

# 6



# AgrB

## Agrarbetrieb

Agrar-Steuern

Agrar-Recht

Agrar-Taxation

3. Jahrgang 2017  
ISSN 2199-9376

# 2017

**Grziwotz**

Unbezahlbare Heimat

**Opitz**

Steuermodernisierungsgesetz trifft Land- und Forstwirtschaft

**Horn**

Grundsätze und Fragen zum Sofortabzug der Vorsteuer

**BFH**

Aufzeichnungspflichten bei einer offenen Ladenkasse (*Schinkel*)

**Nies**

Aktuelle Entwicklungen im Agrarumweltrecht

**Marburger**

Versicherungspflicht von Unternehmern und mitarbeitenden Familienangehörigen

**Sickinger**

Tätigkeitsbereiche von Pferdesachverständigen

**OLG Koblenz**

Erstattungsfähigkeit der Kosten eines Privatgutachtens (*Leisse*)

**Herausgeber-Beirat:**

Prof. Dr. E. Bahrs  
Dipl.-Ing. M. Biederbeck  
RA, Notar Dr. M. von Bockum  
RA, Notar Dr. P. Fiedler  
RA I. Glas  
StB E. Gossert  
Notar Prof. Dr. Dr. H. Grziwotz  
RA, vBP Dr. Th. Hahn  
Dipl.-Ing. agr. Dr. H. P. Jennissen  
Dipl.-Ing. agr. Prof. Dr. A. Mährlein  
RA Prof. Dr. D. J. Piltz  
StB W. Stalbold  
RA, StB R. Stephany  
RiBFH M. Wittwer

**Herausgeber:**



Hauptverband der landwirtschaftlichen  
Buchstellern und Sachverständigen e.V.

Zeitschrift für das gesamte Recht der Land- und Forstwirtschaft, die Wirtschafts- und Steuerberatung sowie das Sachverständigenwesen im ländlichen Raum

## Urteilsanmerkungen



von Steuerberater Matthias Beer,  
Landwirtschaftliche Buchstelle, Lüneburg,  
[www.beer-steuerberatung.de](http://www.beer-steuerberatung.de)

Unstrittig haben die Klägerinnen hier mit dem Billigkeitsantrag des § 163 AO den richtigen Verfahrensweg gewählt. Nach Einführung der Betriebsfortführungsfiktion durch § 16 Abs. 3b EStG durch den Steuergesetzgeber ab 5.11.2011 wäre hauptsächlich auch kein Raum mehr für die Annahme einer ertragsteuerlichen Betriebsaufgabe durch bloße parzellierte Verpachtung in verjährter Zeit gewesen.

Infolge der im Urteil genannten BFH-Entscheidungen vom 13.11.1963 und 18.3.1964 vertrat die Finanzverwaltung damals die Rechtsauffassung, dass in Fällen der parzellierten Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebs zwingend von einer Betriebsaufgabe durch die Zerschlagung des betrieblichen Organismus auszugehen sei. Um sicherzustellen, dass bei einer sogenannten parzellenweisen Verpachtung eines ganzen Landwirtschaftsbetriebs nicht von einer Betriebsaufgabe (Zwangsaufgabe durch schlüssiges Verhalten) ausgegangen wird, war nach dem Verpachtungserlass aus dem Jahre 1965 erforderlich, dass der Verpächter dem Finanzamt gegenüber darlegte, er wolle den Betrieb fortführen (sogenannte Fortführungserklärung). Bis zur Bekanntgabe des BFH-Urteils vom 15.10.1987, BStBl. 1988 II, 260, am 15.4.1988 galt diese Rechtsauffassung im Besteuerungsverfahren für landwirtschaftliche Betriebe als „gesetzt“.

Aufgrund der durch dieses höchstrichterliche Urteil begründeten betrieblichen Fortführungsfiktion bestand seitens der Finanzverwaltung die Notwendigkeit, eine Vertrauensschutz- und Billigkeitsregelung für „Altfälle“ zu treffen.

Einstweilen erfolgreich haben die Klägerinnen im hier besprochenen Urteilsfall mit richterlicher Unterstützung die Finanzverwaltung auf die Einhaltung ihrer eigenen Billigkeitsregelung verpflichtet. Grundlage dieses Erfolgs ist sicherlich auch die detektivische und im finanzgerichtlichen Prozess nochmals intensivierte Fleißarbeit der Klägerinnen, über die Pächterbestätigungen von S und E die parzellierte Verpachtung in verjährter Zeit nachzuweisen. Die auch den steuerlichen Berater landwirtschaftlicher Betriebe fordernden Besonderheiten in der Besteuerung landwirtschaftlicher Einkünfte werden auch hier wieder nachdrücklich sichtbar.

Den Praktiker überzeugt das Argument der Münsteraner Richter, für den Steuerpflichtigen müsse eine Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung anwendbar sein, solange diese nicht geändert werde. Nur mit dem Bruch logischer Denkgesetze kann man dieses anders sehen, wie es das beklagte Finanzamt im Prozess vertreten hat. Zudem überzeugt der im Verfahren erteilte fiskalische Hinweis auf die

nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO für nicht abgegebene Steuererklärungen von vier auf sieben Jahre aufgeblähte steuerliche Festsetzungsfrist nicht. So kann eine in der Sache (Betriebsaufgabe mit steuerlicher Wirkung „ja“ oder „nein“) gewährte Billigkeitsregelung nicht an die Abgabe oder Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen zu den betroffenen (betrieblichen) Einkünften geknüpft werden.

Soweit ersichtlich, hat sich der unterlegene Fiskus erfolgreich gegen die vom Finanzgericht Münster ausgesprochene Nichtzulassung der Revision gewehrt. Es bleibt daher zu hoffen, dass der VI. Senat des BFH dem profiskalischen Auftritt der Finanzverwaltung im steuerlichen Hauptverfahren eine abschließende Absage erteilen wird.

## Aufgabe eines Nießbrauchsrechts gegen Entschädigung

### Leitsatz

**Hat der Inhaber eines Nießbrauchsrechts an einem landwirtschaftlichen Betrieb anlässlich der Veräußerung von Grundbesitz durch den Eigentümer eine Entschädigung erhalten, ist der Entschädigungsbetrag bei den Einkünften des Nießbrauchers aus Landwirtschaft zu erfassen.**

*FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 11.5.2017 – 5 K 207/13*

### Der Sachverhalt

Der Ehemann der Klägerin hatte dem Sohn der Eheleute seinen Hof im Wege vorweggenommener Erbfolge unentgeltlich übertragen. Dabei hatte er sich und für den Fall seines Todes der Klägerin dinglich den Nießbrauch am Hof vorbehalten. Mit seinem Tod erwarb die Klägerin den Nießbrauch.

Schon bei Hofübergabe war der landwirtschaftliche Betrieb an Dritte verpachtet, eine aktive Bewirtschaftung durch den Sohn fand nicht statt. Aufgrund des Nießbrauchs erhielt zunächst der Ehemann, dann die Klägerin die Verpachtungseinnahmen. Diese wurden von beiden als landwirtschaftliche Einkünfte erklärt.

Der Sohn der Klägerin verkaufte die Hofstelle und Teile des landwirtschaftlichen Grundbesitzes. Vom Käufer erhielt die Klägerin als Gegenleistung für die Haftentlassung des Kaufgegenstands 175.000 €, die sie in ihrer Einkommensteuererklärung nicht berücksichtigte. Eine Außenprüfung rechnete den Betrag den landwirtschaftlichen Einkünften der Klägerin zu, die daraus resultierenden Einkommensteuerbescheide waren Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens.

Zur Begründung der Klage machte die Klägerin geltend, dass der Entschädigungsbetrag steuerneutral im Privatvermögen und nicht bei den landwirtschaftlichen Einkünften zu berücksichtigen sei.

Vor Hofübergabe seien die Verpachtungseinnahmen aufgrund des sog. Verpächterwahlrechts den landwirtschaftlichen Einkünften des Ehemanns zugerechnet worden. Mit der unentgeltlichen Hofübergabe habe sich aber eine Betriebsübertragung im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG mit einer Betriebsaufgabe beim Ehemann er-

geben, sodass der Nießbrauch dem Privatvermögen zuzurechnen sei. Damit seien die Verpachtungseinnahmen bei den Einkünften aus § 21 EStG zu erfassen, die Klägerin habe keinen landwirtschaftlichen Betrieb fortgeführt, sondern Privatvermögen. Ein Verpächterwahlrecht könne nicht bestanden haben.

### Das Urteil

Das FG hat die Klage abgewiesen, weil der Entschädigungsbetrag den landwirtschaftlichen Einkünften zuzurechnen sei. Mit dem Hofübergabevertrag unter Vereinbarung des Vorbehalts-Nießbrauchs seien zwei landwirtschaftliche Betriebe entstanden, ein wirtschaftender Betrieb beim Erblasser und ein ruhender Betrieb beim Eigentümer. Das Nießbrauchsrecht sei Grundlage des landwirtschaftlichen Betriebs des Nießbrauchers, der Entschädigungsbetrag sei deshalb auch im Betriebsvermögen und damit bei den landwirtschaftlichen Einkünften der Klägerin zu erfassen.

Unerheblich sei, dass mit dem Nießbrauch Einkünfte aus der Verpachtung des landwirtschaftlichen Grundbesitzes oder eines Teils davon, nicht aus aktiver Bewirtschaftung, erzielt worden seien. Die fortgesetzte Verpachtung habe nicht zur Umqualifizierung landwirtschaftlicher Einkünfte in solche aus Vermietung und Verpachtung geführt. Aufgrund des Verpächterwahlrechts bleibe es bei der Zurechnung der Einkünfte im landwirtschaftlichen Betriebsvermögen, solange keine Betriebsaufgabe erklärt werde.

### Urteilsanmerkungen



von Rechtsanwalt Dr. Hans-Peter Lange, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für Agrarrecht, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Dr. Lange · Brodersen · Dr. Spils ad Wilken Rechtsanwälte – Steuerberater – Wirtschaftsprüfer, Celle

Begründung und Ergebnis des FG-Urteils entsprechen gefestigter Rechtsprechung und Kommentarliteratur zu den Folgen des Nießbrauchs im Zusammenhang mit der Hofübergabe. Danach ist von zwei landwirtschaftlichen Betrieben auszugehen. Verzichtet der Nießbraucher gegen Entschädigung auf den Nießbrauch, ergibt sich bei ihm eine Betriebsaufgabe, bei der die Entschädigung im Rahmen des § 14 EStG zu erfassen ist. Dass die Klägerin den Betrag von 175.000 € bei Abgabe der Steuererklärung nicht berücksichtigt hat, erscheint deshalb gewagt.

Das FG hat sich mit dem Urteil des FG Münster vom 18.9.2014 – 13 K 724/11 E zur unentgeltlichen Übertragung eines gewerblichen Betriebs unter Vorbehaltsnießbrauch auseinandergesetzt; im Streitfall ging es um die Übertragung eines verpachteten gastronomischen Betriebes und insoweit um die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG.

Der X. Senat des BFH hat mit Urteil vom 25.1.2017 – X R 59/14 (DStR 2017, 1308) über die Revision zu diesem Urteil entschieden: Der Vorbehaltsnießbrauch schließe die

Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG bei der Übertragung eines gewerblichen Betriebs aus, weil der Betriebsbegriff i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG „nicht allein gegenstands-, sondern zugleich tätigkeitsbezogen zu verstehen“ sei.

Die gegenteilige Rechtsprechung des IV. Senats zur Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes unter Vorbehaltsnießbrauch beruhe auf dessen Rechtsprechung zur Betriebsveräußerung gemäß § 14 EStG und sei bei gewerblichen Betrieben nicht anzuwenden. Unerheblich sei, ob ein aktiv betriebener oder ein verpachteter Betrieb unter Vorbehaltsnießbrauch übertragen werde; der „bisher aktiv bewirtschaftete Betrieb“ werde bei Verpachtung „nur in anderer Form als bisher genutzt“.

Die Klägerin hatte sich auf die Kommentierung von Wendt bei Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, 41. Nießbrauch an Grundstücken und am Betrieb, Rz. 74, berufen, in der es heißt:

„Der Nießbraucher kann von seinem Nutzungsrecht auch in der Weise Gebrauch machen, dass er den Betrieb im Ganzen verpachtet. Er bezieht dann weiter Einkünfte aus LuF. Pächter kann auch der Eigentümer sein. ... Anlage- und Umlaufvermögen sind bei einer Verpachtung an den Eigentümer dessen Betriebsvermögen. Er kann neben den AfA auch die Pachtzahlungen als Betriebsausgaben abziehen. Der Nießbraucher kann u. E. von seinem Wahlrecht, den Betrieb als Verpachtungsbetrieb fortzuführen, nur dann Gebrauch machen, wenn er ihn zwischenzeitlich selbst bewirtschaftet hat. Anderenfalls bedeutet die Verpachtung eine Betriebsaufgabe in der Hand des Nießbrauchers, der fortan Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.“

Das FG hat dazu darauf abgestellt, dass hier kein Fall der sog. Rheinischen Hofübergabe vorliege, auf diesen Sonderfall bezöge sich die Kommentierung. Allerdings erscheint fraglich, warum es insoweit auf Besonderheiten der Rheinischen Hofübergabe ankommen soll. Andererseits hat Wendt seine Auffassung, nach der es auf die zwischenzeitliche Bewirtschaftung durch den Nießbraucher ankommen soll, nicht begründet. Sie überzeugt auch nicht. Das Verpächterwahlrecht setzt notwendig Betriebsvermögen voraus, das aber in unterschiedlicher Weise genutzt werden kann, entweder aktiv durch Bewirtschaftung oder passiv durch Verpachtung. Wenn in früherer aktiver Bewirtschaftung aus der Zeit vor Hofübergabe landwirtschaftliches Betriebsvermögen entstanden ist und nach dessen Verpachtung keine Betriebsaufgabe erklärt wurde, ist nicht ersichtlich, warum nur deshalb ein Umschlag ins Privatvermögen erfolgen soll, weil in der Zeit des Nießbrauchs keine aktive Bewirtschaftung stattfand. Dass der BFH mit dem Urteil vom 25.1.2017 explizit klargestellt hat, dass es unerheblich sei, ob ein aktiv betriebener oder ein verpachteter Betrieb unter Vorbehaltsnießbrauch übertragen werde, bestätigt im Ergebnis auch das Besprechungs-urteil.