

**Datum:** 24.04.2015  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 4. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 4 K 303/13 E  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2015:0424.4K303.13E.00

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu 30% und der Beklagte zu 70%.

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

Tatbestand: 1

Die Beteiligten streiten noch darüber, von welchem Wert Gebäude eines landwirtschaftlichen Betriebsvermögens nach dem Wechsel von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zum Bestandsvergleich abzuschreiben sind. 2

Der Kläger, der in den Streitjahren einzeln zur Einkommensteuer veranlagt wurde, betreibt einen landwirtschaftlichen Schweinemastbetrieb. Bis zum Wirtschaftsjahr 2005/06 ermittelte er seinen Gewinn nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a des Einkommensteuergesetzes (EStG). Zum folgenden Wirtschaftsjahr wechselte er die Gewinnermittlungsart zum Bestandsvergleich. Für Zwecke der Abschreibungen bewertete er die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zum 1.7.2006 mit einem selbst ermittelten Teilwert. Für die Gebäude ergeben sich aus dem Anlagenverzeichnis zu diesem Zeitpunkt folgende Werte: 3

| Gebäude | Wert 1.7.2006 |
|---------|---------------|
|         |               |

4

|         |               |
|---------|---------------|
| Stall   | 120.000,- EUR |
| Scheune | 40.000,- EUR  |
| Scheune | 35.000,- EUR  |
| Garage  | 10.000,- EUR  |

In den folgenden Wirtschaftsjahren nahm der Kläger Abschreibungen unter Zugrundelegung dieser Bemessungsgrundlagen in Höhe von 2 % für den Stall und die Scheunen und in Höhe von 5 % für die Garage vor. Hieraus ergaben sich Absetzungen für Abnutzung (AfA) pro Wirtschaftsjahr für alle Gebäude zusammen in Höhe von 4.400,- EUR. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Gewinnermittlungen und Bilanzen des Klägers für die Wirtschaftsjahre 2006/07 bis 2009/10 Bezug genommen.

5

Die Gewinnermittlungen legte der Kläger seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 2006 bis 2009 zu Grunde. Der Beklagte erließ zunächst im Hinblick auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärungs-gemäße Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen.

6

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung N-Stadt führte beim Kläger eine Betriebsprüfung zunächst für die Jahre 2004 bis 2006 durch. Der Prüfer gelangte zu der Auffassung, dass die Werte in der Übergangsbilanz nicht mit dem Teilwert zum 1.7.2006, sondern mit den fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten anzusetzen seien. Die historischen Herstellungskosten der Gebäude schätzte der Prüfer anhand des umbauten Raums und des Versicherungsindex abzüglich Umsatzsteuer. Auf den Stichtag ermittelte er folgende Werte:

7

| Gebäude | Baujahr  | Hist. AK/HK | Nutzungsdauer | Wert 1.7.2006 |
|---------|----------|-------------|---------------|---------------|
| Stall   | ca. 1900 | 24.400,- DM | 50 Jahre      | 0,- EUR       |
| Scheune | 1955     | 35.300,- DM | 50 Jahre      | 0,- EUR       |
| Scheune | 1988     | 18.000,- DM | 25 Jahre      | 2.577,- EUR   |
| Scheune | 1998     | 21.250,- DM | 25 Jahre      | 7.388,- EUR   |
| Garagen | 1986     | 16.380,- DM | 25 Jahre      | 1.677,- EUR   |

8

Danach kamen lediglich für die drei letztgenannten Gebäude Abschreibungen in den folgenden Wirtschaftsjahren in Betracht (insgesamt 1.138,- EUR jährlich). Die entsprechenden Folgewirkungen nahm der Prüfer auch in der sich anschließenden Betriebsprüfung für die Jahre 2007 bis 2009 vor.

9

10

Die weiteren Prüfungsfeststellungen sind zwischen den Beteiligten nicht (mehr) streitig. Wegen der Einzelheiten wird auf die Prüfungsberichte vom 18.1.2012 nebst Anlagen Bezug genommen.

Der Beklagte folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte Einkommensteuerbescheide für 2006 bis 2009. Die hiergegen eingelegten Einsprüche hatten Erfolg, soweit für die 1955 errichtete Scheune noch eine jährliche AfA in Höhe von 361,- EUR pro Wirtschaftsjahr vorgenommen wurde. Der Beklagte ging dabei davon aus, dass die Scheune für die ersten zehn Wirtschaftsjahre lediglich mit 1 % jährlich abzuschreiben war und ab dem Wirtschaftsjahr 1965/66 mit 2 % der historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten. Der Restwert zum 1.7.2006 betrage danach 1.444,- EUR, so dass noch für vier weitere Wirtschaftsjahre (2006/07 bis 2009/10) ein AfA-Volumen verbleibe. Im Übrigen wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück. 11

Zur Begründung seiner hiergegen erhobenen Klage trägt der Kläger vor, dass die Gebäude nicht mit den fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten, sondern mit den Teilwerten anzusetzen seien. Dies ergebe sich aus der neueren Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 28.10.2009 VIII R 46/07). Anderenfalls bestünde ein Wertungswiderspruch zu § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG. Nach dieser Vorschrift würden Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und Gebäuden auch bei der Durchschnittssatzbesteuerung erfasst, ohne dass sich die AfA zuvor steuerlich ausgewirkt hätte. Die Gesetzesänderung dieser Vorschrift, die bis 1998 nur Grund und Boden und ab 1999 zusätzlich Gebäude umfasst habe, führe dazu, dass nunmehr auch Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Gebäuden besteuert würden, die sich schon vorher im Betriebsvermögen befunden haben. Damit bei einer etwaigen zukünftigen Veräußerung der richtige Gewinn erfasst wird, müsse bereits jetzt ein zutreffender Buchwert in der Bilanz dargestellt werden. 12

Bei Gebäuden, die weiterhin ihren Zweck für den Betrieb erfüllen, dürfe nicht von einer fiktiven Nutzungsdauer von 25 bzw. 50 Jahren ausgegangen werden. Darüber hinaus sei die AfA beim Stall (Baujahr 1900) und der Scheune (Baujahr 1955) mit 1 % jährlich anzusetzen. Die Anschaffungs-/Herstellungskosten seien zudem um Vorsteuerbeträge zu erhöhen. 13

Die Klage umfasste ursprünglich auch die AfA auf geringwertige Wirtschaftsgüter, die Möglichkeit der Inanspruchnahme einer degressiven AfA sowie den Zeitpunkt der Erfassung eines Veräußerungsgewinns. Im Rahmen eines vor dem Berichterstatter durchgeführten Erörterungstermins am 18.2.2015 einigten sich die Beteiligten darauf, dass für geringwertige Wirtschaftsgüter aufgrund ihres Alters eine AfA in den Streitjahren nicht mehr in Betracht kommt. Ferner sei für drei Wirtschaftsgüter eine degressive AfA anzusetzen und Kosten, die mit einer Grundstücksveräußerung im Wirtschaftsjahr 2005/06 im Zusammenhang stehen (15.000 EUR), nicht wie vom Beklagten angenommen in diesem, sondern erst mit Abfluss im folgenden Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen sind. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Protokoll des Erörterungstermins genommen. 14

Der Beklagte erließ daraufhin geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2006 bis 2008. Nachdem im Nachgang noch eine Einigung hinsichtlich des Umfangs der Einstellung des Veräußerungsgewinns aus dem Wirtschaftsjahr 2005/06 in eine Rücklage gemäß § 6b EStG sowie über die Auflösung der Rücklage erzielt werden konnte, änderte der Beklagte im Rahmen der mündlichen Verhandlung die Einkommensteuerbescheide für 2006 (erneut) und für 2009. 15

Der Kläger beantragt nunmehr, 16

|   |    |
|---|----|
| die Einkommensteuerbescheide für 2006 bis 2009 vom 4.4.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4.12.2012 und für 2007 und 2008 in der Fassung der Änderungsbescheide vom 27.3.2015 und für 2006 und 2009 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 24.4.2015 dahingehend zu ändern, dass für die Wirtschaftsjahre 2006/07 bis 2009/10 die Gebäude-AfA jährlich um 2.901,- EURhöher als bisher angesetzt werden,  |    |
| hilfsweise für den Unterliegensfall, die Revision zuzulassen.   | 18 |
| Der Beklagte beantragt,   | 19 |
| die Klage abzuweisen.   | 20 |
| Er ist der Ansicht, dass bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart die fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten anzusetzen seien. Dabei sei von einem linearen AfA-Satz auszugehen. Hinsichtlich der Scheune verbleibe selbst bei einem Ansatz von 1 % jährlich kein Restwert zum 1.7.2006, da diese bereits mehr als 100 Jahre alt war. Die vom Kläger angeführte Rechtsprechung zur Einlage sei auf den Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht übertragbar. Die Vorsteuer gehöre auch dann nicht zu den Anschaffungs-/Herstellungskosten, wenn ein Landwirt die Pauschalbesteuerung nach § 24 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in Anspruch nehme. | 21 |
| Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten und den Inhalt der Steuerakten des Beklagten Bezug genommen.  | 22 |
| Am 24.4.2015 hat eine mündliche Verhandlung vor dem Senat stattgefunden. Auf das Sitzungsprotokoll wird Bezug genommen.   | 23 |
| Entscheidungsgründe:  | 24 |
| Die zulässige Klage ist unbegründet.  | 25 |
| •   | 26 |
| I. Die Einkommensteuerbescheide für 2006 bis 2009 vom 4.4.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4.12.2012, für 2007 und 2008 in der Fassung der Änderungsbescheide vom 27.3.2015 und für 2006 und 2009 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 24.4.2015, sind nicht rechtswidrig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung, FGO).   | 27 |
| Der Beklagte hat die allein noch streitige Gebäude-AfA zutreffend ermittelt.  | 28 |
| •   | 29 |
| 1. Dabei ist er zunächst zutreffend nicht von den Teilwerten zum 1.7.2006, sondern von den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ausgegangen.   | 30 |
| •   | 31 |
| a. Geht ein Landwirt von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen  | 32 |

gemäß § 13a EStG zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) über, sind die Wirtschaftsgüter in der bei Beginn des ersten Wirtschaftsjahres mit Bestandsvergleich zu erstellenden Anfangsbilanz mit den Werten anzusetzen, mit denen sie nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung bestehen würden, wenn der Gewinn schon vorher durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt worden wäre. Denn der Durchschnittssatzgewinn gilt das Ergebnis ab, das sich bei einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ergeben würde (BFH-Urteil vom 29.11.1990 IV R 131/89, BStBl II 1992, 715 m.w.N.). Dementsprechend ist ausgehend von den historischen Herstellungskosten eine Berechnung des in die Anfangsbilanz einzustellenden Buchwerts vorzunehmen. Bei dieser Berechnung darf nicht unterstellt werden, dass der Steuerpflichtige bestehende Wahlrechte zu Gunsten einer höheren AfA ausgeübt hätte (BFH-Urteil vom 10.12.1992 IV R 17/92, BStBl II 1993, 344).

33

b. Dieser Beurteilung steht das vom Kläger angeführte BFH-Urteil vom 28.10.2009 (VIII R 46/07, BStBl II 2010, 964) nicht entgegen. Der Entscheidung lag ein Sachverhalt zu Grunde, in dem ein zuvor für Vermietungseinkünfte genutztes Gebäude in ein Betriebsvermögen eingelegt worden war. Der BFH entschied, dass die AfA im Betriebsvermögen nach dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) abzüglich der zuvor bereits in Anspruch genommenen AfA (§ 7 Abs. 1 Satz 4, jetzt Satz 5 EStG) zu bemessen seien. Aus der gegenteiligen Ansicht des Finanzamts, wonach die AfA lediglich von den fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten zu bemessen seien, ergebe sich ein Wertungswiderspruch zum Ansatz „nicht vorge nutzter Wirtschaftsgüter“ aus dem Privatvermögen. Denn diese können eingelegt und ungekürzt vom Einlagewert abgeschrieben werden.

34

Ein derartiger Wertungswiderspruch ergibt sich jedoch im Streitfall nicht, da die Gebäude nicht in ein Betriebsvermögen eingelegt wurden, sondern sich von Anfang an im landwirtschaftlichen Betriebsvermögen befanden. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG ordnet den Ansatz des Teilwerts für eingelegte Wirtschaftsgüter an, damit im Privatvermögen steuerfrei entstandene Wertsteigerungen nicht nach Einlage in ein Betriebsvermögen durch Erhöhung der Gewinneinkünfte der Besteuerung unterworfen werden (BFH-Urteil vom 24.1.2008 IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301).

35

c. Diese Wertung greift im Streitfall jedoch nicht, weil sich aus den seit jeher landwirtschaftlich genutzten Gebäuden des Klägers keine steuerfreien privaten Gewinnerhöhungen ergeben können. Aus diesem Grund führt auch der Hinweis des Klägers auf eine Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Gebäuden gemäß § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG zu keiner anderen Beurteilung. Diese Veräußerungsgewinne sind unabhängig davon zu versteuern, ob der Land- und Forstwirt seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich oder Durchschnittssatzbesteuerung ermittelt. Im Streitfall muss der Kläger etwaige zukünftige Gewinne aus Veräußerungen oder Entnahmen der Gebäude versteuern, weil es sich um Wertsteigerungen im Betriebsvermögen handelt. Dies ergibt sich bei einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG unmittelbar aus dem Gesetz. Dass durch den Ansatz der fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten dann auch die entsprechenden Wertsteigerungen

36

37

erfasst werden, die auf die Zeiträume der Durchschnittssatzbesteuerung entfallen, ist systemgerecht. Der Kläger hat zwar während dieser Zeiträume tatsächlich keine AfA-Beträge in Anspruch genommen. Diese waren jedoch durch die Inanspruchnahme der Durchschnittssatzbesteuerung abgegolten. Bei der Gewinnermittlung nach § 13a EStG handelt es sich um eine grob typisierende Gewinnermittlungsmethode, bei der Aufwendungen und Erträge durch einen pauschalen Ansatz abgegolten werden (Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, § 13a EStG, Anm. 4).

38

d. Hieran ändert auch die zum 1.1.1999 wirkende Gesetzesänderung des § 13a EStG nichts, nach der gemäß § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG nunmehr auch Gewinne aus der Veräußerung oder der Entnahme von Gebäuden einzubeziehen sind, während bis zum 31.12.1998 lediglich Gewinne erfasst waren, die Grund und Boden betrafen (§ 13a Abs. 8 Nr. 4 EStG a.F.). Ob diese Gesetzesänderung im Hinblick auf die Besteuerung der in Gebäuden enthaltenen stillen Reserven eine verfassungswidrige Rückwirkung enthält, ist für den Streitfall aus zwei Gründen nicht von Bedeutung. Zum einen beträfe die Rückwirkungsproblematik - ähnlich wie bei der Verlängerung der Spekulationsfrist hinsichtlich der Besteuerung privater Grundstücke auf zehn Jahre (s. dazu BVerfG-Beschluss vom 7.7.2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1) - allein die Höhe des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns. In den Streitjahren hat der Kläger jedoch keines seiner im Betriebsvermögen befindlichen Gebäude veräußert oder entnommen. Zum anderen kann sich diese Frage allenfalls dann stellen, wenn ein entsprechender Gewinn im Rahmen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen anfällt. Wird der Gewinn durch Bestandsvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelt, ordnet das Gesetz zwingend die Realisierung stiller Reserven in Höhe der Differenz zwischen Veräußerungspreis bzw. Entnahmewert und Buchwert an. Dies gilt unabhängig davon, ob und in welchem Umfang bei der Gewinnermittlung nach § 13a EStG derartige Gewinne zusätzlich berücksichtigt oder ob sie - wie bis 1998 - durch die Pauschalregelung abgegolten werden.

39

Keinesfalls kann die Frage einer etwaigen Rückwirkung dazu führen, dass dem Kläger für seine Gebäude ein höheres AfA-Volumen und eine längere Nutzungsdauer zur Verfügung stehen. Dieses Ergebnis würde aber erreicht, wenn man - seiner Ansicht folgend - die Teilwerte ansetzte.

40

2. Der Senat hält die Schätzung der Höhe der historischen Herstellungskosten anhand des umbauten Raums und des Versicherungsindex für sachgerecht. Gegen diese Art der Wertermittlung hat der Kläger keine substantiierten Einwendungen erhoben. Insbesondere hat er keine Unterlagen eingereicht, die die tatsächlichen Kosten enthalten.

41

42

3. Der Beklagte hat auch zutreffend die auf die Anschaffungs-/Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge nicht in die Bemessungsgrundlage

43

44

einbezogen. Gemäß § 9b Abs. 1 EStG gehört der Vorsteuerbetrag nach § 15 UStG, soweit er bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann, nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Der Kläger ist als Unternehmer im Sinne von § 2 UStG grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigt. Selbst wenn er im jeweiligen Herstellungsjahr der fraglichen Gebäude der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG unterlegen haben sollte, würden die Vorsteuerbeträge die AfA-Bemessungsgrundlage nicht erhöhen. Dass der Vorsteuerabzug nicht in tatsächlicher Höhe, sondern lediglich pauschaliert in Anspruch genommen werden kann, ändert daran nichts. Denn mit den Vorsteuerpauschalen sind nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG sämtliche Vorsteuerbeträge abgegolten (BFH-Urteil vom 9.9.2010 IV R 47/08, BFH/NV 2011, 426).

45

4. Die Berechnung der auf die Zeiträume der Durchschnittssatzbesteuerung entfallenden AfA ist ebenfalls zutreffend vorgenommen worden. Gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 52 Abs. 21b EStG ist für Gebäude, die zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen und für die der Bauantrag nach dem 31.3.1985 gestellt worden ist und mit deren Herstellung vor dem 1.1.2001 begonnen wurde, ein jährlicher AfA-Betrag von 4 % anzusetzen. Dem liegt eine typisierte Nutzungsdauer von 25 Jahren zu Grunde. Diese Voraussetzungen erfüllen die 1988 und 1998 errichteten Scheunen sowie die 1986 errichteten Garagen.

46

Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob tatsächlich eine längere Nutzungsdauer der Gebäude besteht. Für den Ansatz einer längeren Nutzungsdauer besteht keine Rechtsgrundlage. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG sieht zwar die Inanspruchnahme höherer AfA vor, wenn die tatsächliche Nutzungsdauer eines betrieblich genutzten Gebäudes weniger als 25 Jahre beträgt. Für den umgekehrten Fall enthält das Gesetz jedoch keine Regelung, so dass es beim AfA-Satz gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG verbleibt.

47

Für die beiden älteren Gebäude galt nach der früheren Regelung in § 7 Abs. 4 EStG eine Nutzungsdauer von 50 Jahren und damit ein AfA-Satz von 2 % jährlich. Da diese Regelung erst durch Gesetz vom 16.6.1964 (BGBl. I 1964, 353) eingeführt wurde und vorher landwirtschaftlich genutzte Gebäude zwischen 1 % und 2 % jährlich abgeschrieben werden durften (siehe hierzu BFH-Urteil vom 10.12.1992 IV R 17/92, BStBl II 1993, 144), hat der Beklagte im Hinblick auf die 1955 errichteten Scheune bereits die für den Kläger günstigste Regelung angenommen, indem er für die ersten zehn Jahre von einem AfA-Satz von 1 % ausgegangen ist und erst dann zur 2 %igen AfA wechselte.

48

Für den bereits im Jahr 1900 errichteten Stall kommt zum 1.7.2006 keine AfA-Bemessungsgrundlage mehr in Betracht, da dieser selbst bei Annahme einer 1 %igen Jahres-AfA vollständig abgeschrieben war.

49

50

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Im Hinblick auf die Teilabhilfe des Beklagten hat der Kläger teilweise obsiegt. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

51

52

III. Die Revision ist nicht zuzulassen, weil kein Revisionsgrund im Sinne von § 115 Abs. 2 FGO vorliegt.

---

