

3



AgrB

Agrarbetrieb

Agrar-Steuern

Agrar-Recht

Agrar-Taxation

6. Jahrgang 2020
ISSN 2199-9376

2020

Jaeschke

Beeinträchtigungen durch das Corona-Virus: HLBS steht als Ansprechpartner weiterhin bereit

Strahl

Betriebliche Umstrukturierungen und vorweggenommene Erbfolge im Fokus der Rechtsprechung und Finanzverwaltung – Teil III

H. Spils ad Wilken / K. Spils ad Wilken

Gewerbliche Abfärbung bei Personengesellschaften – rechtliche Rahmenbedingungen, Gestaltungsempfehlungen

Geiger / Schünemann

Betriebswirtschaftliche Überlegungen beim Generationswechsel: Finanzierung

Fuhrmann

Perspektiven für Photovoltaik-Freiflächenanlagen aus Finanzierungssicht

Karg

LandR19 – Zur Ermittlung des Erwerbsverlustes des selbstwirtschaftenden Eigentümers aus sachverständiger Sicht

Bühren

Digitalisierung im Sachverständigenbüro – Status quo sowie Analyse der Chancen und Risiken

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:


HLBS
Hauptverband der landwirtschaftlichen
Buchstellen und Sachverständigen e.V.

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

Rechtsprechung*

Abgrenzung zwischen gewerblicher und landwirtschaftlicher Tierhaltung bei einer Tierhaltungsgemeinschaft

Leitsätze

1. Ein laufend zu führendes Verzeichnis im Sinne des § 51a Abs. 1 Satz 2 BewG muss nicht zeitnah, sondern lediglich fortlaufend erstellt werden. Auch ein im Rahmen der Außenprüfung nachträglich erstelltes Verzeichnis kann daher den gesetzlichen Anforderungen genügen.
2. Der Finanzverwaltung steht es angesichts des klaren Wortlauts der Anlage 1 zum BewG in der in den Streitjahren 2010 und 2011 geltenden Fassung (alte Fassung) wegen der Gesetzesbindung (Art. 20 Abs. 3 GG, § 85 Satz 1 AO) nicht zu, hiervon abweichende, gesetzesändernde Umrechnungsschlüssel in R 13.2 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStR 2008 zu bestimmen. Eine Umrechnung von erzeugten oder gehaltenen Tieren in Vieheinheiten nach Maßgabe der Umrechnungsschlüssel in R 13.2 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStR 2008 kommt auch dann nicht in Betracht, wenn sich dies gegenüber der Anwendung der Anlage 1 zum BewG alte Fassung zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt.

BFH, Urteil vom 3.7.2019 – VI R 49/16*

Der Sachverhalt

Die Klägerin zog in der Rechtsform einer GbR Ferkel auf, die sie mit etwa 6 kg Lebendgewicht zu- und mit etwa 30 kg verkaufte. Die Abnehmer waren zum Teil gesellschaftsrechtlich mit der Klägerin verbunden, zum Teil fremde Unternehmen.

Alle Gesellschafter im Gesellschafterkreis waren Landwirte, die die Voraussetzungen des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a bis c BewG erfüllten, sie hatten ihre Vieheinheiten ganz oder teilweise auf die Klägerin übertragen. Einige der Gesellschafter waren noch an weiteren Tierhaltungsgemeinschaften im Sinne des § 51a Abs. 1 Satz 1 BewG beteiligt, auf die sie ebenfalls Vieheinheiten übertragen hatten.

Die Einkünfte wurden als solche aus Land- und Forstwirtschaft (LuF) erklärt. Im Rahmen einer Betriebsprüfung vertrat die Prüferin die Ansicht, die Einkünfte seien keine solche aus LuF, sondern aus Gewerbebetrieb. Während des Prüfungszeitraumes habe die Zahl der von der Klägerin erzeugten Vieheinheiten zwar nicht die Grenze nach § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a BewG, wohl aber diejenige nach § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b BewG überschritten. Seien Landwirte an mehreren Tierhaltungsgemeinschaften beteiligt, seien nach einer Verfügung der OFD Niedersachsen die von Ihnen regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen bei den einzelnen Gemeinschaften jeweils nur in dem Umfang zu berücksichtigen, der dem Verhältnis der auf die Gemeinschaft übertragenen Vieheinheiten zur Gesamtzahl der sich aus der regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Fläche ergebenden Möglichkeiten zur landwirtschaftlichen Tiererzeugung oder Tierhaltung entspreche.

Bei der Ermittlung der erzeugten Vieheinheiten bewertete die Prüferin die veräußerten Tiere entsprechend der Regelung in R 13.2 Abs. 1 Satz. 5 Nr. 2 EStR 2008 als schwere Ferkel mit 0,04 VE, soweit sie weniger als 30 kg wogen, und als Läufer mit 0,06 VE, soweit sie diese Gewichtsgrenze überschritten.

Unabhängig davon, dass die Grenzen der landwirtschaftlichen Tiererzeugung überschritten seien, erfülle nach Auffassung der Prüferin die Klägerin die Voraussetzungen des § 51a BewG auch deshalb nicht, weil kein fortlaufend und zeitnahgeführtes Verzeichnis nach § 51a Abs. 1 Satz 2 BewG vorgelegt wurde. Das zunächst vorgelegte Verzeichnis wurde als nicht ordnungsgemäß verworfen, ein später vorgelegtes Verzeichnis sei nachträglich erstellt worden.

Das Finanzamt folgt den Prüfungsfeststellungen, die gegen die Feststellungsbescheide und Gewerbesteuerermessbescheide eingelegten Einsprüche blieben erfolglos. Das Niedersächsische Finanzgericht gab der Klage statt.

Das Urteil

Der BFH hielt die Revision des Finanzamtes für begründet, verwies die Sache aber an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück, da der Senat auf Basis der vom Finanzamt getroffenen Feststellungen nicht beurteilen konnte, ob die Vorinstanz zurecht von Einkünften aus LuF ausgegangen war.

Der Senat stellte fest, dass zu den Einkünften aus LuF auch die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung gehören, wenn die Tierbestände die in § 13 Abs. 1 Satz 2 EStG geregelte Anzahl der Vieheinheiten, bezogen auf die vom Inhaber des Betriebs regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen, nicht überschreiten. Das gelte für Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung einer Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) nach § 51a Abs. 1 BewG auch dann, wenn – neben im vorliegenden Verfahren unstrittigen Voraussetzungen – die Anzahl der Vieheinheiten der Gesellschaft keine der beiden folgenden Grenzen überschreitet:

- a. Die Summe der ihr nach § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d BewG von den Gesellschaftern oder Mitgliedern übertragenen Vieheinheiten und
- b. die Summe der Vieheinheiten, die sich nach § 51 Abs. 1a BewG auf der Grundlage der Summe der von den Gesellschaftern oder Mitgliedern regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen ergibt.

Formell seien die Voraussetzungen durch besondere, laufend zu führende Verzeichnisse nachzuweisen (§ 51a Abs. 1 Satz 2 BewG). Nach Auffassung des Senats war die nachträgliche Erstellung der Verzeichnisse unschädlich, die Verzeichnisse müssten das tatsächliche Geschehen zutreffend wiedergeben. Laufend bedeute dabei nicht zeitnah, so dass die notwendigen Aufzeichnungen nur in ihrer zeitlichen Reihenfolge erfolgen müssten, aber erst später erstellt werden könnten. Die Anforderungen an den formellen Nachweis dürften nicht überspannt werden, die Übertragung der Vieheinheiten müsse sich ohnehin aus dem Gesellschaftsvertrag, aus einem Beschluss oder aus einer sonstigen Vereinbarung ergeben. Eine nachträgliche

Erstellung mindere allenfalls den Beweiswert der Aufzeichnungen in Bezug auf die Frage, ob diese das tatsächliche Geschehen zutreffend wiedergäben.

Allerdings habe das Finanzamt bei der Umrechnung der Vieheinheiten einen fehlerhaften Umrechnungsschlüssel angewandt, da es davon ausgegangen war, dass die Tiere nach den sich aus R 13.2 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStR 2008 ergebenden Schlüsseln umzurechnen seien. Maßgeblich sei vielmehr die Anlage 1 zum BewG in der in den Streitjahren geltenden Fassung. Der Finanzverwaltung stehe es wegen der Gesetzesbindung der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) nicht zu, für die Tiere durch Verwaltungsvorschriften davon abweichende Umrechnungsschlüssel vorzugeben, unabhängig davon, ob sich das zu Lasten oder zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirke. Nach dem Senat habe das Gesetz und die Gesetzmäßigkeit Vorrang, wenn eine der Verwaltungsmaßnahme entgegenstehende gesetzliche Vorschrift existiert. Anders als R 13.2 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStR 2008 unterschied die Anlage 1 zum BewG lediglich zwischen Ferkeln (0,02 VE) und Läufern (0,06 VE), unter Berücksichtigung der Vieheinheiten für die zugekauften Ferkel seien die erzeugten Tiere durchgängig mit 0,04 VE zu bewerten. Die Verwaltung könne auch bei einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse (wie hier dem Wandel der Landwirtschaft zu aufgespaltenen Produktionsstrukturen) nicht gesetzesändernd davon abweichende Umrechnungsschlüssel bestimmen. Das sei Aufgabe des Gesetzgebers, der dem ja mittlerweile mit Wirkung zum 1.1.2012 durch Anpassung der Umrechnungsschlüssel in Anlage 1 zum BewG auch nachgekommen sei. Seit dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 – GrS 1/15 könne die Finanzverwaltung entgegen früherer Rechtsprechung des BFH nicht mehr von den Gesetzen abweichen, auch wenn sich dieses zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirke.

Da das FG teilweise von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen sei, konnte die Entscheidung keinen Bestand haben. Der Senat konnte in der Sache selbst nicht entscheiden, da die erzeugten Vieheinheiten nicht festgestellt werden konnten und verwies die Sache an das FG zurück.

Urteilsanmerkungen



von Dr. agr. Hermann Spils ad Wilken,
Steuerberater/Wirtschaftsprüfer
Dr. Lange • Dr. Spils ad Wilken + Partner
mbB
Rechtsanwälte • Notar • Steuerberater •
Wirtschaftsprüfer, Uelzen, www.societates.de

Der BFH hatte einen Streitfall zu entscheiden, bei dem die Berücksichtigung von Flächen der Gesellschafter strittig war, die an mehreren Tierhaltungsgemeinschaften beteiligt waren. Nach § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a BewG darf die Anzahl der von der Gemeinschaft im Wirtschaftsjahr erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten die Anzahl der Vieheinheiten, die sich nach § 51 Abs. 1a BewG auf der Grundlage der Summe der von den Gesellschaftern

oder Mitgliedern regelmäßig genutzten Flächen ergibt, nicht überschreiten. Die Finanzverwaltung (OFD Niedersachsen, Verfügung betreffend Bewertung von gemeinschaftlichen Tierhaltungen nach § 51a BewG vom 29.8.2016, BeckVerw 335487) war der Ansicht, dass bei Gesellschaftern, die an mehreren § 51a BewG-Gesellschaften beteiligt sind, diese Flächen nur anteilig berücksichtigt werden können. Das Finanzgericht Niedersachsen schloss sich der Ansicht des Steuerpflichtigen an, dass bei Mehrfachbeteiligungen jeweils die gesamte Fläche bei der Berechnung der Grenzen berücksichtigt werden kann. Diese an sich zu klärende Frage hat der BFH nicht beantwortet, da die Berechnungsgrundlage der Vieheinheiten falsch war.

In den Streitjahren 2010 und 2011 wichen der in R 13.2 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStR 2008 von der Verwaltung angewendete Umrechnungsschlüssel und der des Gesetzes in Anlage 1 zum BewG zum Vorteil der Steuerpflichtigen voneinander ab. Die Verwaltung hatte in die EStR eine zusätzliche Kategorie „*schwere Ferkel und leichte Läufer*“ (über etwa 20 bis etwa 30 Kg) mit 0,04 Vieheinheiten eingefügt, um den Vieheinheitenschlüssel an sich ändernde Produktionsverhältnisse anzupassen. Das hat der BFH angesichts des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 – GrS 1/15, mit dem dieser entschieden hatte, dass der Billigkeitserlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt, nicht akzeptiert und aus diesem Grund das Verfahren an das FG Niedersachsen zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Für die Praxis der Beratung landwirtschaftlicher Betriebe zeigt dies, dass Steuerberater nicht mehr versuchen sollten, Billigkeitsregelungen in einem gerichtlichen Verfahren klären zu lassen. Das betrifft sowohl die Nichtaktivierung des Feldinventars nach den Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerrichtlinien (R 14 Abs. 3 EStR 2012, R 8.3 Satz 2 KStR 2015) wie auch den Verzicht auf die Aktivierung von selbst erzeugten, nicht für den Markt bestimmten Vorräten nach dem Buchführungserlass (Tz. 3.1.3 des BFH-Schreibens vom 15.12.1981, BStBl. I, 878). Ein derartiger Versuch kann angesichts der klaren Rechtsauffassung des BFH, dass es der Verwaltung nicht erlaubt ist, wegen der Gesetzesbindung der Verwaltung in Art. 20 Abs. 3 GG von Gesetzesregelungen abweichende Verwaltungsvorschriften zu erlassen, scheitern. Damit wären diese für die LuF sehr günstigen Billigkeitsregelungen nicht nur im Einzelfall, sondern auch für alle anderen Steuerpflichtigen verloren. Der BFH hat es schon mit Urteil vom 9.5.2019 – VI R 48/16 dahinstehen lassen, ob in Ansehung des Beschlusses des Großen Senates des BFH vom 28.11.2016 – GrS 1/15 noch an der Auffassung festgehalten werden kann, die Finanzverwaltung könne es durch allgemeine Verwaltungsvorschrift im Billigkeits-

wege gem. § 163 AO zulassen, von der gesetzlich geforderten Aktivierung des Feldinventars abzusehen. Der BFH musste diese Frage in dem Verfahren VI R 48/16 nicht entscheiden, da der Verzicht auf Aktivierung schon daran scheiterte, dass gewerbliche Einkünfte vorlagen, hat aber einen deutlichen Hinweis gegeben, wie der Senat die Billigkeitsregelung im Streitfall beurteilen würde.

Erfreulich wiederum ist, dass der BFH es für das nach § 51a Abs. 1 Satz 2 BewG laufend zu führende Verzeichnis als ausreichend ansieht, wenn die Aufzeichnungen der infrage kommenden Vorgänge in ihrer zeitlichen Reihenfolge erfolgen, so dass in diesem Sinne Aufzeichnungen auch dann laufend vorgenommen werden können, wenn sie nicht in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit dem Entstehen der aufzuzeichnenden Vorgänge, sondern erst später erfolgen. Kurz: Im Rahmen der Betriebsprüfung muss ein Verzeichnis vorgelegt werden, das auch nachträglich erstellt sein kann. Das ist allerdings nicht zweckmäßig. Beratern kann nur empfohlen werden, dieses Verzeichnis regelmäßig in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erstellung der Jahresabschlüsse anzufordern. Zum einen kann so festgestellt werden, ob tatsächlich ausreichend Vieheinheiten zur Verfügung stehen, zum anderen werden dadurch die tatsächlichen Verhältnisse überprüft. In der Praxis ist immer wieder festzustellen, dass Betriebsübergaben, Gesellschaftsgründungen oder der Übergang in eine nebenberufliche Tätigkeit der Gesellschaft nicht mitgeteilt werden. Stellt die Betriebsprüfung einen solchen Sachverhalt Jahre später fest, bestehen keine Anpassungsmöglichkeiten mehr und es liegen gewerbliche Einkünfte vor.

Berücksichtigt werden muss zukünftig, dass mit Wirkung zum 1.1.2025 mit der Streichung des § 51a BewG und der Einführung des § 13b EStG – Gemeinschaftliche Viehhaltung – die Formulierung angepasst worden ist. Zukünftig sind die Voraussetzungen „durch besondere, laufend und zeitnah zu führende Verzeichnisse nachzuweisen.“

Zum Betriebsbegriff bei unentgeltlicher Übertragung eines verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unter Nießbrauchsvorbehalt

Leitsätze des Autors

1. Die Bestellung eines Nießbrauchs an einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft hat die Entstehung von zwei Betrieben zur Folge, nämlich eines ruhenden Betriebs in der Hand des nunmehrigen Eigentümers und Nießbrauchsverpflichteten einerseits sowie eines wirtschaftenden Betriebs in der Hand des Nießbrauchsberechtigten und bisherigen Eigentümers andererseits.
2. Auch verpachtete land- und forstwirtschaftliche Betriebe können nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG unter Nießbrauchsvorbehalt unentgeltlich übertragen werden.

3. Zahlungen für die Entlassung des Grundbesitzes aus der Pfandhaft eines zum Betriebsvermögen gehörenden Nießbrauchsrechtes sind Betriebseinnahmen nach § 13 EStG.

BFH, Urteil vom 8.5.2019 – VI R 26/17*

Der Sachverhalt

Der Ehemann E der Revisionsklägerin war Eigentümer eines landwirtschaftlichen Betriebs nach § 13 EStG. Die dem Betriebsvermögen zuzurechnenden landwirtschaftlichen Nutzflächen hatte er seit Jahren an fremde Dritte verpachtet. Aus der Betriebsverpachtung erzielte und erklärte er Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

In 2002 übertrug er den Betrieb und damit verbundenen Hof im Sinne der Höfeordnung auf seinen Sohn. Im Gegenzug behielt er sich den lebenslänglichen Nießbrauch am Betrieb vor. Des Weiteren vereinbarte E ein durch seinen Tod aufschiebend bedingtes Nießbrauchsrecht am Betrieb zugunsten seiner Ehefrau und Revisionsklägerin.

Aufgrund des Nießbrauchs vereinnahmte E weiterhin die Landpachten und versteuerte diese unverändert als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Nach Tod des E in 2006 erstarkte das der Revisionsklägerin zustehende Nießbrauchsrecht am Betrieb. Auch sie erklärte die anfallenden Landpachten als Einkünfte nach § 13 EStG.

In 2008 veräußerte der Sohn die Hofstelle sowie einen Teil des ihm in 2002 übertragenen Grundbesitzes. Der Kaufvertrag konnte durchgeführt werden, weil die Revisionsklägerin die von der Veräußerung betroffenen Grundstücke aus der Pfandhaft für ihr Nießbrauchsrecht gegen Zahlung eines erheblichen Geldbetrages entließ. Diese Zahlung erfasste die Revisionsklägerin jedoch nicht als Betriebseinnahme. Hier war sie der Auffassung, es handele sich um ein privates Veräußerungsgeschäft. Bei einer Außenprüfung stellte sich das Finanzamt auf den Standpunkt, die von der Revisionsklägerin erlangte Abstandszahlung sei eine Betriebseinnahme. Es erhöhte den laufenden Gewinn für das betroffene Wirtschaftsjahr entsprechend. Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht wies in seiner Entscheidung vom 11.5.2016 die vorinstanzlich eingereichte Klage als unbegründet ab.

Das Urteil

Auch die Revision hatte keinen Erfolg.

In den Urteilsgründen wies der BFH zunächst darauf hin, dass die unentgeltliche Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Wege der vorweggenommenen Erbfolge weder zu einer Entnahme noch zu einer Betriebsaufgabe führt. Dafür nahmen die Richter Bezug auf das grundlegende Urteil des Großen Senates des BFH vom 13.11.1963 – GrS 1/63 S. Danach hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht, ob er die Verpachtung seines Betriebs als Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 EStG behandeln will oder aber ob (und wie lange) er das Betriebsvermögen während der Verpachtung fortführen und daraus betriebliche Einkünfte erzielen will.

Die Übertragung des verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unter Nießbrauchsvorbehalt ändert laut BFH an dieser Sicht nichts, da die Bestellung des Nießbrauchs