



Mandanten-Rundschreiben

05/2015

Grunderwerbsteuer beim Erwerb eines erbbaurechtlich belasteten Grundstücks

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit seinem Urteil vom 6.5.2015 – II R 8/14 seine Rechtsprechung zur Grunderwerbsteuer modifiziert: Beim Kauf eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks durch den Erbbauberechtigten oder einen Dritten unterliegt lediglich der nach Abzug des Kapitalwerts des Erbbauzinsanspruchs vom Kaufpreis verbleibende Unterschiedsbetrag der Grunderwerbsteuer. Der Kaufpreis ist nicht nach der sog. Boruttau'schen Formel aufzuteilen.

Im Dezember 1997 schloss der Kläger mit einer GmbH einen notariell beurkundeten Vertrag über die Bestellung eines Erbbaurechts an einem Grundstück der GmbH für die Dauer von 66 Jahren. Im Jahr 2007 verkaufte die GmbH dem Kläger das Grundstück unter Aufhebung des Erbbaurechts.

Das Finanzamt legte hinsichtlich der Grunderwerbsteuer den gesamten vereinbarten Kaufpreis zugrunde. Die Vorinstanz (Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 19.12.2013 – 15 K 4236/10) vertrat hingegen die Auffassung, dass der mit dem Erbbaugrundstück verbundene Erbbauzinsanspruch nicht Teil des Grundstücks sei und somit dessen Erwerb nicht der Grunderwerbsteuer unterliege. Der Kaufpreis sei nach der sog. Boruttau'schen Formel aufzuteilen. Gemäß der Formel gilt: Wird ein Grundstück zusammen mit anderen Gegenständen erworben, deren Erwerb nicht der Besteuerung nach dem GrEStG unterliegt, ist die Gesamtgegenleistung grundsätzlich nach dem Verhältnis des gemeinen Werts des Grundstücks zum gemeinen Wert, z. B. des Zubehörs oder der Betriebsvorrichtungen, aufzuteilen.

Der BFH sah dies jedoch anders. Zwar habe das FG zu Recht angenommen, dass der Kaufpreis nicht der Grunderwerbsteuer unterliege, soweit er auf den Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs entfalle. Verkannt habe das FG jedoch, dass die sog. Boruttau'sche Formel für die Kaufpreisaufteilung nicht anwendbar sei. Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) ist der mit dem Erbbaugrundstück verbundene Erbbauzinsanspruch grunderwerbsteuerrechtlich nicht Teil des Grundstücks. Beim Erwerb eines mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstücks ist daher die Gegenleistung auf das Grundstück einerseits und der nicht der Grunderwerbsteuer unterliegende Erwerb des Erbbauzinsanspruchs andererseits aufzuteilen.

Sofern bei einem Grundstückskauf eine Gesamtgegenleistung vorliegt, die Entgelt sowohl für das Grundstück als auch für nicht der Grunderwerbsteuer unterliegende Gegenstände ist, ist diese nach den Ausführungen des BFH im Regelfall nach der Boruttau'schen Formel aufzuteilen. Diese Verhältnisrechnung muss jedoch dann nicht vorgenommen zu werden, wenn Gegenstand eines Erwerbsvorgangs unter Vereinbarung einer Gesamtgegenleistung ein Grundstück und eine Geldforderung ist. In diesen Fällen reicht es nach Meinung des BFH aus, in Höhe der erworbenen Geldforderungen einen Abzug von der vereinbarten Gesamtgegenleistung vorzunehmen, da Kapitalforderungen im Regelfall mit dem Nennwert anzusetzen sind. Auch der Erwerb des Anspruchs auf den Erbbauzins beim Kauf eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks ist als Geldforderung anzusehen. Der Kapitalwert des Erbbauzinses ist vom Kaufpreis abzuziehen.

Entgegen der bisher vom BFH vertretenen Auffassung ist die Boruttau'sche Formel für die Aufteilung des Kaufpreises für ein mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstück nicht mehr anwendbar. Da im Streitfall



der Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs höher war als der vereinbarte Kaufpreis, entfiel der gesamte Kaufpreis auf den nicht der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerb des Erbbauzinsanspruchs. Dem belasteten Grundstück war kein Teil des Kaufpreises zuzurechnen. Die Grunderwerbsteuer war daher auf 0 € festzusetzen.

Umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen bei Flüssigfütterung durch Futtermittelgesellschaften

In der Verfügung vom 14.7.2015 – S 7417-2015/0001-St 445 hat sich die Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen (OFD) mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungen in Verbindung mit der Flüssigfütterung von Tieren durch Futtermittelgesellschaften befasst. Die OFD hat die Verfügung in Sachverhalt, umsatzsteuerliche Würdigung, Alternativen und abschließende Hinweise unterteilt. Dabei wurde der folgende Sachverhalt zugrunde gelegt: Zu einem landwirtschaftlichen Unternehmensverbund auf einer Hofstelle gehören mehrere landwirtschaftliche Schweinemastbetriebe, die u.a. als Einzelunternehmen des Landwirts betrieben werden. Zudem betreibt der Landwirt mit weiteren Familienmitgliedern eine regelzubesteuernde Futtermittelgesellschaft.

Die pauschalierenden Mastbetriebe liefern (Steuerausweis i.H.v. 10,7 % Umsatzsteuer) sämtliches erzeugtes Getreide und Mais an die Futtermittelgesellschaft, die das Getreide unter Beifügung von weiteren zugekauften Ergänzungstoffen zu Flüssigfutter mischt, das wiederum bedarfsgerecht über ein Rohrleitungssystem an die verschiedenen auf der Hofstelle befindlichen Schweinemastbetriebe verteilt wird. Die Anmischung erfolgt in einem einzigen Anmischbehälter für alle Schweinemastbetriebe.

Das Flüssigfutter wird – individuell nach den Vorgaben der einzelnen Betriebsinhaber und den einzelnen Mastphasen entsprechend – zubereitet und verabreicht. Alles Erforderliche für die Fütterung wird zentral über den Fütterungscomputer der Futtermittelgesellschaft geregelt. Nur dieser kann Informationen verarbeiten und die Bereitstellung des benötigten Futters anstoßen. Die Bedienung erfolgt ausschließlich über die Gesellschafter der Futtermittelgesellschaft sowie deren Angestellte.

Die Leistungen der Futtermittelgesellschaft an die pauschalierenden Mastbetriebe unterliegen im dargestellten Fall nicht dem ermäßigten Steuersatz, sondern dem Regelsteuersatz.

Bei dem dargestellten Fall ist jeweils zu prüfen, ob von einer einheitlichen Leistung oder von mehreren getrennt zu beurteilenden selbständigen Einzelleistungen auszugehen ist. Hierbei ist das Wesen des jeweiligen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob die Futtermittelgesellschaft gegenüber den Schweinemastbetrieben mehrere selbstständige Hauptleistungen oder aber eine einheitliche Leistung erbringt. Die von der OFD angeführten Alternativen:

- eigener Anmischbehälter und eigener Fütterungscomputer bei dem Mastbetrieb,
- eigener Anmischbehälter und eigener Fütterungscomputer bei jedem Mastbetrieb; die Futtermittelgesellschaft liefert nur zusätzlich teilfertiges Futter,
- Fütterungsanlagen im Bruchteilseigentum der Mastbetriebe,



führen hinsichtlich der Besteuerung zu unterschiedlichen Ergebnissen. Festzustellen ist, dass die umsatzsteuerrechtliche Würdigung der Flüssigfütterung durch eine Futtermittelgesellschaft stets von dem jeweils zugrunde liegenden konkreten Einzelfall abhängig ist und von der Frage, ob es sich um eine einheitliche Dienstleistung (die dem Regelsteuersatz unterliegt) handelt.

Hinweis: Die in Verbindung mit den unterschiedlichen Fallgestaltungen aufgeworfenen Rechtsfragen bedürfen noch einer gründlichen Klärung. Notwendig wird noch, eine Klarstellung der Rechtslage bezogen auf bereits bestehende vertragliche Vereinbarungen herbeizuführen und Gestaltungsalternativen für die Herstellung und Lieferung von Tierfutter durch gemeinsam betriebene Fütterungseinrichtungen der Landwirte aufzuzeigen.

Bodenschatz in einem landwirtschaftlichen Grundstück

Streitig war in dem Verfahren vor dem Finanzgericht Münster (FG) (Urteil vom 24.3.2015 – 12 K 1521/14 E), ob durch den Abschluss eines notariellen Kaufvertrages über ein bodenschatzführendes Grundstück ein selbstständiges Wirtschaftsgut Bodenschatz entstanden ist.

Mit notariellem Vertrag veräußerte der Kläger an die Firma M GmbH seine landwirtschaftliche Hoffläche. Der Kaufpreis umfasste die Hof- und Gebäudefläche, die landwirtschaftlichen Flächen, den nutzbaren Bodenschatz und die Gebäude.

Das Finanzamt hatte bei den Einkommensteuerbescheiden nach Auffassung des FG rechtswidrig Gewinnerhöhungen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft aus dem Verkauf des vom Kläger veräußerten Bodenschatzvorkommens vorgenommen. Bei diesem Vorkommen handele es sich nämlich um ein von den landwirtschaftlichen Grundstücken getrennt zu beurteilendes, im Privatvermögen des Klägers entstandenes selbstständiges Wirtschaftsgut.

Ein unter der Erdoberfläche befindlicher Bodenschatz ist solange kein selbstständiges Wirtschaftsgut, wie der Eigentümer oder Nutzungsberechtigte den Bodenschatz nicht selbst nutzt oder durch einen anderen nutzen lässt. Durch die Veräußerung des Vorkommens im notariellen Vertrag ist ein selbstständiges Wirtschaftsgut Bodenschatz im Privatvermögen des Klägers entstanden. Dies gilt vor allem deshalb, weil der Erwerber bereits kurzfristig nach dem notariellen Vertrag großflächig mit dem Abbau des Vorkommens begonnen hatte, für das Abbaugenehmigungen vorlagen. Zudem war dies dem Umstand geschuldet, dass weitere Genehmigungen beantragt und anliegende Grundstücke gekauft wurden.

Ersatzbemessungsgrundlage im Grunderwerbsteuergesetz unzureichend

Der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) hat mit seinem Beschluss vom 23.6.2015 – 1 BvL 13/11 entschieden, dass die Regelung über die Ersatzbemessungsgrundlage im Grunderwerbsteuerrecht mit dem Gleichheitssatz des Artikels 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) unvereinbar ist. Das BVerfG begründet dies damit, dass der Gesetzesgeber dann, wenn er eine Ersatzbemessungsgrundlage zur Anwendung bringt, diese entsprechend dem Grundsatz der Lastengleichheit Ergebnisse erzielen muss, die den Ergebnissen der Regelbemessungsgrundlage weitgehend angenähert sind. Der Ersatzmaßstab des § 8 Abs. 2 Grunderwerbsteuergesetz (GrErwStG), der auf das Bewertungsgesetz verweist, führt



jedoch zu einer erheblichen und sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung gegenüber dem Regelbemessungsmaßstab, der an die Gegenleistung des Erwerbsvorgangs anknüpft.

Dies gilt auch für den land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwert. Dieser Wert wird nach § 144 Bewertungsgesetz (BewG) aus dem Betriebswert, dem Wert der Betriebswohnungen und dem Wert des Wohnteils gebildet. Für den Wert der Betriebswohnung und des Wohnteils ergeben sich dieselben Ungleichheiten wie bei der Bewertung bebauter Grundstücke. Zudem erreicht der land- und forstwirtschaftliche Grundbesitzwert im Durchschnitt lediglich rund 10 % des Verkehrswerts.

Ein hinreichend gewichtiger Sachgrund zur Rechtfertigung dieser erheblichen Ungleichbehandlung ist für das BVerfG nicht ersichtlich. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens bis zum 30.6.2016 rückwirkend zum 1.1.2009 eine Neuregelung zu treffen. Bis zum 31.12.2008 ist die Vorschrift weiter anwendbar.

Abwahl der Nutzungswertbesteuerung

Der Entnahmefiktion des § 52 Abs. 15 Satz 6 EStG a.F. unterfallen auch nicht ausgebaute (Dachgeschoss-)Räume, wenn diese zwar mit der Erstellung der zu eigenen Wohnzwecken dienenden Wohnung nicht mit ausgebaut werden, es sich aber um privat genutzte „gefangene“ Räume handelt – so das FG Schleswig-Holstein in seinem Urteil vom 17.2.2015 – 3 K 165/11.

Die Klägerin hatte 1972 die 1. Etage des dreigeschossigen Wirtschaftsgebäudes zu einer Wohnung ausgebaut. Zu ihr gehörte ein Dachboden, der nur über den Flur der Wohnung erreichbar war. Der Gesetzgeber stellte 1986 die Besteuerung selbst genutzter Wohnungen von der Nutzungswertbesteuerung zur Konsumgutlösung um. Ende 1992 wählte die Klägerin die Nutzungswertbesteuerung ab, führte aber die streitige Dachgeschossfläche nicht separat im Vordruck auf. Im Jahr 2001 wurde das Dachgeschoss zu einer weiteren Wohnung ausgebaut und ab 1.7.2002 dem Sohn überlassen. Im Rahmen einer Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Dachgeschosswohnung aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen zu entnehmen sei. Der Einspruch dagegen blieb erfolglos.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Nach seinem Urteil ist der Ansatz einer Privatentnahme zu Unrecht erfolgt, da das Dachgeschoss bereits mit der Abwahl der Nutzungswertbesteuerung als entnommen galt und somit im Wirtschaftsjahr 2002/2003 Gegenstand des Privatvermögens war. Nach § 52 Abs. 15 Satz 4 EStG a.F. konnte der Steuerpflichtige unwiderruflich die Abwahl der Nutzungswertbesteuerung in der sog. Übergangszeit wählen. Ein Entnahmegewinn blieb dann gem. § 52 Abs. 15 Satz 7 EStG a.F. außer Ansatz.

Vernichtung von Akten ist keine Entschuldigung

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz (FG) hat in seinem Urteil vom 16.6.2015 – 5 K 1154/13 entschieden, dass ein Finanzamt in jedem neuen Veranlagungszeitraum verpflichtet ist, den Sachverhalt rechtlich zu prüfen, und sich nicht darauf berufen kann, dass archivierte Unterlagen bereits vernichtet worden seien.

Wenn bestandskräftige Steuerbescheide wegen vermeintlich neuer Tatsachen vom Finanzamt geändert werden – vorliegend ging es um eine Rentenbesteuerung –, kann es Streitig sein, ob das Finanzamt dazu

befugt ist. Die Behörde ist z. B. dann nicht dazu berechtigt, wenn sie der Verpflichtung, vor Erlass eines Bescheids den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln, nicht oder nicht genügend nachgekommen ist. Zu den Ermittlungspflichten des Finanzamtes gehört u. a., archivierte Akten beizuziehen, um Sachverhalte zu prüfen. Sofern das Finanzamt relevante Unterlagen archiviert oder vernichtet hat, muss es insoweit wichtige Unterlagen im Hinblick auf die Ermittlungspflicht neu anfordern und überprüfen. Mit der bloßen Übernahme der von der Klägerin erklärten Rente ohne eigene Prüfung hat das Finanzamt in den hier betreffenden Streitjahren seine Ermittlungspflicht verletzt, sodass es auch nach dem Grundsatz von Treu und Glauben an einer Änderung der bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide der Klägerin für die hier relevanten Jahre 2007 bis 2010 nach der Auffassung des FG gehindert war.

Die steuerrechtliche Beurteilung der von der Klägerin erklärten Zahlungen allein anhand eines Steuerbescheids des vorherigen Finanzamtes war in diesem Zusammenhang nach der Entscheidung des Gerichts unzureichend.

Umsatzsteuer eines gemeinnützigen Reitsportvereins mit Pensionspferdehaltung

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Schleswig-Holstein (FG) vom 18.2.2015 – 4 K 27/14 sind die Leistungen eines gemeinnützigen Reitsportvereins, die über die reine Boxengestellung hinausgehen (Futter, Reinigung, Nutzung der Reitanlage), umsatzsteuerlich nach nationalem Recht weder begünstigt noch nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG von der Umsatzsteuer befreit, wenn eine schädliche Wettbewerbssituation vorliegt.

Ein Reitverein e.V. (Kläger) war nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit, da er steuerbegünstigten Zwecken diene (§§ 51 ff. AO). Er unterhielt Reithalle, Reitplätze, Weiden und Stallungen; über eigene Pferde und einen eigenen Reitlehrer verfügte er nicht. Bei Abschluss eines Pensionsvertrags (250 € monatlicher Pensionspreis für ein Pferd) konnten die Mitglieder die Reitanlagen nutzen. Die dafür erbrachten Leistungen des Vereins bestanden aus der Bereitstellung von Boxen sowie Fütterung und Ausmisten der Boxen. In der Umgebung befanden sich 13 privatwirtschaftlich betriebene Reithöfe mit ähnlichen Angeboten.

Der Kläger unterwarf die Umsätze aus der Pferdepensionshaltung dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Im Rahmen der Veranlagungsarbeiten 2006 stellte das Finanzamt fest, dass die Umsätze aus der Pferdepension in 2005 und 2006 zu Unrecht dem ermäßigten Steuersatz unterworfen worden waren. Die Behörde änderte die Steuerfestsetzungen nach § 164 Abs. 2 AO und unterwarf die Umsätze dem Regelsteuersatz.

Der Einspruch des Klägers wurde abgewiesen, da die Einnahmen aus der Pferdepension im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erzielt würden und somit nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterworfen werden könnten. Der Kläger könne sich auch nicht auf die EG-Richtlinie 77/388/EWG berufen, da die Pferdepension nicht in einem engen Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehe und die Ausschlussstatbestände des Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie erfüllt seien.

Dagegen wandte sich der Reitverein in seiner Klage vor dem FG mit der Begründung, die Pferdepension stelle einen Zweckbetrieb dar, der die Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes erfülle. Zudem berief sich der Kläger auf das BFH-Urteil vom 16.10.2013 – XI R 34/11, nach dem

Dienstleistungen eines gemeinnützigen Reitsportvereins im Rahmen einer Pferdepensionshaltung von der USt befreit sein können.

Das Finanzgericht Schleswig-Holstein (FG) hielt die Klage für unbegründet und schloss sich der Auffassung des Finanzamtes an. Der Kläger hatte mit den streitigen Umsätzen im Rahmen seines Unternehmens jeweils einheitliche steuerbare sonstige Leistungen erbracht, die nicht nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG steuerbefreit waren, nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) oder § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG dem ermäßigten Steuersatz unterlagen und die auch nicht gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a) UStG von der Umsatzsteuer befreit waren.

Das FG stützte sich auf eine breite Rechtsprechung, so auch jüngst das BFH-Urteil vom 10.9.2014 – XI R 33/13 (SteuWi 2/2015 S. 8). Das Gericht setzte sich eingehend mit der Richtlinie 77/388/EWG auseinander und kam zu dem Ergebnis, dass die vom Kläger erbrachten Dienstleistungen nicht den Kernbereich der Steuerbefreiungen der Richtlinie betrafen. Des Weiteren würden die Pferdepensionsleistungen dem Kläger zusätzliche Einnahmen verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu anderen gewerblichen Unternehmen ständen. Dem Grundsatz der Neutralität würde zuwiderlaufen, wenn gleichartige, miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt würden.

Bewertung bei gemeinschaftlicher Tierhaltung

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 9.3.2015 – II R 23/13 entschieden, dass ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb bei gemeinschaftlicher Tierhaltung (§ 51a Bewertungsgesetz/BewG) auch dann im vergleichenden Verfahren (§ 37 Abs. 1 Satz 1 BewG) zu bewerten ist, wenn die Eigenfläche ausschließlich als Hof- und Gebäudefläche genutzt wird und der Tierhaltungsgemeinschaft nicht als zivilrechtlicher Eigentümerin gehört, ihr aber gem. § 34 Abs. 6 BewG zuzurechnen ist. Dabei sind zu dem für die Eigenfläche anzusetzenden Vergleichswert von 0 DM Viehzuschläge wegen überhöhter Tierbestände vorzunehmen.

Eine Kommanditgesellschaft, die Klägerin, wurde am 1.6.2007 von den Landwirten A und B errichtet; der Landwirt C ist als atypischer stiller Gesellschafter beteiligt. Die KG betreibt eine Ferkelaufzucht im Rahmen einer gemeinschaftlichen Tierhaltung (§ 51a BewG). A, B und C verpflichteten sich, jährlich eine bestimmte Anzahl von Vieheinheiten auf die KG zu übertragen. Den Grund und Boden einschl. Stall und Betriebsvorrichtungen hat die KG gepachtet; über regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Flächen verfügt sie nicht.

Das Finanzamt setzte den Einheitswert des Betriebs auf den 1.1.2008 im Einzelertragswertverfahren nach § 37 Abs. 2 BewG auf 37.068 € fest. Dabei legte das Finanzamt im Hinblick auf die Betriebseröffnung die Zahl der im Wirtschaftsjahr 2007/2008 erzeugten Tiere zugrunde und setzte den Ausgangswert von 500 DM je Vieheinheit an. Aufgrund des Einspruchs wurde lediglich der Tierbestand geändert; an dem Ausgangswert von 500 DM je Vieheinheit hielt das Finanzamt fest. Das Finanzgericht (FG) korrigierte den Einheitswert ausgehend von einem Wert von 325 DM je Vieheinheit, da der Einheitswert im vergleichenden Verfahren nach § 37 Abs. 1 Satz 1, §§ 38 bis 41 BewG zu ermitteln sei.

Mit der Revision rügte das Finanzamt die Verletzung des § 37 BewG, da Tierhaltungsgemeinschaften nur dann nach § 37 Abs. 1 BewG im vergleichenden Verfahren bewertet werden könnten, wenn sie

über selbst bewirtschaftete Eigentumsflächen verfügten. Darunter seien landwirtschaftliche Nutzflächen zu verstehen, nicht aber Hof- und Gebäudeflächen. Der Betrieb der KG sei daher nach § 37 Abs. 2 BewG im Einzelertragswert mit einem Ausgangswert von 500 DM je Vieheinheit zu bewerten.

Der BFH bestätigte die Auffassung des FG. Nach dem BFH (Urteil vom 16.12.2009 – II R 45/07) ist ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb auch dann nach § 37 Abs. 1 BewG zu bewerten, wenn der der Tierhaltungsgemeinschaft zuzurechnende Grund und Boden ausschließlich als Hof- oder Gebäudefläche genutzt wird. An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest und widerspricht damit der Auffassung der Finanzverwaltung in dem koordinierten Ländererlass vom 1.9.2011 (BStBl I 2011, S. 939), in dem diese für Stichtage ab dem 1.1.2012 die Meinung vertritt, die Bewertung der Betriebe von Tierhaltungsgemeinschaften im vergleichenden Verfahren setze voraus, dass die Tierhaltungsgemeinschaft bewirtschaftete Eigentumsflächen der landwirtschaftlichen Nutzung habe – worunter nur landwirtschaftliche Nutzflächen, jedoch nicht Hof- und Gebäudeflächen zu verstehen seien.

Ist die Tierhaltungsgemeinschaft nicht Eigentümerin des bebauten Grund und Bodens, ändert sich an der Bewertung nach § 37 Abs. 1 BewG nichts, wenn ihr der Grund und Boden für Zwecke der Einheitsbewertung nach § 34 Abs. 6 BewG zuzurechnen ist. Die Deckhengsthaltung kann dem Betrieb der Besamungsstation bewertungsrechtlich nicht gleichgestellt werden, da an Besamungsstationen hohe rechtliche Anforderungen gestellt werden, die bei bloßer Deckhengsthaltung nicht erfüllt zu werden brauchen.

Keine Erbschaftsteuerbefreiung bei unentgeltlicher Überlassung an Mutter

Das Finanzgericht Kassel (FG) hat in seinem Urteil vom 24.3.2015 – 1 K 118/15 entschieden, dass ein Alleinerbe keine Erbschaftsteuerbefreiung bezüglich eines Wohnungs-Miteigentumsanteils beanspruchen kann, sofern er den vom Vater geerbten Wohnungs-Miteigentumsanteil unentgeltlich der dort weiterhin wohnenden Mutter überlässt.

Im vorliegenden Fall hatte die Tochter als Alleinerbin ihres im Jahre 2010 verstorbenen Vaters geklagt. Ihre Mutter hatte zuvor als testamentarisch eingesetzte Erbin die Erbschaft ausgeschlagen. Die Klägerin machte in ihrer Erbschaftsteuererklärung für den im Nachlassvermögen befindlichen hälftigen Miteigentumsanteil an dem elterlichen Wohnungseigentum eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) geltend. Sie begründete dies damit, dass es sich bei dem Wohnungseigentum nach dem Tod des Vaters auch weiterhin um ein Familienwohnheim handele, da das vor dem Erbfall von beiden Eltern genutzte Wohneigentum nunmehr von der Mutter allein genutzt werde. Die unentgeltliche Überlassung des zum Nachlass des Vaters gehörenden Miteigentumsanteils durch die Klägerin an ihre Mutter stelle eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken dar, was zur Erbschaftsteuerbefreiung führe.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass bei der vorliegenden Konstellation keine Selbstnutzung der Klägerin zu eigenen Wohnzwecken im Sinne der erbschaftsteuerlichen Befreiungsvorschrift vorliege, und setzte deshalb – unter Hinzurechnung des übrigen Nachlassvermögens – die zu zahlende Erbschaftsteuer fest. Auch das FG folgte der Auffassung der Klägerin nicht und wies die Klage ab.

Das FG begründete dies damit, dass sowohl die gesetzliche Regelung als auch die höchstrichterliche Rechtsprechung für eine Steuerbefreiung fordern würden, dass die Wohnung als sogenanntes Familienheim beim Erben unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sei und dass sich in dieser Wohnung der Mittelpunkt des familiären Lebens des Erben befinde. Um diese Voraussetzung zu erfüllen, sei es nicht ausreichend, dass die Klägerin nach dem Erbfall nur (nach eigener Aussage) gelegentlich zwei Räume der Wohnung genutzt habe und die Wohnung im Übrigen unentgeltlich ihrer Mutter überlassen habe. Vor allem stelle eine unentgeltliche Überlassung der Wohnung zu Wohnzwecken an die Mutter als Angehörige keine Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken der Klägerin dar.

Des Weiteren führte das FG aus, dass sich die Klägerin nicht darauf berufen könne, dass sie nur den hälftigen Miteigentumsanteil geerbt habe, sodass sie nicht zur alleinigen und uneingeschränkten Nutzung der Wohnung berechtigt sei. Zudem sei es auch nicht entscheidend, dass die Klägerin täglich in die Wohnung komme und auch gelegentlich dort in einem Zimmer übernachtet habe, um ihre weit über 80-jährige Mutter zu betreuen und zu versorgen. Dasselbe gelte auch für den Umstand, dass die Klägerin ein weiteres Zimmer der Wohnung genutzt habe, um dort Nachlassunterlagen zu lagern und um von dort aus den Nachlass zu verwalten.

Der Bundesfinanzhof hat sich für eine einschränkende Auslegung der Steuerbefreiungsvorschriften des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG für Familienheime ausgesprochen (siehe Urteile vom 18.7.2013 – II R 35/11, und vom 3.6.2014 – II R 45/12, SteuWi 6/2014 S. 10). Dies setze auch beim Erwerb eines Miteigentumsanteils voraus, dass das Wohnungsobjekt den Mittelpunkt des familiären Lebens des Erben bilde.

Das FG hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Fortbildung des Rechts zugelassen. Das Aktenzeichen beim Bundesfinanzhof lautet: II R 32/15.

Einheitsbewertung bei Deckhengsthaltung

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 6.5.2015 – II R 9/13 entschieden, dass eine Deckhengsthaltung, die gemessen am Flächenschlüssel gem. § 51 Abs. 1a BewG auf einer ausreichenden Futtergrundlage erfolgt, auch dann der landwirtschaftlichen Nutzung i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a Bewertungsgesetz (BewG) zuzurechnen ist, wenn der Pferdesamen in einer betriebsfremden Besamungsstation gewonnen wird und die Hengste im Pferdesport als Dressurpferde verwendet werden.

Die Klägerin betrieb eine Pferdezucht mit eigenen Stuten und zwei eigenen Deckhengsten, deren Samen auch über eine fremde Besamungsanlage vermarktet wurde. Zusätzlich wurden die Hengste als Dressurpferde eingesetzt.

Das Finanzamt stellte den Einheitswert des Betriebs fest, indem es die Erträge aus der Deckhengsthaltung in Form eines Einzelertragswerts gem. § 37 Abs. 2 BewG ansetzte. Die Klägerin beantragte eine fehlerberichtigende Wertfortschreibung, da es sich nicht um einen Nebenbetrieb oder eine Sondernutzung i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e BewG handele. Das Finanzamt lehnte den Antrag ab.

Das Finanzgericht gab der Klägerin Recht. Mit der Vermarktung der Samen zu Zuchtzwecken verlasse die Klägerin nicht den Bereich der landwirtschaftlichen Nutzung.



Der BFH bestätigte die Auffassung des Finanzgerichts. Die Haltung und die Zucht von Pferden gehören unter den Voraussetzungen des § 51 Abs. 1a BewG zur landwirtschaftlichen Nutzung, wenn die Tiere eine ausreichende Futtergrundlage haben. Auf die konkrete Verwendung der Pferde kommt es nicht an.

EuGH-Vorlage zur Reichweite des Vorsteuerauschlusses

Mit Beschluss vom 16.6.2015 – XI R 15/13 hat der Bundesfinanzhof (BFH) dem Gerichtshof der Europäischen Union eine Frage zum Vorsteuerabzug bei Anschaffung zu weniger als 10 % für steuerbare und steuerpflichtige Tätigkeiten und im Übrigen zur Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben genutzter Gegenstände vorgelegt.

In der Sache ging es um den anteiligen Vorsteuerabzug eines Landkreises bei Erwerb von Arbeitsmaschinen, die er zur Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben und zu 2,65 % wie ein privates Unternehmen zur Erbringung steuerpflichtiger Leistungen gegenüber Dritten nutzte.

§ 15 Abs. 1 Satz 2 Umsatzsteuergesetz (UStG) bestimmt, dass die Lieferung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands, den der Unternehmer zu weniger als 10 % für sein Unternehmen nutzt, nicht als für das Unternehmen ausgeführt gilt; der Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen.

Die Regelung beruht auf Art. 1 der Entscheidung des Rates vom 19.11.2004 (2004/817/EG), der Deutschland ermächtigt, abweichend von Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG Ausgaben für solche Gegenstände und Dienstleistungen vom Abzug der Mehrwertsteuer auszuschließen, die zu mehr als 90 % für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke genutzt werden. Der EU-Gerichtshof muss nun entscheiden: Gilt diese Ermächtigung nur für die in Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 26 MwStSystRL) geregelten Fälle oder darüber hinaus in sämtlichen Fällen, in denen ein Gegenstand oder eine Dienstleistung nur teilweise unternehmerisch genutzt wird?

Wiederbepflanzungsrechte im Weinbau

Nach dem Urteil des FG Neustadt vom 19.5.2015 – II R 9/13 stellen entgeltlich erworbene weinbauliche Wiederbepflanzungsrechte keine zeitlich begrenzt nutzbaren immateriellen Wirtschaftsgüter dar, die über die Nutzungsdauer abschreibungsfähig sind.

Klägerin ist eine GbR mit einem landwirtschaftlichen Betrieb, der Weintrauben anbaut und vermarktet. Im Jahr 2012 wurde im Rahmen einer Betriebsprüfung festgestellt, dass die GbR in den Jahren 1999 bis 2004 Rebpfanzrechte entgeltlich erworben und die Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer von 10 Jahren gleichmäßig verteilt hatte. Nach Auffassung des Betriebsprüfers handelte es sich bei den Rebpfanzrechten um immaterielle Wirtschaftsgüter, die zeitlich unbegrenzt ausgeübt und daher nicht abgeschrieben werden können. Das Finanzamt erhöhte die erklärten Gewinne entsprechend.

Die GbR legte Einspruch ein und machte geltend, dass die Rebpfanzrechte immaterielle Wirtschaftsgüter seien, die nicht ewig währten. Die EU-Verordnung vom Dezember 2007 sehe ein Ende der bestehenden

Weinmarktordnung, die eine Übertragung von Wiederanpflanzungsrechten vorsehe, zum 31.12.2015 vor. Die Wiederbepflanzungsrechte seien daher nach der Restlaufzeit der EU-Verordnung abzuschreiben. Das Finanzamt wies den Einspruch unter Hinweis darauf, dass das weinbauliche Wiederbepflanzungsrecht nach der derzeitigen Rechtslage zeitlich unbegrenzt ausgeübt werden könne, als unbegründet zurück.

Die GbR verfolgte ihr Begehren durch Klage weiter. Die Weinmarktordnung nach der Verordnung (EG) Nr. 491/2009 des Rates vom 25.5.2009 sehe die vorübergehende Pflanzrechtsregelung nach Art. 85f der Verordnung bis zum 31.12.2015 begrenzt vor. Insofern liege eindeutig eine zeitliche Befristung der Wiederbepflanzungsrechte vor.

Das Finanzgericht (FG) hielt die Klage für unbegründet und lehnte die Absetzung für Abnutzung der Wiederbepflanzungsrechte ab. Immaterielle Wirtschaftsgüter sind dann absetzbar, wenn sie rechtlich oder wirtschaftlich nur zeitlich begrenzt genutzt werden können. Eine derartige Nutzungsbegrenzung lag nach Ansicht des FG im Streitfall nicht vor. Das FG setzte sich ausführlich mit der Rechtsentwicklung der EG-Richtlinie und der Umsetzung im nationalen Recht auseinander und kam zu dem Schluss, dass das Wiederbepflanzungsrecht auch zeitlich nicht befristet ist.

Die Wiederbepflanzungsrechte können nur innerhalb von acht (seit 1999) bzw. von dreizehn Jahren (seit 2000) ausgeübt werden. Damit ist allerdings keine zeitliche Befristung in dem Sinne erfolgt, dass die Nutzbarkeit des Pflanzrechts selbst einer zeitlichen Beschränkung unterläge. Wird eine Wiederbepflanzung innerhalb der genannten Zeiträume nicht ausgeübt und wird auch keine Rodungsprämie für die Stilllegung beantragt, erlischt das Recht ersatzlos.

Bilanziell ist der Buchwert des aufgrund des ausgeübten Wiederbepflanzungsrechts angepflanzten Grundstücks um den Buchwert des Rechts zu erhöhen, während sich der Buchwert des bis dato mit den Anschaffungskosten zu aktivierenden Wiederbepflanzungsrechts entsprechend reduziert. Im Falle des Erlöschens eines Wiederbepflanzungsrechts wäre bei dem Buchwert des aktivierten Wiederbepflanzungsrechts ein entsprechender außerordentlicher Aufwand zu berücksichtigen. Im Streitfall waren sämtliche Wiederbepflanzungsrechte wirksam ausgeübt worden. Damit waren diese Rechte weinrechtlich erloschen und steuerrechtlich untergegangen. Ein selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut war seither nicht mehr vorhanden und konnte daher auch nicht mehr bilanziert und abgeschrieben werden.

Übertragung zu Buchwerten an mehrere Erwerber

Mit Urteil vom 24.4.2015 – 14 K 4172/12 E hat das Finanzgericht Münster (FG) entschieden, dass die unentgeltliche Übertragung eines verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Wege der vorweggenommenen Erbfolge an mehrere Erwerber zu Buchwerten gem. § 6 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) erfolgen kann.

Die Klägerin war Eigentümerin eines ruhenden (verpachteten) Betriebs. Sie übertrug ihr landwirtschaftliches Anwesen mit notariellem Vertrag zum 31.12.2006 (Besitzübergang) im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf ihre Tochter (10,4 ha) und ihre beiden Enkelkinder (Kinder der verstorbenen anderen Tochter, 3,5 ha mit Gebäude und 6,8 ha). Als Altenteilsleistung erhielt die Klägerin ein lebenslanges Wohnrecht, Versorgung und Pflege in Tagen der Krankheit und eine monatliche Zahlung von 600 €, die



gem. § 323 ZPO abänderbar sein sollten. Das Finanzamt setzte antragsgemäß die Versorgungsleistungen für 2007 mit 7.009 € fest.

Im Rahmen einer im Jahr 2011 durchgeführten steuerlichen Außenprüfung sah das Finanzamt in der unentgeltlichen Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs auf drei verschiedene Personen eine Betriebszerschlagung, die zur Aufgabe des Betriebs geführt habe. Eine Fortführung der Buchwerte sei daher nicht möglich. Es deckte die stillen Reserven auf und setzte einen entsprechenden Betriebsaufgabegewinn fest. Der Einspruch führte zwar zu einer Herabsetzung der aufgedeckten stillen Reserven, wurde im Übrigen aber vom Finanzamt abgelehnt.

Die Klägerin wandte sich gegen die Aufdeckung der stillen Reserven aufgrund der Betriebsübergabe an die nachfolgende Generation. Sie verwies dabei auf das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 2.7.2013 – 15 K 265/11 (SteuWi 6/2013 S. 6). Danach liegt keine Betriebsaufgabe vor, wenn landwirtschaftliches Betriebsvermögen eines Verpachtungsbetriebs im Wege der Erbauseinandersetzung auf mehrere Miterben zu Alleineigentum übertragen wird und dabei jeder Erbe Flächen erhält, die die für einen landwirtschaftlichen Betrieb erforderliche Mindestgröße übersteigen.

Das FG Münster schloss sich der Argumentation der Klägerin an. Nach seiner Auffassung hatte das Finanzamt zu Unrecht befunden, dass die Klägerin durch die vereinbarten Übertragungen ihren ruhenden landwirtschaftlichen Betrieb zerschlagen habe, sodass § 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar sei und eine einheitliche Betriebsaufgabe (§§ 14, 16 Abs. 3 EStG) vorliege.

Nach der BFH-Rechtsprechung ist ein Teilbetrieb ein organisch geschlossener Teil eines Gesamtbetriebs, der alle Merkmale eines Betriebs i.S. des EStG aufweist und als solcher alleine lebensfähig ist. Wird ein Teilbetrieb übertragen, so ist § 6 Abs. 3 EStG anwendbar. Eine Einschränkung kommt dann in Betracht, wenn die wirtschaftliche Lebensfähigkeit der Sachgesamtheit durch Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern in einer Weise berührt werde, dass es wirtschaftlich der Zerschlagung eines Betriebs gleichkäme und damit im Ergebnis eine Betriebsaufgabe vorläge.

Nach Auffassung des FG hatte die Klägerin – entgegen der Auffassung des Finanzamts – nicht einen landwirtschaftlichen Betrieb auf drei Personen, sondern vielmehr drei landwirtschaftliche Teilbetriebe auf je eine Person übertragen. Die Übernehmer hatten diese Teilbetriebe als ruhende land- und forstwirtschaftliche Betriebe fortgeführt. Das Gericht schloss sich zudem dem Urteil des Niedersächsischen FG vom 2.7.2013 (aaO) an, das eine steuerneutrale Buchwertfortführung von verpachteten Nutzflächen auf zwei Kinder für Recht erkannte, weil sie bei jedem der Kinder nach der Realteilung einen selbständigen landwirtschaftlichen Betrieb darstellten.