabschiedet. Der Bundesrat hatte den Gesetzesbeschluss damals von der Tagesordnung abgesetzt. Private Investoren erhalten Klarheit: Der Bundesrat hat nunmehr am 28. Juni 2019 den Sonderabschreibungen beim Mietwohnungsneubau zugestimmt. Wesentlicher Regelungsinhalt des § 7b EStG (neu) ist:

- Die Sonderabschreibungen sollen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren bis zu jährlich 5 Prozent betragen. Zugleich ist die reguläre lineare Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 7 Absatz 4 EStG vorzunehmen. Somit können innerhalb des Abschreibungszeitraums insgesamt bis zu 28 Prozent der förderfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten steuerlich berücksichtigt werden. Die AfA nach Ablauf des Begünstigungszeitraums richtet sich nach § 7a Absatz 9 EStG (Restwert-AfA).
- Die Sonderabschreibungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn
 - 1) durch Baumaßnahmen auf Grund eines nach dem 31.08.2018 und vor dem 01.01.2022 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige neuer, bisher nicht vorhandener Wohnraum in einem Gebäude geschaffen wird, der für die entgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken geeignet ist und die Voraussetzungen des § 181 Absatz 9 BewG erfüllt; hierzu gehören auch die zu einer Wohnung gehörenden Nebenräume,
 - 2) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 3 000 Euro je m² Wohnfläche nicht übersteigen und

- 3) die Wohnung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient. Wohnungen, die zur vorübergehenden Beherbergung von Personen genutzt werden, sind von der Förderung ausgeschlossen, § 7b Abs. 2 EStG (neu).
- Die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen wird auf maximal 2 000 Euro je m² Wohnfläche begrenzt, § 7b Abs. 3 EStG (neu). Liegen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten darunter, sind diese in der tatsächlich angefallenen Höhe den Sonderabschreibungen zu Grunde zu legen. Die förderfähige Bemessungsgrundlage ist ausschließlich auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Investition bezogen.
 - Eine Berücksichtigung negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der Festsetzung der Vorauszahlungen bereits im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes wird als weiterer Anreiz für Investoren ausdrücklich zugelassen. Entsprechendes gilt für die Geltendmachung im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren.
 - Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen wird zeitlich begrenzt auf im Jahr 2026 endende Wirtschafts- oder Kalenderjahre. Ab dem Veranlagungszeitraum 2027 sind Sonderabschreibungen auch dann nicht mehr möglich, wenn der vorgesehene Abschreibungszeitraum noch nicht abgelaufen ist. Die mit der Regelung bezweckte zügige Schaffung von Mietwohnraum soll hierdurch forciert werden.

Indizien für das frühere Vorhandensein eines steuerrelevanten luf-Betriebs

Wieder mal ging es in einem Finanzgerichtsverfahren um die Frage, ob ehemals landwirtschaftliche Genutzte Flächen im Veräußerungszeitpunkt noch dem Betriebsvermögen zuzurechnen waren oder nicht. Das FG Baden-Württemberg (Urteil v. 09.02.2018, 13 K 3773/16) hatte zu entscheiden, ob geerbte Grundstücke land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen darstellen, sodass der Veräußerungsgewinn zu versteuern ist, oder, ob der Rechtsvorgänger in der Vergangenheit eine Betriebsaufgabe erklärt hatte.

Im Streitfall war die Steuerpflichtige 1942 Gesamtrechtsnachfolgerin (Erbin) ihres Großvaters geworden, von dem sie landwirtschaftliche Grundstücke geerbt hatte. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1963 hatte der Steuerberater vermerkt, dass ab 1963 keine eigene Landwirtschaft mehr betrieben wurde, sondern nur noch Vermietung und Verpachtung. Ein Betriebsaufgabegewinn wurde nicht erklärt.

Die streitigen Grundstücke veräußerte die Steuerpflichtige zum 31.08.2007. Im Einkommensteuerbescheid 2007 berücksichtigte das Finanzamt bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft lediglich die gesondert festgestellten Einkünfte eines weiteren Betriebs. Es wurde kein Veräußerungsgewinn aus den Grundstücken berücksichtigt. Die im Jahr 2012 durchgeführte abgekürzte Außenprüfung kam zum Ergebnis, dass die im Jahr 2007 veräußerten Grundstücke bis zur Veräußerung zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen der Steuerpflichtigen gehört hatten. Demnach unterlag die Veräußerung der Grundstücke der Bodengewinnbesteuerung. Gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid legte die Steuerpflichtige Einspruch ein und beantragte Aussetzung der Vollziehung, die lediglich teilweise gewährt wurde, da der Veräußerungsgewinn zur Hälfte im Jahr 2007 und 2008 zu versteuern wäre. Das Finanzamt änderte entsprechend die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008. Die von der Steuerpflichtigen dagegen erhobenen Einsprüche blieben erfolglos. Gegen die Einspruchsentscheidungen legte die Steuerpflichtige daraufhin Klage ein

Das FG hat entschieden, dass die Klage unbegründet ist. Dem FG zufolge ist das FA zu Recht davon ausgegangen, dass der Veräußerungsgewinn der Grundstücke der Bodenbesteuerung unterliegt und jeweils zur Hälfte anzusetzen ist. Die streitigen Grundstücke stellen nach Ansicht des FG bis zur Veräußerung Bestandteil des landwirtschaftlichen Betriebs dar, den die Steuerpflichtige von ihrem Großvater übernommen hatte. Eine Aufgabe des Betriebs im Jahr 1963 sei nicht erklärt worden.

Die in den Streitjahren veräußerten Grundstücke gehörten ursprünglich zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Großvaters. Für das Bestehen eines landwirtschaftlichen Betriebs und die Zurechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ist nicht Voraussetzung, dass der Betriebsinhaber selber aktiv in der Landwirtschaft geworden ist. Vielmehr sind demjenigen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen, auf dessen Rechnung und Gefahr der Betrieb geführt wird. Der Großvater habe daher als Eigentümer und Nutzungsberechtigter Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt, auch wenn er selbst, wie von der Klägerin vorgebracht, aufgrund seiner Verletzung keine aktive Tätigkeit mehr ausgeübt hatte.

Zudem spricht dem FG zufolge, der vorgelegte Auszug aus der Familienchronik für das Bestehen eines landwirtschaftlichen Betriebs. Diesem kann entnommen werden, dass bereits die Vorfahren Landwirtschaft betrieben haben, der Urgroßvater der Klägerin sowie der Bruder des Großvaters Landwirtschaft studiert hatten und auch die Klägerin selbst ursprünglich eine landwirtschaftliche Ausbildung begonnen hatte.

Unerheblich ist nach Auffassung des FG, ob die streitigen Grundstücke im Rahmen der Einheitswertbewertung und der Grundsteuer als landwirtschaftlicher Betrieb angesehen wurden. Das FG folgt dabei der BFH-Rechtsprechung, wonach die Bewertung einzelner Grundstückflächen als Stückländereien und damit als Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nach § 34 Abs. 7 BewG zwar ein objektives Beweisanzeichen für einen einkommensteuerrechtlichen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft sein kann. Dieses Beweisanzeichen ist jedoch erschüttert, wenn es sich um einen Verpachtungsbetrieb handelt.

Für den Streitfall stellt das FG fest, dass der Betrieb bis Ende der 1950er Jahre noch bewirtschaftet wurde. Für die Zeit ab 1959/1960 lagen Pächterbestätigungen vor, wonach örtliche Landwirte die Fläche zu diesen Zeitpunkten in Bewirtschaftung genommen hatten. In diesem Zusammenhang steht die Aussage in der Einkommensteuererklärung 1963, dass keine eigene Landwirtschaft mehr bestünde, sondern nur Verpachtung. Dies reicht zur Annahme einer Betriebsaufgabeerklärung jedoch nicht aus. Nach ständiger Rechtsprechung muss eine ausdrückliche Aufgabeerklärung, mit dem Bewusstsein, dass stille Reserven aufzudecken sind, abgegeben werden. Auch die Tatsache, dass das FA über 30 Jahre hinweg wiederholt Grundstücksveräußerungen aus dem Betrieb nicht der Besteuerung unterworfen hat, schafft keinen Vertrauensstatbestand, dass Privatvermögen vorliegt.

Hinweis: Der BFH weist ergänzend noch darauf hin, dass ein möglicher Anspruch der Klägerin auf abweichende Steuerfestsetzung in einem gesonderten Billigkeitsverfahren zu klären wäre.

Umsatzsteuerpauschalierung für Tierhaltungskooperationen

Nach Ansicht des BFH (Urteil vom 13.02.2019, XI R 24/17) verhindert die mangelnde Mitunternehmerinitiative von Kommanditisten nicht die Durchschnittssatzbesteuerung einer Tierhaltungskooperation, wenn sie aufgrund der überlassenen Vieheinheiten, die wesentliche Grundlage der Tierhaltungskooperation bestimmen.

Im Streitfall war die Steuerpflichtige eine KG, deren Unternehmensgegenstand die Produktion und Aufzucht von Ferkeln ist. Die Steuerpflichtige erzielte landwirtschaftliche Einkünfte i.S.d. § 51a BewG. Komplementär der KG ist M zu 98 %, die Kommanditisten sind N und S mit jeweils 1 %. Im Jahr 2011 wurde beantragt das Umsatzsteuersignal zu löschen, weil ausschließlich Umsätze gemäß § 24 UStG (Umsatzsteuerpauschalierung) erbracht würden. Dem Antrag wurde ab dem Jahr 2010 entsprochen.

Die Außenprüfung für die Jahre 2010 bis 2013 kam zu dem Entschluss, dass die Kommanditisten nicht als Mitunternehmer anzusehen seien, weil sie nach dem Gesellschaftsvertrag keinerlei Entscheidungskompetenzen hätten. Daher könne die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG nicht angewendet werden. Das Finanzamt setzte dementsprechend Umsatzsteuer und Vorsteuern fest. Der Einspruch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 blieb erfolglos, woraufhin von der Steuerpflichtigen Klage erhoben wurde. Diese wurde vom FG ebenfalls als unbegründet abgewiesen. Die Steuerpflichtige legte daraufhin Revision gegen das Urteil ein.

Der BFH entschied jedoch, dass die Klage begründet ist. Das Urteil des FG war aufzuheben und die Rechtsfrage zur anderweitigen Verhandlung an das FG zurückzuweisen. Das FG habe zu Unrecht angenommen, dass die Kommanditisten keine Mitunternehmer seien. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe nach § 24 UStG sind u.a. Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe, sofern die Tierbestände nach §§ 51 und 51a BewG zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören. Dabei verweist § 51a BewG auf § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG, der auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verweist und damit voraussetzt, dass die Gesellschafter im ertragsteuerlichen Sinne Mitunternehmer sind. Der BFH hat mit Urteil vom 01.09.2011 (Az.: II R 67/09) bereits entschieden, dass der Begriff der Gesellschaft i.S.d. § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG nicht zivilrechtlich, sondern ertragsteuerlich zu verstehen ist. Entscheidend ist daher, dass eine Mitunternehmerschaft im ertragsteuerlichen Sinne vorliegt. Mitunternehmer i.S.d. § 15 EStG ist wer Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative trägt. Die Merkmale können dabei unterschiedlich ausgeprägt sein, sie müssen jedoch beide vorliegen. Der Gesellschaftsvertrag und dessen tatsächliche Durchführung muss für das Vorliegen der Mitunternehmerstellung derart ausgestaltet sein, dass die Mitwirkungsrechte nicht wesentlich hinter denjenigen zurückbleiben, die handelsrechtlich das Bild eines Kommanditisten abdecken.

Im Streitfall ist der BFH der Auffassung, dass die Kommanditisten als Mitunternehmer anzusehen sind. Denn die Kommanditisten tragen unstreitig das Mitunternehmerisiko. Ebenfalls ist dem BFH zu folge das Kriterium der Mitunternehmerinitiative erfüllt. Die Mitunternehmerstellung eines Kommanditisten scheidet nicht bereits deshalb aus, weil seine Initiativrechte nur in den Rechten als Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung und den Kontrollrechten, die § 166 HGB dem Kommanditisten einräumt, bestehen. Auch ein Kommanditist, dessen Widerspruchsrecht nach § 164 HGB ausgeschlossen ist, könne Mitunternehmer sein, ohne dass sein Mitunternehmerisiko über das beschriebene typische Risiko eines Kommanditisten hinaus erhöht sein müsste. Der BFH führt aus, dass im Streitfall bei der Würdigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung der Kommanditisten insgesamt bestimmenden Umstände zu berücksichtigen ist, dass N und S nicht nur kapitalmäßig an der KG beteiligt sind, sondern ihr auch 609 bzw. 423 freie Vieheinheiten i.S. von § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d BewG a.F. übertragen haben. Dagegen ist der Komplementär M zwar kapitalmäßig mit einer Einlage in Höhe von 9.800 EUR und dem sich daraus ergebenden Stimmengewicht an der Gesellschaft beteiligt, jedoch hat er der Klägerin nur 200 freie Vieheinheiten übertragen.

Hinweis: Dem BFH zufolge durfte das FG die Klage daher nicht abweisen. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif, da noch Feststellungen vom FG zu treffen sind, ob die übrigen Voraussetzungen für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung vorliegen. Zwar kann der Komplementär in keinem Fall an einer seiner Interessen währenden Beschlussfassung in der Gesellschafterversammlung gehindert werden, was das FG als entscheidungserheblich beurteilte. Dabei habe es aber nicht berücksichtigt, dass die Kommanditisten über die Anzahl überlassener Vieheinheiten die Geschicke der Gesellschaft wesentlich beeinflussen können.

Grundbesitzwert für nach dem Erbanfall veräußerte luf Grundstücke

Der BFH (Urteil v. 30.01.2019, II R 9/16) hat entschieden, dass ein Verkaufspreis für ein luf Grundstück, das kurze Zeit nach dem Erbanfall veräußert wurde, für Zwecke der Erbschaftsteuer als Grundbesitzwert herangezogen werden kann.

Im Streitfall war der Steuerpflichtige Alleinerbe des am 11.08.2011 verstorbenen Erblassers. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 30.01.2012 veräußerte der Steuerpflichtige zwei Ackerlandgrundstücke, die er durch den Erbanfall erhalten hatte, zu einem Kaufpreis i.H.v. 123.840 €. In der Erbschaftsteuererklärung beantragte der Steuerpflichtige den Ansatz eines niedrigeren gemeinen Werts für das Grundstück i.H. des Kaufpreises von 123.840 €. Im Erbschaftsteuerbescheid stellte das Finanzamt für die wirtschaftliche Einheit Betrieb der Land- und Forstwirtschaft jedoch einen Grundbesitzwert i.H.v. 235.296 € fest. Aufgrund der Veräußerung der Grundstücke innerhalb von 15 Jahren nach dem Bewertungsstichtag wurde der Liquidationswert nach § 166 i.V.m. § 162 Abs. 3 BewG herangezogen. Gegen den Erbschaftsteuerbescheid legte der Steuerpflichtige Einspruch ein, da auf den erzielten Verkaufspreis als niedrigerer gemeiner Wert abzustellen sei. Den Einspruch des Klägers wies das Finanzamt als unbegründet ab. Die daraufhin erhobene Klage hatte ebenfalls keinen Erfolg. Der Steuerpflichtige legte daraufhin Revision ein.

Der BFH gab dem Steuerpflichtigen Recht. Die Grundstücke sind mit dem niedrigeren Kaufpreis i.H.v. 123.840 € bei der Erbschaftsteuer heranzuziehen. Die Grundstücke sind zwar grundsätzlich mit dem Liquidationswert (Bodenrichtwert abzgl. 10 % Liquidationskosten) zu bewerten. Sofern der Steuerpflichtige jedoch nachweist, dass der gemeine Wert der Flächen wesentlich niedriger ist, kann der niedrigere Wert für Zwecke der Erbschaftsteuer herangezogen werden. Für den nach §§ 163 und 164 BewG für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft anzusetzenden Wert des Wirtschaftsteils sieht das Gesetz im Fortführungsfalle den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts vor. Im Rahmen der Liquidationsbewertung ist die Möglichkeit des Nachweises eines niedrigeren gemeinen Werts für den Grund und Boden aber nicht eröffnet. Dies widerspreche dem verfassungsrechtlich verankerten Übermaßverbot. Das Übermaßverbot ist verletzt, wenn die Folgen einer schematisierenden Belastung extrem über das normale Maß hinausgehen. Dies sah der BFH im vorliegenden Fall als gegeben an. Der Kläger hatte einen niedrigeren gemeinen Wert in Höhe von 123.840 € nachgewiesen. Der vom FA nach § 166 Abs. 2 Nr. 1 BewG ermittelte und angesetzte Wert in Höhe von 191.952 € beträgt im Streitfall das 1,55-fache des vom Kläger durch den zeitnahen Verkauf nachgewiesenen tatsächlich erzielten Veräußerungserlöses. Der sich bei typisierender Bewertung mit dem Bodenrichtwert ergebende Wert übersteigt damit den nachgewiesenen gemeinen Wert so erheblich, dass sich der festgestellte Grundstückswert als über das normale Maß hinausgehend erweist.

Mit freundlichen Grüßen

Landwirtschaftliche Buchstelle e. V. Herford

Erwin Wieskus
Dipl.-Kfm., Steuerberater LB