

Urteil vom 06. Mai 2015, II R 9/13

Einheitsbewertung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs bei Deckhengsthaltung

BFH II. Senat

BewG § 34 Abs 2 Nr 1, BewG § 37 Abs 2, BewG § 51 Abs 1a, BewG § 62 Abs 1

vorgehend FG Münster, 30. Januar 2013, Az: 3 K 2591/11 EW

Leitsätze

Eine Deckhengsthaltung, die gemessen am Flächenschlüssel gemäß § 51 Abs. 1a BewG auf einer ausreichenden Futtergrundlage erfolgt, ist auch dann der landwirtschaftlichen Nutzung i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a BewG zuzurechnen, wenn der Pferdesamen in einer betriebsfremden Besamungsstation gewonnen wird und die Hengste im Pferdesport als Dressurpferde verwendet werden.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 31. Januar 2013 3 K 2591/11 EW wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt auf eigenen und gepachteten Flächen mit eigenen Stuten eine Pferdezucht und bildet die Jungpferde aus. Für die Zucht hält die Klägerin zwei eigene Deckhengste, deren Samen über den eigenbetrieblichen Bedarf hinaus über eine fremde Besamungsstation vermarktet wird. Zusätzlich werden die Hengste im Pferdesport als Dressurpferde eingesetzt. Die baulichen Voraussetzungen für die Einrichtung einer Besamungsstation sind im Betrieb der Klägerin zwar gegeben; die genehmigungsrechtlichen Voraussetzungen für deren Betrieb hat die Klägerin aber bisher nicht geschaffen. Sie nutzt die Station auch tatsächlich weder für die eigenen noch für fremde Tiere.
- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte den Einheitswert für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft auf den 1. Januar 2006 auf 15.031 € (29.400 DM) fest. Dabei erfasste er die Erträge aus der Deckhengsthaltung in Form eines Einzelertragswerts gemäß § 37 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) in Höhe von 7.200 DM (90 Bedeckungen zu je 80 DM).
- 3 Die Klägerin beantragte im Juli 2010 eine fehlerberichtigende Wertfortschreibung des Einheitswerts auf den 1. Januar 2006. Sie vertrat die Auffassung, die Deckhengsthaltung dürfe nicht im Wege eines Einzelertragswerts erfasst werden, da es sich nicht um einen Nebenbetrieb oder eine Sondernutzung i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e BewG handle. Die Deckhengsthaltung sei als Vattertierhaltung vielmehr ein integrierter Bestandteil der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung.
- 4 Das FA lehnte den Antrag ab und wies den Einspruch mit der Begründung zurück, die Klägerin fahre die Hengste während der Decksaison zu einer Besamungsstation, um dort den Samen zu gewinnen und an die Besamungsstation zu liefern. Die Besamungsstation führe die Besamung der Stuten im eigenen Namen und auf eigene Rechnung durch. Die Klägerin erhalte für die Lieferung der Samen von der Besamungsstation einen bestimmten Anteil an den vereinnahmten Vergütungen. Für die Deckhengsthaltung sei gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e i.V.m. § 37 Abs. 2 und § 62 BewG ein Einzelertragswert anzusetzen. Im Rahmen der landwirtschaftlichen Tierhaltung und Tierzucht gehöre

die Vattertierhaltung zwar auch dann, wenn die Vattertiere ausschließlich oder überwiegend zum Decken fremder Muttertiere bestimmt seien, zu den typischen Aufgaben der Landwirtschaft. Dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnende Besamungsstationen gehörten aber nicht zur landwirtschaftlichen Nutzung i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a BewG, sondern nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e BewG zur sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung. Die Aufzählung der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen in § 62 Abs. 1 BewG sei nicht abschließend.

- 5 Das Finanzgericht (FG) verpflichtete das FA durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 762 veröffentlichte Urteil, den Einheitswert im Wege einer fehlerbeseitigenden Wertfortschreibung auf den 1. Januar 2010 dergestalt zu ändern, dass für die Erträge aus der Deckhengsthaltung kein Einzelertragswert angesetzt wird. Die Pferdehaltung der Klägerin einschließlich der Deckhengsthaltung sei der landwirtschaftlichen Nutzung i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a BewG zuzuordnen. Sie erfolge auf einer ausreichenden Flächen- und Futtergrundlage. Die Einordnung des Zuchtbetriebes als sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e i.V.m. § 62 BewG scheide aus. Mit der Vermarktung der Samen zu Zuchtzwecken verlasse die Klägerin nicht den Bereich der landwirtschaftlichen Nutzung i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a BewG. Bei der Pferdezucht handle es sich weder um einen Spezialbetrieb noch gebe es eine zu geringe Anzahl vergleichbarer wirtschaftlicher Einheiten. Dass Ausnahmeerträge aufgrund besonderer Zuchterfolge im Einheitswert nicht abgebildet würden, sei aufgrund des typisierenden Verfahrens hinzunehmen. Ein Nebenbetrieb i.S. des § 42 BewG liege ebenfalls nicht vor. Soweit die Klägerin die fehlerberichtigende Wertfortschreibung des Einheitswerts bereits auf den 1. Januar 2006 beantragt hatte, blieb die Klage erfolglos.
- 6 Mit der Revision rügt das FA eine Verletzung des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e i.V.m. § 62 und § 37 Abs. 2 BewG. Bei der Deckhengsthaltung handle es sich um einen Spezialbetrieb, der aufgrund seiner Betriebsstruktur nicht mit anderen Betrieben vergleichbar sei und für den deshalb bei der Einheitsbewertung ein gesonderter Ertragswert angesetzt werden müsse. Die Deckhengsthaltung müsse bewertungsrechtlich dem Betrieb einer Besamungsstation gleichgestellt werden. Die Klägerin betreibe die Produktion von Pferdesamen und einen weltweiten Handel damit und habe dazu eine Organisations- und Werbestruktur aufgebaut. Derartige atypische Fallkonstellationen habe der Gesetzgeber mit § 62 BewG erfassen wollen.
- 7 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat auf der Grundlage der von ihm getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) zu Recht angenommen, dass die Voraussetzungen für eine fehlerbeseitigende Wertfortschreibung auf den 1. Januar 2010 erfüllt sind.
- 10 1. Gemäß § 22 Abs. 3 Satz 1 BewG findet eine Wertfortschreibung auch zur Beseitigung eines Fehlers der letzten Feststellung statt, wenn die Wertfortschreibungsgrenzen des § 22 Abs. 1 BewG erreicht bzw. überschritten sind. Fehler i.S. von § 22 Abs. 3 Satz 1 BewG ist jede objektive --materielle-- Unrichtigkeit, wobei es nicht darauf ankommt, ob diese klarliegend, leicht feststellbar oder unmittelbar einsichtig ist. Entscheidend ist allein, dass die getroffene Regelung geltendem Recht widerspricht (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. Februar 2002 II R 18/00, BFHE 198, 150, BStBl II 2002, 456).
- 11 Fortschreibungszeitpunkt ist gemäß § 22 Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 BewG der Beginn des Kalenderjahres, in dem der Fehler dem Finanzamt bekannt wird. Der Fortschreibung werden nach § 22 Abs. 4 Satz 2 BewG vorbehaltlich des § 27 BewG die Verhältnisse im Fortschreibungszeitpunkt zugrunde gelegt. Eine fehlerbeseitigende Wertfortschreibung kann somit nur auf den Einheitswert vorgenommen werden, der sich nach den maßgeblichen Vorschriften des BewG zum Fortschreibungszeitpunkt ergibt (BFH-Urteil in BFHE 198, 150, BStBl II 2002, 456).
- 12 2. Die Voraussetzungen für eine fehlerbeseitigende Wertfortschreibung sind im Streitfall für den Bewertungsstichtag 1. Januar 2010 erfüllt. Das FG hat zu Recht angenommen, dass die Deckhengsthaltung weder zum ursprünglichen Bewertungszeitpunkt 1. Januar 2006 noch zum Fortschreibungszeitpunkt 1. Januar 2010 als sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e i.V.m. § 62 Abs. 1 BewG

anzusehen ist und auch kein Nebenbetrieb vorliegt und dass deshalb für die Erträge aus der Deckhengsthaltung kein Einzelertragswert gemäß § 37 Abs. 2 BewG anzusetzen ist.

- 13** a) Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören gemäß § 33 Abs. 1 Satz 1 BewG nach näherer Maßgabe des § 33 Abs. 2 und 3 BewG alle Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind. Der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft umfasst dabei nach § 34 Abs. 1 BewG den Wirtschaftsteil und den Wohnteil. Zum Wirtschaftsteil gehören u.a. die landwirtschaftliche Nutzung (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a BewG) sowie die sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e BewG). Beispiele für die sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung sind in § 62 Abs. 1 BewG geregelt.
- 14** b) Bei der Bewertung des Wirtschaftsteils ist nach § 36 Abs. 1 BewG der Ertragswert zugrunde zu legen. Der Ertragswert der Nutzungen wird gemäß § 37 Abs. 1 Satz 1 BewG durch ein vergleichendes Verfahren (§§ 38 bis 41 BewG) ermittelt. Das vergleichende Verfahren kann gemäß § 37 Abs. 1 Satz 2 BewG auch auf Nutzungsteile angewendet werden. Kann ein vergleichendes Verfahren nicht durchgeführt werden, so ist nach § 37 Abs. 2 BewG der Ertragswert nach der Ertragsfähigkeit der Nutzung unmittelbar zu ermitteln (Einzelertragswertverfahren). Nebenbetriebe, also Betriebe, die dem Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind und nicht einen selbständigen gewerblichen Betrieb darstellen (§ 42 Abs. 1 BewG), sind nach § 42 Abs. 2 BewG mit dem Einzelertragswert zu bewerten. Für die Arten der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e i.V.m. § 62 Abs. 1 BewG) werden nach § 62 Abs. 2 BewG im vergleichenden Verfahren abweichend von § 38 Abs. 1 BewG keine Vergleichszahlen, sondern unmittelbare Vergleichswerte ermittelt.
- 15** c) In vollem Umfang zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören gemäß § 51 Abs. 1a BewG auch die Tierbestände, wenn sie die in dieser Vorschrift geregelte Vieheinheiten-Grenze nicht überschreiten. Der Umrechnungsschlüssel dafür ergibt sich aus § 51 Abs. 4 Satz 1 BewG i.V.m. Anlage 1 zum BewG. Wie aus § 51 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 BewG folgt, rechnet zu den Tierbeständen auch das Zuchtvieh. Pferdehaltung und Pferdezucht werden dabei nach § 51 Abs. 4 Satz 1 BewG i.V.m. Anlage 2 Nr. 1 zum BewG den mehr flächenabhängigen Zweigen des Tierbestands i.S. des § 51 Abs. 2 Satz 2 BewG zugerechnet.
- 16** Pferde gehören danach zu den Tierarten, deren Haltung und Zucht zur landwirtschaftlichen Nutzung zählt, wenn die im Betrieb gehaltenen Tiere gemessen am gesetzlichen Flächenschlüssel eine ausreichende Futtergrundlage haben. Auf die konkrete Verwendung der Pferde oder den Verwendungszweck kommt es nicht an. Vielmehr zählen unter der Voraussetzung, dass die gesetzliche Vieheinheiten-Grenze nicht überschritten wird, beispielsweise auch das Halten eigener Reit-, Renn-, Spring- und Dressurpferde und die nicht nur kurzfristige Ausbildung von eigenen Pferden zu solchen Zwecken nach der Verkehrsauffassung zur landwirtschaftlichen Nutzung (Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 51 Rz 11; Bruschke in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 51 BewG Rz 23 f.; vgl. auch BFH-Urteile vom 31. März 2004 I R 71/03, BFHE 206, 42, BStBl II 2004, 742, unter II.7., und vom 17. Dezember 2008 IV R 34/06, BFHE 224, 76, BStBl II 2009, 453).
- 17** Der Zuordnung des Haltens eigener Hengste zur landwirtschaftlichen Nutzung i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a BewG und nicht zur sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e i.V.m. § 62 Abs. 1 BewG steht es auch nicht entgegen, wenn die Hengste zum Decken fremder Stuten verwendet werden (vgl. BFH-Urteil vom 19. Juli 1955 I 203/53 U, BFHE 61, 215, BStBl III 1955, 281). Es spielt dabei keine Rolle, ob das Decken auf natürlichem oder auf künstlichem Weg erfolgt, jedenfalls sofern dazu nicht eine zu dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Besamungsstation verwendet wird. Entscheidend ist vielmehr, dass es sich bei dem Deckhengst in beiden Fällen um Zuchtvieh i.S. des § 51 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 BewG handelt.
- 18** Unerheblich ist auch, ob das vom Landwirt für die bestimmungsgemäße Verwendung des Deckhengstes erzielte Entgelt besonders hoch ist (Eisele, a.a.O., § 34 Rz 14, 27). Die Höhe des Entgelts ändert unter der Voraussetzung, dass die gesetzliche Vieheinheiten-Grenze eingehalten wird, nichts an dem für die bewertungsrechtliche Zuordnung maßgebenden Gesichtspunkt, nämlich dass es sich bei dem Hengst um Zuchtvieh handelt.
- 19** Ebenfalls ohne Bedeutung ist es, wenn der Hengst zusätzlich als Dressurpferd im Pferdesport verwendet wird (vgl. BFH-Urteile in BFHE 206, 42, BStBl II 2004, 742, unter II.7., und in BFHE 224, 76, BStBl II 2009, 453). Dies ändert nichts daran, dass es sich um das Halten von Zuchtvieh i.S. des § 51 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 BewG handelt.
- 20** Die Deckhengsthaltung kann entgegen der Ansicht des FA dem Betrieb einer Besamungsstation bewertungsrechtlich nicht gleichgestellt werden. Eine Besamungsstation ist nach § 2 Nr. 14 des Tierzuchtgesetzes (TierZG) eine amtlich zugelassene Einrichtung zur Gewinnung, Behandlung, Lagerung und Abgabe von Samen für die künstliche Besamung. § 13 Abs. 3 und § 17 Abs. 2, 7 und 8 TierZG sowie §§ 2 bis 4 der Samenverordnung (SamEnV) vom

14. Oktober 2008 (BGBl I 2008, 2053) i.V.m. Anlagen 1 und 2 zur SamEnV stellen sowohl an die Einrichtung als auch an den Betrieb einer Besamungsstation hohe Anforderungen, die bei einer bloßen Deckhengsthaltung nicht erfüllt zu werden brauchen. Diesen Anforderungen stehen besondere Rechte gegenüber. Insbesondere dürfen Samen gemäß § 13 Abs. 1 Satz 1 TierZG nur von den in dieser Vorschrift genannten Besamungsstationen und Samendepots angeboten oder abgegeben werden.

- 21** Das Halten von Zuchtvieh, das § 51 Abs. 1a Satz 1 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 BewG der landwirtschaftlichen Nutzung zuordnet, kann nicht der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e i.V.m. § 62 Abs. 1 BewG zugerechnet werden. Dies schließt es zugleich aus, darin einen Nebenbetrieb i.S. des § 42 Abs. 1 BewG zu sehen, für den nach Abs. 2 der Vorschrift ein gesonderter Einzelertragswert anzusetzen ist.
- 22** d) Die Deckhengsthaltung durch die Klägerin ist demgemäß auf der Grundlage der den BFH als Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG auf die Stichtage 1. Januar 2006 und 1. Januar 2010 der landwirtschaftlichen Nutzung i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a BewG zuzurechnen. Sie erfolgte gemessen an dem Flächenschlüssel gemäß § 51 Abs. 1a BewG auf einer ausreichenden Futtergrundlage. Der Ansatz eines Einzelertragswerts gemäß § 37 Abs. 2 BewG scheidet somit aus. Auch die Verwendung der Hengste im Pferdesport als Dressurpferde rechtfertigt nicht den Ansatz eines Einzelertragswerts.
- 23** Das Vorbringen des FA in der Revisionsbegründung, die Klägerin betreibe die Produktion von Pferdesamen und einen weltweiten Handel damit und habe dazu eine Organisations- und Werbestruktur aufgebaut, muss wegen des Fehlens entsprechender Feststellungen in der Vorentscheidung bereits aus revisionsrechtlichen Gründen unberücksichtigt bleiben (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29. Juni 2011 X R 39/07, BFH/NV 2012, 16, Rz 28). Einen Verfahrensmangel (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO), insbesondere einen Verstoß des FG gegen seine Pflicht zur Erforschung des Sachverhalts (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO), macht das FA nicht geltend.
- 24** Soweit der Tatsachenvortrag des FA die Zeit nach dem Fortschreibungszeitpunkt 1. Januar 2010 betrifft, muss er zudem auch aus materiell-rechtlichen Gründen unberücksichtigt bleiben. Gemäß § 22 Abs. 4 Satz 2 BewG werden der Fortschreibung die tatsächlichen Verhältnisse im Fortschreibungszeitpunkt zugrunde gelegt. Spätere Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse können erst zu einem späteren Bewertungszeitpunkt berücksichtigt werden.
- 25** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de