

Rechtsprechung*

Ermäßigter Steuersatz auf aus mehreren Bestandteilen bestehende einheitliche Leistung – Stadion Amsterdam CV

Orientierungssatz

Die Sechste Richtlinie 77/388/EWG in der durch die Richtlinie 2001/4/EG des Rates vom 19.1.2001 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass eine einheitliche Leistung, wie die im Ausgangsverfahren fragliche, die aus zwei separaten Bestandteilen, einem Haupt- und einem Nebenbestandteil, besteht, für die bei getrennter Erbringung unterschiedliche Mehrwertsteuersätze gälten, nur zu dem für diese einheitliche Leistung geltenden Mehrwertsteuersatz zu besteuern ist, der sich nach dem Hauptbestandteil richtet, und zwar auch dann, wenn der Preis jedes Bestandteils, der in den vom Verbraucher für die Inanspruchnahme dieser Leistung gezahlten Gesamtpreis einfließt, bestimmt werden kann.

EuGH, Urteil vom 18.1.2018 – C-463/16, Stadion Amsterdam CV

Der Sachverhalt

Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 12 Abs. 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie zum gemeinsamen Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage. Der niederländische Rechtsstreit zwischen der Stadion Amsterdam CV und dem Staatssecretaris van Financiën hat zum Inhalt, dass Letzterer der Klägerin untersagte, einen ermäßigten Steuersatz für Besichtigungstouren anzuwenden. Stadion Amsterdam ist eine Gesellschaft, die einen Mehrzweckgebäudekomplex, bestehend aus Stadion und dazugehörigen Einrichtungen einschließlich eines Museums des Fußballclubs Ajax Amsterdam, betreibt. Die Klägerin vermietet das Stadion an Dritte, unter anderem wird die Möglichkeit geboten, im Rahmen von entgeltlichen Besichtigungstouren das Stadion mit Führung und anschließend auf eigene Faust am Ende des Rundgangs das Museum zu besuchen; beide Leistungen sind aneinander gekoppelt.

Stadion Amsterdam ging davon aus, dass der Entgeltanteil des Museumsbesuchs entsprechend dem niederländischen Recht mit einem ermäßigten Steuersatz abgerechnet werden konnte. Die Finanzbehörde kam zu der Auffassung, dass ein einheitlicher nicht ermäßigter Steuersatz anzuwenden sei. Der mit dem über mehrere Instanzen geführten Rechtsstreit letztendlich befasste Hoge Raad der Niederlande (oberster Gerichtshof der Niederlande) erläuterte in der Vorlage, dass dem nationalen Verfahren zu entnehmen sei, dass die Dienstleistung aus zwei Bestandteilen bestehe, nämlich dem Stadionrundgang als Hauptbestandteil und dem Museumsbesuch als Nebenbestandteil und beide somit eine einheitliche Leistung ergäben. Der Preis sei für diese beiden Bestandteile zu zahlen und die Besucher hätten während des Zeitraums, den der bei ihm angefochtene Nacherhebungsbescheid betreffe, nicht die Möglichkeit gehabt, ausschließlich das Museum zu besuchen. Das vorlegende Gericht stellte sich deshalb die Frage, ob die Tat-

sache, dass Haupt- und Nebenleistungen so eng miteinander zusammenhängen, dass sie für Zwecke der Mehrwertsteuer als eine einheitliche Leistung anzusehen seien, bedeute, dass diese Leistung zwangsläufig ein und demselben Mehrwertsteuersatz unterliege. Für diese Auslegung sprächen verschiedene Urteile des EuGH. Stadion Amsterdam konnte andererseits verschiedene Urteile des EuGH anführen, die so ausgelegt werden könnten, dass, auch wenn innerhalb einer einheitlichen Leistung ein konkreter und spezifischer Bestandteil unterschieden werden könne, für den bei gesonderter Erbringung der ermäßigte Steuersatz gelte, insoweit dieser ermäßigte Steuersatz anzuwenden sei. Wegen dieser Unsicherheiten hat der Hoge Raad der Niederlande beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem EuGH folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Die Vorlagefrage

„Ist Art. 12 Abs. 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass, falls eine Dienstleistung, die für die Erhebung der Mehrwertsteuer eine einheitliche Leistung ist, aus zwei oder mehreren konkreten und spezifischen Bestandteilen besteht, für die, sollten sie als separate Dienstleistungen erbracht werden, verschiedene Mehrwertsteuersätze gälten, die Erhebung der Mehrwertsteuer für dieses Dienstleistungsbündel nach den für die Bestandteile geltenden unterschiedlichen Steuersätzen erfolgen soll, sofern die Vergütung für die Dienstleistung nach einem zutreffenden Verhältnis der Bestandteile aufgespalten werden kann?“

Das Urteil

Zunächst weist der EuGH darauf hin, dass bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen ist, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz für Zwecke der Mehrwertsteuer zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst. Jeder Umsatz ist in der Regel als eigene, selbstständige Leistung zu betrachten, auf der anderen Seite ist ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufzuspalten. Eine einheitliche Leistung liegt dann vor, wenn zwei oder mehr Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

Eine einheitliche Leistung liegt auch dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als Hauptleistung, andere dagegen als Nebenleistung anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Insbesondere ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Das vorlegende Gericht hat die Leistung als einheitliche Leistung eingestuft und den Museumsbesuch als Nebenleistung zur Hauptleistung Stadionrundgang angesehen.

Würden die Haupt- und Nebenleistungen zu unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen besteuert, die dann gelten wür-

den, wenn die Leistungen getrennt erbracht werden, widerspricht das nach den Urteilsgründen der Rechtsprechung des EuGHs. Aus der Einstufung eines aus mehreren Bestandteilen bestehenden Umsatzes als einheitliche Leistung leitet sich ab, dass dieser Umsatz ein und demselben Mehrwertsteuersatz unterliegen muss. Würde den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt, auf einzelne Bestandteile einer einheitlichen Leistung die verschiedenen für diese Bestandteile geltenden Mehrwertsteuersätze anzuwenden, führte dies zu einer künstlichen Aufspaltung der Leistung und könnte die Funktionalität des Mehrwertsteuersystems beeinträchtigen. Das gilt auch dann, wenn es möglich ist, den Preis für jeden Bestandteil der einheitlichen Leistung zu bestimmen. Das kann eine Ausnahme nicht rechtfertigen. Außerdem könnte der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beeinträchtigt werden, denn auf zwei einheitliche Leistungen, die aus zwei oder mehreren Bestandteilen bestehen, könnten unterschiedliche Mehrwertsteuersätze angewendet werden je nachdem, ob die Bestimmung des Preises der einzelnen Bestandteile möglich ist oder nicht.

Der EuGH grenzt eine scheinbar anderslautende Rechtsprechung ab. Das Urteil vom 22.2.1999 – CPP – C-349/96 ist nicht so zu verstehen, dass es einen eigenen Mehrwertsteuersatz für einen spezifischen und konkreten Bestandteil einer einheitlichen Leistung erlaubt. Mit dem Urteil vom 8.5.2003 – Kommission/Frankreich – C-384/01 sind keine Feststellungen zur Einheitlichkeit der Leistungen getroffen worden. In dem Vertragsverletzungsverfahren wurde lediglich festgestellt, dass die Kommission nicht den Nachweis erbracht hat, dass die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf eine bestimmte Lieferung von Energie gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoße, ohne in irgendeiner Weise auf die Frage einzugehen, ob eine einheitliche Leistung vorlag. Mit dem Urteil vom 6.7.2006 – Talacre Beach Caravan Sales – C-251/05 hat der Gerichtshof festgestellt, dass die Rechtsprechung zur Besteuerung einheitlicher Umsätze nicht für Ausnahmeregelungen gelten kann, wonach die gezahlte Steuer zurückerstattet wird. Mit dem Urteil vom 6.5.2010 – Kommission/Frankreich – C-94/09 hat der Gerichtshof die Frage geklärt, ob ein Mitgliedstaat einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz selektiv auf eine bestimmte Leistung angewendet hat und hat sich damit in Bezug auf den nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie belassenen Bewertungsspielraum geäußert. Im Ausgangsverfahren war es allerdings ein Problem anderer Natur.

Urteilsanmerkungen



von Dr. agr. Hermann Spils ad Wilken,
Steuerberater/Wirtschaftsprüfer Sozietät
Dr. Lange • Brodersen • Dr. Spils ad Wilken,
Rechtsanwälte – Notar – Steuerberater –
Wirtschaftsprüfer, Uelzen, www.societates.de

Das Urteil des EuGHs, das zum niederländischen Recht ergangen ist, überrascht und hat auch für Deutschland eine erhebliche Bedeutung. Es geht um die schlichte Fra-

ge, ob bei einem Leistungsbündel, das aus einer Hauptleistung und einer (oder mehreren) Nebenleistungen besteht, ein einheitlicher Steuersatz angewendet werden muss oder ob zumindest dann, wenn sich die einzelnen Leistungsbestandteile identifizieren lassen, unterschiedliche Steuersätze Anwendung finden können. Wenn ein oder mehrere Teile der Leistung als Hauptleistung, andere Anteile aber als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen, liegt eine einheitliche Leistung vor. Insbesondere ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Klar und eindeutig beantwortet der EuGH die Vorlagefrage, ob die beiden Bestandteile der einheitlichen Leistung, nämlich der Haupt- und der Nebenbestandteil, zu unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen besteuert werden dürfen, die für diese Bestandteile gelten, wenn sie getrennt erbracht würden. Liegt eine einheitliche Leistung vor, muss dieser Umsatz ein und demselben Mehrwertsteuersatz unterliegen. Würde den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt, auf die einzelnen Bestandteile einer einheitlichen Leistung die verschiedenen für diese Bestandteile geltenden Mehrwertsteuersätze anzuwenden, führte dies zu einer künstlichen Aufspaltung der Leistung und könnte die Funktionalität des Mehrwertsteuersystems beeinträchtigen. Das gilt selbst dann, wenn es möglich ist, den Preis für jeden einzelnen Bestandteil der einheitlichen Leistung zu bestimmen.

Überraschend ist (wie beim Europäischen Gerichtshof im Übrigen häufiger) das Urteil deshalb, weil die bisherige Rechtsprechung allgemein anders verstanden worden war. Die große Bedeutung für Deutschland ergibt sich daraus, dass das Umsatzsteuergesetz verschiedentlich gesetzliche Aufteilungsgebote vorsieht, die bisher als unionsrechtskonform angesehen wurden, weil Gesetzgeber und die bundesdeutsche Rechtsprechung die Rechtsprechung des EuGHs nicht zutreffend interpretiert haben. So hat der BFH für kurzfristige Vermietungsleistungen noch mit dem Urteil vom 24.4.2013 – XI R 3/11 (BStBl. 2014 II, 86) das gesetzliche Aufteilungsgebot in § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, unter anderem mit Bezug auf das auch vom Senat anders verstandene EuGH-Urteil vom 6.5.2010 – Kommission/Frankreich – C-94/09 und unter Verweis auf die Kommentierung für unionsrechtskonform gehalten.

Mit dem Urteil Stadion Amsterdam dürfte klar sein, dass das Aufteilungsgebot für Nebenleistungen nicht der Mehrwertsteuersystemrichtlinie entspricht. Das hat erhebliche Auswirkungen auch für die landwirtschaftliche Praxis. Betroffen von dieser Rechtsprechung sind die

Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen. Diese Leistungen unterliegen nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG dem ermäßigten Steuersatz. Das gilt nach Satz 2 allerdings nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind. Nach Abschnitt 12.16 Abs. 8 Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) gilt die Steuerermäßigung nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn es sich um Nebenleistungen zur Hauptleistung handelt und diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind (Aufteilungsgebot). Hierzu zählen unter anderem Verpflegungsleistungen, Getränkeversorgung aus der Minibar, Nutzung von Telekommunikationsnetzen wie Telefon und Internet, Wellnessangebot, Transporte zum Hotel usw. Diese Leistungen waren bisher mit dem Regelsteuersatz abzurechnen. Mit dem o. g. Urteil hatte der BFH noch entschieden, dass die Steuerermäßigung auf reine Vermietungs- bzw. Beherbergungsleistungen beschränkt ist. Er hatte aus seiner Sicht wegen des Aufteilungsgebots zu Recht offengelassen, ob der Beurteilung des FG gefolgt werden kann, dass Frühstücksleistungen keine Nebenleistungen zur Hauptleistung sind. Noch mit Urteil vom 15.1.2009 – V R 9/06 hatte der BFH allerdings entschieden, dass es sich bei der Verpflegung von Hotelgästen um eine Nebenleistung zur Übernachtung handelt, wobei der Hotelunternehmer im Urteilsfall Dienstleistungspakete zusammenstellte, die er an Busreiseunternehmer verkaufte, die Pauschalreisen anbieten.

Ein weiteres Aufteilungsgebot ist nach Auffassung der Verwaltung in § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG geregelt, nach dem die Vermietung von Betriebsvorrichtungen auch dann der Steuerpflicht unterliegt, wenn sie im Zusammenhang mit Grundstücken vermietet werden, für die nicht auf die Steuerfreiheit des Vermietungsumsatzes nach § 4 Nr. 12a UStG verzichtet worden ist. Dies betrifft beispielsweise Sportanlagen. Nach Abschnitt 4.12.11 Abs. 2 UStAE ist bei der Überlassung einer gesamten Sportanlage von einem Unternehmer an einen anderen Unternehmer als Betreiber zur Überlassung an Dritte (sog. Zwischenvermietung) die Nutzungsüberlassung an diesen Betreiber in eine steuerfreie Grundstücksüberlassung und in eine steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen aufzuteilen.

Für die Landwirtschaft bedeutender ist die Verpachtung von Ställen mit Betriebsvorrichtungen. Schon mit dem Urteil des BFH vom 11.11.2015 – V R 37/14 zur Überlassung von Inventar eines Pflegeheims als Nebenleistung musste problematisiert werden, ob § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG tatsächlich als Aufteilungsgebot zu verstehen ist (Spils ad Wilken, Agrarbetrieb 5/2016, S. 24), sodass die Rechtsauffassung der Verwaltung schon vor dem Urteil Stadion

Amsterdam fraglich war. Die Finanzverwaltung hat sich mit Schreiben vom 8.12.2017 mit Änderung des UStAE in Abschnitt 4.12.1 zur Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Einrichtungsgegenständen nur auf Einrichtungsgegenstände bezogen, ausdrücklich aber nicht auf die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen. Das ergibt sich auch aus einem Schreiben des BMF an den HLBS vom gleichen Tage, nach dem die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen nicht steuerbefreit sein soll, auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundstücks seien. Das im § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG gesetzlich normierte Aufteilungsgebot gehe den allgemeinen Grundsätzen zur Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistung vor. Auch diese Auffassung wird zu revidieren sein.

Hinweise für die Praxis: Für die Praxis bedeutsam ist vor allem, wie Leistungserbringer mit Abrechnungen gegenüber dem Leistungsempfänger umgehen sollten. Grundsätzlich können sich Steuerpflichtige direkt auf die für sie günstige EuGH-Rechtsprechung berufen, da die Mehrwertsteuersystemrichtlinie die geltenden Vorgaben der EU abbildet und das deutsche Umsatzsteuerrecht entsprechend der Richtlinie gestaltet sein muss. So ist es für einen Campingplatzbetreiber oder einen Hotelbesitzer grundsätzlich sinnvoll, insgesamt zum ermäßigten Steuersatz abzurechnen. Auch der Vermieter eines Stallgebäudes wird nach Ablauf des Vorsteuerberichtigungszeitraums, der auch für Betriebsvorrichtungen, die auf Dauer in ein Gebäude eingebaut sind, 10 Jahre beträgt (BFH-Urteil vom 14.7.2010 – XI R 9/09), steuerfrei vermieten wollen. Das gilt jedenfalls dann, wenn der Vermieter von Campingplätzen oder Hotelzimmern Bruttopreise vereinbart bzw. der Verpächter eines Stallgebäudes an pauschalierende Landwirte verpachtet.

Berücksichtigt werden muss für Beherbergungsbetriebe, dass in diesem Fall Rechnungen mit einem Umsatzsteuersatz in Höhe von 7 % ausgewiesen werden müssen, um nicht wegen § 14c Abs. 1 UStG den überhöhten Steerausweis zu schulden. Beherbergungsbetriebe können dabei jedenfalls dann, wenn an Privatpersonen vermietet wird, die Regelungen des Abschnitts 12.16 Abs. 10 UStAE nutzen. Für Umsätze aus der Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden sowie aus der kurzfristigen Vermietung von Campingflächen besteht eine Rechenschaftspflicht nicht, wenn die Leistung weder an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen noch an eine juristische Person erbracht wird. Erfolgt die Kalkulation wie bisher und wird die Rechtsprechung des EuGHs in Deutschland umgesetzt, entsteht ein zusätzlicher Gewinn. Es wird voraussichtlich Streit mit der Finanzverwaltung geben, ob die Verpflegung mit der Beherbergung eine einheitliche Leistung bildet, also eine Nebenleistung zur Hauptleistung ist und damit auch dem ermäßigten Steuersatz un-

terliegt. Wird die Verpflegung als Nebenleistung angesehen, entsteht ein Gewinn, ist sie keine Nebenleistung, entsteht kein Nachteil.

Ist in der Vergangenheit mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer abgerechnet worden, ist die Umsatzsteuer unrichtig ausgewiesen, der Unternehmer schuldet den Mehrbetrag (§ 14c Abs. 1 UStG). Noch nicht geklärt ist, ob in diesem Fall – jedenfalls dann, wenn die Leistung weder an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen noch an eine juristische Person erbracht worden ist – eine Rechnungsberichtigung ausreicht, damit die unzutreffend abgeführte Umsatzsteuer von der Finanzbehörde erstattet wird, oder ob die Umsatzsteuer zuvor dem Leistungsempfänger erstattet werden muss. Nach Auffassung der Finanzverwaltung in Abschnitt 14c.1 Abs. 5 Satz 4 UStAE käme es darauf an, ob dem Leistungsempfänger aus dem zu hoch ausgewiesenen Rechnungsbetrag ein Rückforderungsanspruch zusteht. Dann wäre die Berichtigung des geschuldeten Mehrbetrags erst nach Rückzahlung an den Leistungsempfänger zulässig. Das Finanzgericht Münster hat das mit Urteil vom 13.9.2016 – 5 K 412/13 U (Revision eingelegt, Az. BFH: XI R 28/16) anders gesehen. Danach setzt die Berichtigung einer Rechnung wegen überhöhten Steuerausweises die Rückzahlung der Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger zumindest dann nicht voraus, wenn der Leistungsempfänger keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat. Ob in Beherbergungsfällen eine Netto- oder Bruttovereinbarung abgeschlossen worden ist, lässt sich nur im Einzelfall klären. Sind Bruttovereinbarungen getroffen, reichen Rechnungsberichtigungen an die Leistungsempfänger ohne Rückzahlung aus. Sind Nettovereinbarungen getroffen, sollten die Umsatzsteuerbescheide offengehalten und das Ergebnis des BFH-Verfahrens abgewartet werden.

Vermieter von Ställen sollten, wenn sie Betriebsvorrichtungen steuerfrei vermieten wollen, zivilrechtlich sicherstellen, dass ggf. doch entstehende Umsatzsteuer nachgefordert werden kann.

Risiken ergeben sich auch für unternehmerische Leistungsempfänger. Unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer – und das würde auch alle Nebenleistungen zur Hauptleistung zutreffen –, die bisher wegen des gesetzlich normierten Aufteilungsgebots dem Regelsteuersatz unterworfen wurden, sind, soweit sie den ermäßigten Steuersatz übersteigen, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Hier dürfte allerdings der Vertrauensschutzatbestand des § 176 AO gelten, allerdings nach dem BFH-Urteil vom 25.4.2013 – V R 2/13 nur bis zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Urteils, durch das sich die Rechtsprechung geändert hat.

Wünschenswert wäre es, dass sich die Finanzverwaltung wegen der erheblichen Auswirkungen auf eine Vielzahl von Steuerpflichtigen kurzfristig zu der Angelegenheit äußern würde.

Betriebszerschlagung durch Übertragung eines landwirtschaftlichen Betriebs auf mehrere Erwerber

Der BFH bestätigt seine bisherige Rechtsprechung, dass ein landwirtschaftlicher Betrieb mit der Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen an mehrere Erwerber aufgegeben wird. Außerdem stellt er fest, dass landwirtschaftliche Nutzflächen nicht allein im Hinblick auf ihre Größe von mehr als 3.000 qm landwirtschaftliche Teilbetriebe darstellen.

*BFH, Urteil vom 16.11.2017 – VI R 63/15**

Der Sachverhalt

Die Eigentümerin eines ruhenden (verpachteten) landwirtschaftlichen Betriebs übertrug ihr landwirtschaftliches Anwesen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich an die nächste Generation: 10,4 Hektar der Flächen gingen an ihre Tochter (T), 3,5 Hektar samt Hofgebäude an den Enkelsohn (ES) und 6,8 Hektar an die Enkeltochter (ET). Das Finanzamt (FA) vertrat nach einer Außenprüfung die Ansicht, dass aufgrund der Vielzahl der Erwerber eine Betriebszerschlagung vorliegt, sodass keine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG möglich ist, sondern die stillen Reserven des Betriebs aufgedeckt werden müssen. Das FA setzte daher einen Aufgabegewinn von 162.000 € an. Das Finanzgericht Münster war jedoch der Auffassung, dass die Betriebsübertragung zu Buchwerten erfolgen konnte, da die Eigentümerin nicht einen Betrieb auf drei Personen, sondern drei Teilbetriebe auf je eine Person übertragen habe.

Das Urteil

Die Revision des FA hatte Erfolg. Der BFH bestätigt die Rechtsauffassung des FA und bestätigt damit auch das BFH-Urteil vom 16.12.2009 – IV R 7/07, BStBl. 2010 II, S. 431.

Die Übergeberin hat ihren ruhenden landwirtschaftlichen Betrieb mit der Übertragung (Verteilung) sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen auf ihre Tochter T und ihre Enkelkinder ES und ET aufgegeben. Eine Betriebsaufgabe i.S. von § 16 Abs. 3 EStG liegt nach der ständigen Rechtsprechung vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbstständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und wenn er in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt. Ein landwirtschaftlicher (Eigentums-)Betrieb wird daher mit der Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen an Dritte aufgegeben (so bereits BFH vom 16.12.2009, a.a.O.). Denn der Grund und Boden ist für dessen Betriebsfortführung unerlässlich. Eine Betriebsaufgabe liegt daher insbesondere dann vor, wenn im Wege vorweggenommener Erbfolge die Betriebsgrundstücke auf mehrere nicht mitunternehmerschaftlich verbundene Einzelrechtsnachfolger übertragen werden oder nach dem Tod des Betriebsinhabers auf die Erben aufgeteilt werden. Mit den Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge wurde der landwirt-