Finanzgericht Münster, 3 K 4675/05 E

Datum:	11.09.2007
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	3. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	3 K 4675/05 E
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2007:0911.3K4675.05E.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid vom 28.10.2003 in der Fassung der Ein-spruchsentscheidung vom 27.10.2005 wird insoweit geändert, als ein Ent-nahmegewinn aus Land- und Forstwirtschaft nicht der Besteuerung zugrunde gelegt wird.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerinnen abwenden, soweit nicht die Klägerinnen zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten darüber, ob im Streitjahr 2001 ein Entnahmegewinn aus Land- und Forstwirtschaft zu versteuern ist. 2

Die Klägerinnen (Klin.) sind Erbinnen nach ihrer am 00.00.0000 verstorbenen Mutter. Die Mutter war Eigentümerin des Grundbesitzes A-Str. 56 in Q. Den Grundbesitz hatte die Erblasserin von ihrer Mutter durch Schenkung im Jahr 1958 erworben. Der Grundbesitz umfasste damals ca. 7.850 m² und befand sich ausweislich der vorliegenden Kopien der 3

Grundbuchauszüge (Bl. 309/310 der Gerichtsakte (GA)) mindestens seit der 2. Hälfte des 19. Jahrhunderts im Besitz der Familie der Erblasserin. Dem Grundbuch läßt sich entnehmen, dass keiner der Voreigentümer seit dieser Zeit Landwirt war. Aus der Einheitswertakte ergibt sich, dass der Grundbesitz zum Stichtag 01.01.1935 einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bildete. In der Steuererklärung zur Hauptfeststellung auf den 01.01.1964 erklärte die Mutter der Klin. landwirtschaftlich genutzte Flächen mit 4.348 m², Hof- und Gebäudeflächen mit 2.500 m² sowie Flächen für Wirtschaftswege usw. mit 1.000 m². Außerdem gab sie eine Kuh und zwei Schweine als zum Betrieb gehörig an. In den Erklärungen über die Tierhaltung für das Wirtschaftsjahr 1979/1980 gab die Mutter der Klin. einen Tierbestand von zwei Rindern unter einem Jahr an, in der Erklärung für die Wirtschaftsjahre 1986/1987 bis 1988/1989 einen Tierbestand von einem Rind über zwei Jahren. Auf dieser letzten Erklärung findet sich ein Vermerk des Allgemeinen Landwirtschaftlichen Sachverständigen aus 1990, dass er anlässlich einer Besichtigung festgestellt habe, dass weiterhin Land- und Forstwirtschaft betrieben werde und dass ein Trecker vorhanden sei. Zu den Einzelheiten wird auf die Unterlagen in der Einheitswertakte Bezug genommen. Ausserdem entrichtete die Mutter der Klin. Beiträge an die Landwirtschaftskammer und an die landwirtschaftliche Berufsgenossenschaft. Die Entrichtung von Beiträgen an die landwirtschaftliche Sozialversicherung ließ sich nicht feststellen.

Bereits 1981 erhielt die Klin. zu 2) von ihrer Mutter aus dem Gesamtbesitz eine Teilparzelle von ca. 1.400 m² im Wege der Schenkung, die die Klin. zu 2) bebaute und seither zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Steuerliche Konsequenzen im Sinne einer Besteuerung eines Entnahmegewinns wurden aus dem Vorgang nicht gezogen. Es ist auch nicht feststellbar, dass die Klin. oder die Erblasserin jemals Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt haben. 4

Durch Übertragungsverträge vom 23. und 27.11.2001 teilte die Mutter der Klin. den Grundbesitz im Wege vorweggenommener Erbfolge unter ihnen auf. Zu den Einzelheiten wird auf die Übertragungsverträge (Bl. 177 bis 187 der Gerichtsakte (GA)) hingewiesen. Die Klin. zu 2) erhielt die neben der bereits 1981 übertragenen Parzelle belegene weitere Parzelle, die beide an die Straße A-Str. angrenzen. Die Klin. zu 1) erhielt den rückwärtig gelegenen Grundbesitzanteil ohne eigenen Straßenzugang. Zu den Einzelheiten wird auf Skizze in der GruBo-Akte Bezug genommen. 5

Der Bekl. vertrat die Auffassung, dass es sich bei dem Grundbesitz insgesamt um land- und forstwirtschaftliches Vermögen handele, wobei es durch die Übertragung der Parzelle auf Klin. zu 2), bei der es sich um einen Bauplatz gehandelt habe, zu einer Entnahme dieses Grundstücksteils gekommen sei. Der Bekl. errechnete den Entnahmegewinn mit 591.304,00 DM (Entnahmewert 205,00 (je m²; Buchwert 1.686,00 (für die entnommene Fläche bei einer Ertragsmesszahl im Bereich Q von 45 je 100 m² Fläche). Zu den Einzelheiten wird auf das Schreiben des Bekl. vom 15.08.2002 in der GruBo-Akte Bezug genommen. Auf der Basis des so errechneten Entnahmegewinns passte der Bekl. durch Bescheid vom 23.12.2002 nachträglich die Vorauszahlungen für den Veranlagungszeitraum 2001 an und setzte die zu leistende ESt-Vorauszahlung auf 135.187,62 (zzgl. Nebenleistungen fest. Die Bekanntgabe des Bescheides erfolgte an die Klin. als Gesamtrechtsnachfolgerinnen nach ihrer verstorbenen Mutter. Zu den Einzelheiten wird auf die Verfügung des Vorauszahlungsbescheides in der Steuerakte hingewiesen. 6

Mit ihrem dagegen gerichteten Einspruch vom 24.01.2003 trugen die Klin. vor, dass die Erblasserin die Flächen nur zur Eigenversorgung bewirtschaftet habe. Eine 7

Gewinnerzielungsabsicht habe nie bestanden.

Durch Bescheid vom 28.10.2003 setzte der Bekl. die ESt für den Veranlagungszeitraum 2001 unter Einbeziehung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft i. H. v. 591.304,00 DM auf 136.687,24 (zzgl. Nebenleistungen fest. Der Bescheid enthielt den Vermerk: 8

> "Dieser Bescheid tritt an die Stelle des angefochtenen Bescheides vom 23.12.2002. Der Einspruch ist hierdurch nicht erledigt; das Verfahren wird fortgesetzt. Eines weiteren Einspruchs bedarf es nicht." 9

Durch Einspruchsentscheidung (EE) vom 27.10.2005 wies der Bekl. den Einspruch als unbegründet zurück. Er vertrat die Auffassung, es sei unbewiesen, dass die Mutter der Klin. die Flächen nur für den Eigenbedarf bewirtschaftet habe. Das widerspreche wegen der Größe der Flächen und der Angaben zur Tierhaltung der Lebenserfahrung. Für eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr reiche es nach der Rechtsprechung aus, wenn Leistungen an Angehörige erbracht würden. Die Klin. hätten im übrigen die Indizwirkung der bewertungsrechtlichen Einordnung des Grundbesitzes als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb nicht widerlegt. So seien für die Annahme eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft eine Mindestgröße und ein voller Besatz nicht erforderlich. Die Finanzverwaltung gehe typischerweise bei Flächen von mehr als 3.000 m² von einer Land- und Forstwirtschaft aus. Auch sei die Einstellung der Bewirtschaftung nicht als Betriebsaufgabe anzusehen. Vielmehr bedürfe es einer eindeutigen Betriebsaufgabeerklärung bzw. eindeutiger Entnahmehandlungen. 10

Mit ihrer Klage vom 23.11.2005 verfolgen die Klin. ihr Begehren auf Aufhebung des angefochtenen ESt-Bescheides 2001 weiter. Die Flächen seien immer nur für den Eigenbedarf bewirtschaftet worden. Sowohl der Großvater als auch der Vater der Klin. seien nichtselbständig tätig gewesen. Es habe auch keine Nebenerwerbslandwirtschaft bestanden. Landwirtschaftliche Produkte seien nie am Markt angeboten worden. Der Vater der Klin. habe nach dem Krieg für den eigenen Bedarf in unregelmäßigen Abschnitten eine Kuh gehalten und in dem angelegten Hausgarten Gemüse für den eigenen Bedarf angebaut. 11

Die Klin. beantragen, 12

> den ESt-Bescheid für die ESt-Veranlagung der verstorbenen LL für 2001 vom 28.10.2003 und den nachträglichen Vorauszahlungsbescheid für 2001 vom 23.12.2002 in der Fassung der EE vom 27.10.2005 insoweit abzuändern, als dort kein Entnahmegewinn i. H. v. 591.304,00 DM der Besteuerung zugrundegelegt wird, 13
>
> hilfsweise, von einem Verkehrswert des Grundstücks von 219.520 Euro auszugehen und den Freibetrag nach § 14 a Abs. 4 EStG (61.800 Euro) zu gewähren, 14
>
> hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 15

Der Bekl. beantragt, 16

> die Klage mit der Maßgabe abzuweisen, dass von einem Verkehrswert des Grundstücks von 219.520 Euro auszugehen und der Freibetrag nach § 14 a Abs. 4 EStG zu berücksichtigen ist, 17
>
> hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 18

19

Er hält an seiner Auffassung fest, dass es sich bei dem Grundbesitz um einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gehandelt habe. Angesichts des Umfangs habe die Mutter der Klin. zumindest eine Nebenerwerbslandwirtschaft betrieben. So sei sie als Mitglied bei der Berufsgenossenschaft und bei der Landwirtschaftskammer geführt gewesen. Zudem verweist der Bekl. auf die Entscheidung des Finanzgerichts Baden Württemberg vom 27.06.2007 (8 K 139/03, StE 2007, 551).

Die Berichterstatterin hat den Sach- und Streitstand am 15.03.2007 mit den Beteiligten erörtert. Zu den Einzelheiten wird auf das Protokoll des Erörterungstermins (Bl. 55 bis 57 der Gerichtsakte) Bezug genommen. 20

Der Senat hat in der Sache am 21.11.2007 mündlich verhandelt und Frau HC und Herrn XC als Zeugen vernommen. Die Sache wurde anschließend vertagt. Zu den Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen. 21

Der Senat hat durch Beschluss vom 11.08.2008 Beweis erhoben über den Verkehrswert des streitgegenständlichen Grundbesitzes (Bl. 220/221 der GA). Der Gutachterausschuss für Grundstückswerte in der Stadt Q hat den Verkehrswert mit 226.520 Euro ermittelt (Bl. 231 – 252 der GA, Bl. 244). Wegen der über das streitgegenständliche Grundstück verlaufenden Entwässerung für das Hintergrundstück gehen die Beteiligten übereinstimmend davon aus, dass der Verkehrswert um 7.000 Euro niedriger, also mit 219.520 Euro anzusetzen ist (Bl. 268/306 GA). 22

Der Senat hat in der Sache am 11.09.2008 erneut mündlich verhandelt. Zu den Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen. 23

Entscheidungsgründe 24

Die zulässige Klage ist begründet. Der Einkommensteuerbescheid vom 28.10.2003 in der Fassung der EE vom 27.10.2005 ist rechtswidrig und verletzt die Klin. in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Bei der Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2001 ist ein Entnahmegewinn aus Land- und Forstwirtschaft nicht anzusetzen. 25

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i.S.d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG liegen vor, wenn die Einkünfte aus einer selbständigen nachhaltigen Betätigung stammen, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und auf der planmäßigen Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung von Erzeugnissen sowie ihrer Verwertung beruht (vgl. Schmidt/ Seeger, EStG, 27. Auflage 2008, § 13 Rz. 1). Zum Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft gehören auch Gewinne aus der Entnahme von Betriebsvermögen. 26

Zum Betriebsvermögen gehört insbesondere der für die Produktion landwirtschaftlicher Güter genutzte Grund und Boden. Es handelt sich insoweit um notwendiges Betriebsvermögen. Durch die Einstellung der Bewirtschaftung der Flächen verlieren diese zwar ihre Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen, nicht jedoch ihre Betriebsvermögenseigenschaft an sich. Diese bleibt erhalten, bis die Grundstücke entweder sukzessive oder in einem Akt veräußert bzw. in das Privatvermögen überführt werden. 27

Läßt sich nicht aufklären, ob auf bestimmten Flächen landwirtschaftliche Produktion unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr in Gewinnerzielungsabsicht stattfindet bzw. stattgefunden hat, trägt die Feststellungslast insoweit das Finanzamt. 28

29

Nach dem Inhalt der Akten und dem Ergebnis der Beweisaufnahme kann der Senat im vorliegenden Fall nicht feststellen, dass auf dem streitgegenständlichen Grundbesitz Landwirtschaft mit Gewinnerzielungsabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr betrieben wurde.

Dabei ist zunächst festzuhalten, dass nach Aktenlage weder durch die Klin. noch durch die Erblasserin je Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt wurden. Unstreitig ist auch, dass die Klin. selbst keinerlei Landwirtschaft auf dem Grundstück betrieben haben. Und nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme steht für den Senat fest, dass auch 30

die Erblasserin Landwirtschaft in Gewinnerzielungsabsicht nicht betrieben hat. Beide Zeugen haben übereinstimmend die Darstellung der Klin. bestätigt und eine Nutzung des Grundbesitzes beschrieben, die für eine reine Eigenbedarfsbewirtschaftung insbesondere in der damaligen Zeit üblich und typisch war. So sind Kartoffeln und Gemüse für den familiären Bedarf angebaut worden. Auch die Aufzucht von Schweinen oder jeweils einer Kuh erfolgte, um das so bei der Schlachtung gewonnene Fleisch für den eigenen Verbrauch zu verwenden. Dabei fällt nach Auffassung des Senats nicht wesentlich ins Gewicht, dass die Zeugen für ihre nach Bekundung der Zeugin aus Gefälligkeit gewährte Mithilfe bei der Bewirtschaftung und Aufzucht der jeweils gehaltenen Tiere sowie insbesondere bei der Heuernte häufiger etwas von dem Fleisch der geschlachteten Tiere erhalten haben. Denn angesichts des von den Klin. und den Zeugen beschriebenen Umfangs der gegenseitig gewährten Hilfen und Naturalzuwendungen hat der Senat auch unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH, nach der eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr schon dann vorliegen kann, wenn Leistungen entgeltlich nur an Angehörige erbracht werden (vgl. BFH – Urteil vom 13.12.2001 IV R 86/99, BStBl II 2002, 80 mit Hinweis auf das BFH – Urteil vom 28.06.2001 IV R 10/00, BFH/NV 2001, 1489), bereits Zweifel, ob eine über gegenseitige, im ländlichen Raum übliche Gefälligkeiten und Nachbarschaftshilfe hinausgehende Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr überhaupt stattgefunden hat. 31

Jedenfalls kann der Senat eine Gewinnerzielungsabsicht insoweit nicht feststellen. Denn die Erblasserin hat ihre Erzeugnisse auch nach Bekunden der Zeugen nicht am Markt angeboten. Unter Berücksichtigung der Größe des Grundbesitzes von knapp 8.000 m² und der Art der Bewirtschaftung mit etwas Gemüse- und Kartoffelanbau sowie der mehr oder weniger regelmäßigen Aufzucht von einzelnen Tieren hält der Senat eine Erwirtschaftung von zur Vermarktung an Dritte ausreichenden Erträgen auch für ausgeschlossen. Der Größe des Grundbesitzes kommt deshalb eine zwingende Indizwirkung für eine in Gewinnerzielungsabsicht vorgenommene Bewirtschaftung nicht zu. Insoweit trägt auch der Einwand des Bekl. nicht, dass im Anschluss an die Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteile vom 09.12.1986 VIII R 26/80, BStBl II 1987, 342, und vom 01.02.1990 IV R 8/89, BStBl II 1990, 428) bei landwirtschaftlicher Nutzung von Flächen über 3.000 m² die Gewinnerzielungsabsicht regelmäßig indiziert sei oder zumindest nahe liege. Denn auch nach Auffassung des BFH ist die Größe der bewirtschafteten Flächen stets 32

im Zusammenhang mit der Art der Nutzung zu sehen. Auch der Senat teilt die Ansicht, dass bei einer Intensivnutzung zum Beispiel durch Spargelanbau oder Erdbeerkulturen bereits auf kleineren Flächen vermarktungsfähige Erträge zu erwirtschaften sind, die im Ergebnis für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht sprechen. Im vorliegenden Fall kann aber, wie bereits dargestellt, von einer derartigen Intensivnutzung nicht ausgegangen werden. 33

Darüber hinaus kann der Senat nicht feststellen, dass in Zeiten, bevor die Erblasserin die Bewirtschaftung der Flächen A-Str. 56 übernahm, dort Landwirtschaft mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben worden ist. Denn auch die Vorfahren der Erblasserin 34

waren nach den vorliegenden Grundbuchunterlagen nie Landwirte, sondern gingen immer anderen Berufen nach. Es spricht daher viel dafür, dass auch diese Vorfahren die Flächen zwar landwirtschaftlich, jedoch immer nur zu Eigenbedarfszwecken und nicht in Gewinnerzielungsabsicht genutzt haben.

Demgegenüber hat der Bekl. keine Umstände dargelegt, die im Ergebnis die Annahme rechtfertigen, auf dem streitgegenständlichen Grundbesitz sei Landwirtschaft in Gewinnerzielungsabsicht betrieben worden. Der Bekl. stützt sich insoweit im wesentlichen auf den Inhalt der Bewertungsakte. Angesichts der Gesamtwürdigung der Umstände des Falles ist die Indizwirkung der bewertungsrechtlichen Einordnung des Grundbesitzes jedoch nicht geeignet, die Auffassung des Bekl. zu stützen, bei dem Grundbesitz handele es sich um land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen im ertragsteuerlichen Sinne. Denn die bewertungsrechtliche Zuordnung zu der Vermögensart "Land- und Forstwirtschaft" knüpft zwar an die tatsächliche Nutzung an, ist aber unabhängig von den weiteren ertragsteuerlichen Voraussetzungen "Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr" und "Gewinnerzielungsabsicht". Auch der Verweis des Bekl. auf das Urteil des FG Baden-Württemberg (a.a.O.) trägt nicht, da der entschiedene Fall schon hinsichtlich der Größe der betroffenen Flächen mit dem vorliegenden nicht vergleichbar ist. Außerdem hatte die Klägerin – im Gegensatz zu den Klin. im vorliegenden Fall – Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt. 35

Danach ist bei der Einkommensteuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2001 ein Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nicht anzusetzen. Die Steuerberechnung wird insoweit dem Bekl. gem. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO übertragen. 36

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung zu vorläufigen Vollstreckbarkeit auf § 155 FGO i.V.m. §§ 708 und 711 ZPO. 37

Die Revisionszulassung erfolgt zur Fortbildung des Rechts, § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO. 38

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE