



**FINANZGERICHT MÜNSTER**

Im Namen des Volkes

**U R T E I L**

In dem Rechtsstreit

Frau E

- Klägerin -

Prozessbevollmächtigter:

gegen

Finanzamt  
- vertreten durch den Vorsteher -

- Beklagter -

wegen

Einheitswertbescheid für den Betrieb der Land- und  
Forstwirtschaft auf den 01.01.2006

hat der 3. Senat in der Besetzung:

Vorsitzender Richter am Finanzgericht  
Richterin am Finanzgericht  
Richter  
Ehrenamtlicher Richter  
Ehrenamtliche Richterin

auf Grund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom 31.01.2013 für Recht erkannt:

**Unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 19.08.2010 und der Einspruchsentscheidung vom 22.06.2011 wird der Beklagte verpflichtet, den Einheitswert im Wege einer fehlerbeseitigenden Wertfortschreibung auf den 01.01.2010 nach Maßgabe der Entscheidungsgründe zu berichtigen. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.**

**Die Berechnung des Einheitswertes obliegt dem Beklagten.**

**Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.**

**Die Revision wird zugelassen.**

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

## **R e c h t s m i t t e l b e l e h r u n g**

Gegen das Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist bei dem Bundesfinanzhof, Ismaninger Straße 109, 81675 München, innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils schriftlich einzulegen. Die Revision muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Ihr soll eine Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Urteils beigelegt werden.

Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss enthalten:

1. die Erklärung, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (Revisionsanträge);
2. die Angabe der Revisionsgründe, und zwar:
  - a) die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt;
  - b) soweit die Revision darauf gestützt wird, dass das Gesetz in Bezug auf das Verfahren verletzt sei, die Bezeichnung der Tatsachen, die den Mangel ergeben.

Vor dem Bundesfinanzhof müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof eingeleitet wird. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

## **Tatbestand**

Die Beteiligten streiten, ob im Rahmen der Feststellung des Einheitswertes für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft ein gesonderter Ertragswert für die Deckhengsthaltung anzusetzen ist und ob eine fehlerbeseitigende Wertfortschreibung erfolgen kann.

Die Klägerin betreibt in N, A-Straße 1, auf eigenen und zugepachten Flächen Pferdewirtschaft. Eine Deckstation ist baulich vorhanden, die genehmigungsrechtlichen Voraussetzungen für deren Betrieb sind jedoch bislang von der Klägerin nicht geschaffen worden.

Die Klägerin betreibt mit eigenen Stuten eine Pferdezucht und bildet in der Folge die Jungpferde aus. Für die Zucht hält die Klägerin auch zwei eigene Deckhengste (M, O), deren Samen über den eigenbetrieblichen Bedarf hinaus über eine fremde Deckstation vermarktet wird. Zusätzlich werden die Hengste im Pferdesport als Dressurpferde eingesetzt. Zu den Einzelheiten wird auf den Vermerk des amtlichen landwirtschaftlichen Sachverständigen vom 18.07.2005 in der Einheitswertakte hingewiesen.

Aufgrund dieser Gegebenheiten stellte der Beklagte den Einheitswert für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft auf den 01.01.2006 durch Bescheid vom 11.08.2009 auf 15.031 Euro fest. Dabei erfasste er die Erträge aus der Deckhengsthaltung in Form eines Einzelertragswertes gemäß § 37 Abs. 2 Bewertungsgesetz (BewG) in Höhe von 7.200 DM. Zu den Einzelheiten wird auf den Einheitswertbescheid in der Steuerakte hingewiesen.

Aufgrund der Erfassung des Einzelertragswertes entfielen für die Klägerin die Voraussetzungen der Durchschnittsbesteuerung gemäß § 13a Einkommensteuergesetz (EStG). Deshalb stellte die Klägerin am 29.07.2010 einen Antrag auf fehlerberichtigende Wertfortschreibung des Einheitswertes auf den 01.01.2006. Sie vertrat die Auffassung, die Deckhengsthaltung dürfe nicht im Wege eines gesonderten Ertragswertes erfasst werden, da es sich nicht um einen Nebenbetrieb bzw. eine Sondernutzung im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe e BewG handele. Deckhengsthaltung sei als Vattertierhaltung vielmehr unselbständiger Teil und integrierter Bestandteil der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung.

Diesen Antrag lehnte der Beklagte durch Bescheid vom 19.08.2010 ab. Zu den Einzelheiten wird auf den Ablehnungsbescheid in der Steuerakte Bezug genommen.

Dagegen wandte sich die Klägerin mit Einspruch vom 22.09.2010. Sie hielt an ihrer Auffassung fest, dass es sich bei der Deckhengsthaltung um Vatertierhaltung in Form eines unselbständigen Teils der landwirtschaftlichen Tierhaltung und damit um einen Bestandteil der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung handele. Sie verwies dazu auf die Kommentierung bei Leingärtner und auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 19.07.1955 I 203/53 U, BStBl. III 1955, 218.

Den Einspruch wies der Beklagte durch Einspruchsentscheidung vom 22.06.2011 als unbegründet zurück. Er vertrat darin die Auffassung, dass die Klägerin eine Besamungsstation betreibe, die als land- und forstwirtschaftliches Vermögen anzusehen sei, jedoch zur sonstigen Nutzung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe e BewG gehöre mit der Folge, dass ein gesonderter Ertragswert anzusetzen sei. Zu den Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung in der Steuerakte Bezug genommen.

Mit ihrer Klage vom 26.07.2011 verfolgt die Klägerin ihr Begehren auf Korrektur des Einheitswertes auf den 01.01.2006 weiter. Unter Wiederholung und Vertiefung ihres Vortrags aus dem Einspruchsverfahren vertritt sie weiter die Auffassung, dass die Deckhengsthaltung keine eigenständige Nutzung in Form eines selbständigen Teils der landwirtschaftlichen Produktion sei. Es sei zwar zutreffend, dass die Aufzählung in § 34 Abs. 2 Nr. 1 BewG nicht abschließend sei. Danach handele es sich aber nur um eigenständige und zusätzliche land- und forstwirtschaftliche Nutzungen, während im vorliegenden Fall die Vatertierhaltung im Rahmen der Tierzucht als typische Aufgabe der Landwirtschaft erfolge. Das gelte auch dann, wenn ausschließlich bzw. überwiegend Samengewinnung zur Besamung fremder Muttertiere erfolge. Es handele sich auch nicht um einen eigenen Betriebszweig, da die Pferdezucht auf ausreichender Flächengrundlage erfolge.

Die Klägerin legt Datenmaterial aus dem Westfälischen Pferdestammbuch über die Nachkommenschaft der Hengste M und O vor. Daraus ergibt sich auch, dass es in den Jahren 2003 zu 91, in 2004 zu 53 und 2005 zu 66 Deckeinsätzen für M gekommen ist,

die zu über 50 % erfolgreich waren. Zu den weiteren Einzelheiten wird das vorgelegte Material (Blatt 74 bis 91 der Gerichtsakte) hingewiesen.

Die Klägerin beantragt,

den Ablehnungsbescheid vom 19.08.2010 und die Einspruchsentscheidung vom 22.06.2011 aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, den Einheitswert auf den 01.01.2006 im Wege einer fehlerbeseitigenden Wertfortschreibung zu berichtigen und ohne die gesonderte Erfassung eines Ertragswertes für die Deckhengsthaltung neu festzusetzen,

hilfsweise, den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 19.08.2010 und der Einspruchsentscheidung vom 22.06.2011 zu verpflichten, die fehlerbeseitigende Wertfortschreibung auf den 01.01.2010 durchzuführen,

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.

In Ergänzung und Vertiefung seiner Argumentation in der Einspruchsentscheidung vertritt er weiter die Auffassung, die Deckhengsthaltung bilde einen eigenständigen Nutzungsteil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes der Klägerin, die durch den grundsätzlich anzusetzenden Vergleichswert nicht abgebildet sei. Da insbesondere die Vermarktung des Samens von M nicht nur auf den Betrieb der Klägerin beschränkt sei, sondern bundes- und sogar weltweit erfolge, sei der Rahmen einer üblichen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überschritten. Dies gelte auch deshalb, weil Pferde – anders als andere land- und forstwirtschaftliche Nutztiere – im Wesentlichen zu Sport- und Freizeitwecken eingesetzt würden. Wie sich im übrigen aus dem vorgelegten Zahlenmaterial der Klägerin ergebe, sei die Anzahl der berücksichtigten Bedeckungen

und der erzielten Erträge für den allein in Betracht kommenden Wertfortschreibungszeitpunkt 01.01.2010 eher zu niedrig als überhöht.

Die Berichterstatteerin hat den Sach- und Streitstand mit den Beteiligten am 24.04.2012 erörtert. Zu den Einzelheiten wird auf das Protokoll des Erörterungstermins (Blatt 60/61 der Gerichtsakte) Bezug genommen.

Der Senat hat in der Sache am 31.01.2013 mündlich verhandelt. Zu den Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen.

### **Entscheidungsgründe**

Die zulässige Klage ist überwiegend begründet.

Der angefochtene Ablehnungsbescheid und die Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten, soweit der Beklagte einen Einzelertragswert fehlerhaft erfasst und die fehlerbeseitigende Wertfortschreibung auf den 01.01.2010 abgelehnt hat (§ 101 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO).

1.

Gemäß § 33 Abs. 1 Satz 1 BewG gehören zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen alle Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind. Der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft umfasst dabei den Wirtschaftsteil und den Wohnteil (§ 34 Abs. 1 BewG). Zum Wirtschaftsteil gehört gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a BewG die landwirtschaftliche Nutzung sowie gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe e BewG die sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung.

Zur landwirtschaftlichen Nutzung gehört dabei auch die Tierhaltung im Rahmen der gemäß §§ 51 und 51a BewG vorgeschriebenen Grenzen. Einen Zweig des Tierbestandes bildet dabei das Zuchtvieh, § 51 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 BewG. Abgesehen von Tierarten, die nicht Gegenstand einer landwirtschaftlichen Tierzucht oder Tierhaltung sein können, gehören Pferde zu den Tierarten, deren Haltung und Zucht zur landwirtschaftlichen Nutzung zählt. Denn die Pferdehaltung und die Pferdezucht werden in Anlage 2 zum BewG ausdrücklich genannt und den mehr flächenabhängigen Zweigen des Tierbestandes zugeordnet. Die Zuordnung zur landwirtschaftlichen

Nutzung hängt dabei grundsätzlich nur davon ab, ob die im Betrieb gehaltenen Tiere – gemessen am gesetzlichen Flächenschlüssel – eine ausreichende Futtergrundlage haben. Der Senat verweist insoweit auf die Ausführungen des BFH im Urteil vom 17.12.2008 IV R 34/06 (BStBl II 2009, 453 m. w. N. zur Rechtsprechung sowie BFH, Urteil vom 19.07.1955 I 203/53 U, BStBl. III 1955, 281).

Unter Beachtung dieser Grundsätze ist nach Auffassung des Senats die Pferdehaltung in der von der Klägerin betriebenen Form einschließlich der Deckhengsthaltung der landwirtschaftlichen Nutzung i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a BewG zuzuordnen. Denn die Pferdehaltung erfolgt unstreitig auf einer ausreichenden Flächen- und Futtergrundlage. Die Einordnung des Zuchtbetriebes als sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung i. S. d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe e BewG scheidet damit schon aus systematischen Gründen aus. Allein die Tatsache, dass im Rahmen der landwirtschaftlichen Nutzung ein besonders erfolgreiches Zuchttier gehalten wird, rechtfertigt nicht die Annahme einer sonstigen landwirtschaftlichen Nutzung. Ebenso wenig trägt in diesem Zusammenhang die Überlegung des Beklagten, dass Pferdezucht heute regelmäßig nicht mehr im Hinblick auf in der Landwirtschaft einsetzbare Arbeitspferde sondern auf Reit- und Sportpferde erfolge. Denn der Gesetzgeber hat eine dahingehende Unterscheidung nicht getroffen, auch wenn mindestens seit der Novellierung des BewG 1974 (Bekanntmachung der Neufassung am 26.09.1974, BGBl I 1974, 2369) die Technisierung der Landwirtschaft fortgeschritten und die Pferdehaltung und Pferdezucht für Zwecke der Landwirtschaft nicht mehr von grundlegender Bedeutung war.

2.

Für die landwirtschaftliche Nutzung in Form der Tierhaltung bzw. Tierzucht ist gemäß § 36 Abs. 1 BewG der Ertragswert zu Grunde zu legen, der gemäß § 37 Abs. 1 Satz 1 BewG grundsätzlich in einem vergleichenden Verfahren zu ermitteln ist.

Abweichend davon kann gemäß § 37 Abs. 2 BewG die Ermittlung eines Einzelertragswertes erforderlich werden, wenn es sich bei der landwirtschaftlichen Nutzung entweder um einen Nebenbetrieb im Sinne des § 42 BewG oder um eine sonstige landwirtschaftliche oder forstwirtschaftliche Nutzung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe e BewG i. V. m. § 62 BewG handelt.

a)

Der Beklagte war vorliegend nicht berechtigt, die Erträge aus der Samenvermarktung der Deckhengste durch einen Einzeltragwert gem. §§ 37 Abs. 2, 42 BewG zu erfassen, da die Deckhengsthaltung kein Nebenbetrieb ist. Ein Nebenbetrieb liegt vor, wenn er dazu bestimmt ist, einem Hauptbetrieb der Land- und Forstwirtschaft zu dienen. Es kann sich dabei um Be- oder Verarbeitungsbetriebe handeln, die einem Hauptbetrieb der Land- und Forstwirtschaft angeschlossen sind, um die im Hauptbetrieb gewonnenen Erzeugnisse zu be- oder verarbeiten. Danach handelt es sich bei der Deckhengsthaltung nicht um einen Nebenbetrieb, da sie nach den vorstehenden Ausführungen zum Bereich der Urproduktion gehört und damit direkt der landwirtschaftlichen Nutzung zuzurechnen ist.

b)

Abgesehen davon, dass die Deckhengsthaltung schon aus systematischen Gründen nicht als sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung gem. § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe e BewG einzuordnen ist, liegen auch die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Vorschrift nicht vor. Es handelt sich insoweit nicht um eine sonstige landwirtschaftliche Nutzung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe e i. V. m. § 62 BewG.

Die Deckhengsthaltung mit dem Ziel der Samengewinnung sowohl für die eigenen Zuchtstuten als auch für die Vermarktung bei fremden Muttertieren gehört nicht zum Katalogbestand des § 62 BewG. Dieser Katalog ist zwar nicht abschließend. So gehen die Verwaltung und auch die Kommentarliteratur davon aus, dass Besamungsstationen als sonstige landwirtschaftliche Nutzung gemäß § 62 Abs. 1 BewG zu erfassen sind (vgl. Glier in Mönch/Glier/Knobel/Viskorf Bewertungs- und Vermögenssteuergesetz Kommentar 3. Auflage 1995, Rz 11 zu § 62 BewG). Aufgabe einer Besamungsstation ist die Vattertierhaltung zur Gewinnung von Sperma für die künstliche Besamung. Eine Besamungsstation bildet nur dann einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, wenn der nach dem Futterbedarf in Vieheinheiten umgerechnete Bestand an Tieren die Grenze des § 51 Abs. 1 BewG nachhaltig nicht übersteigt.

Im vorliegenden Fall ist aber unstrittig eine Besamungsstation im Betrieb der Klägerin nicht vorhanden, da die Klägerin die erforderlichen genehmigungsrechtlichen Voraussetzungen nicht geschaffen hat und die Besamungsstation auch tatsächlich weder für die eigenen noch für fremde Tiere nutzt.

Soweit der Beklagte meint, wegen des überproportional erfolgreichen Einsatzes von M zu Zuchtzwecken sei eine der Führung einer Besamungsstation vergleichbare Sachlage und deshalb eine sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung gegeben, folgt dem der Senat nicht. Denn mit der Vermarktung der Samen zu Zuchtzwecken, wobei auch die eigenen Stuten der Klägerin einbezogen sind, verlässt die Klägerin nicht den Bereich der landwirtschaftlichen Nutzung im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a BewG. Allein die Tatsache, dass zum im Rahmen des § 51 BewG liegenden Viehbestand ein Ausnahmetier gehört, rechtfertigt es nicht, vom grundsätzlich für die Bewertung vorgesehenen vergleichenden Verfahren des § 37 Abs. 1 BewG abzuweichen. Denn ein Einzelertragswert ist nur in den Fällen, in den ein vergleichendes Verfahren nicht durchgeführt werden kann, zu ermitteln. Das ist bei Spezialbetrieben der Fall, deren Nutzungen bzw. Betriebsstrukturen mit anderen Betrieben nicht verglichen werden können, oder wenn die Anzahl vergleichbarer wirtschaftlicher Einheiten zu gering ist (vgl. Glier in Mönch/Glier/Knobel/Viskorf Bewertungs- und Vermögenssteuergesetz Kommentar 3. Auflage 1995, Rz 2 zu § 37 BewG). Diese Voraussetzungen liegen im vorliegenden Fall jedoch nicht vor. Denn bei einer Pferdezucht handelt es sich weder um ein Spezialbetrieb noch gibt es eine zu geringe Anzahl vergleichbarer wirtschaftlicher Einheiten. Dass bei dieser Sachlage Ausnahmeerträge aufgrund besonderer Zuchterfolge im Einheitswert nicht abgebildet werden, ist dem typisierenden Verfahren geschuldet und hinzunehmen.

3.

Die Klage ist jedoch nur insoweit begründet, als die fehlerbeseitigende Wertfortschreibung entgegen der Auffassung der Klägerin nicht auf den 01.01.2006, sondern erst auf den 01.01.2010 vorzunehmen ist.

Gem. § 22 Abs. 3 BewG findet eine Wertfortschreibung auch zur Beseitigung eines Fehlers der letzten Feststellung statt, wenn die Wertfortschreibungsgrenzen des § 22 Abs. 1 BewG erfüllt sind. Fehler ist jede tatsächliche oder rechtliche Unrichtigkeit des Bescheides. Fortschreibungszeitpunkt ist gem. § 22 Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 BewG der Beginn des Kalenderjahres, in dem der Fehler dem Finanzamt bekannt wird.

Die Voraussetzungen für eine fehlerbeseitigende Wertfortschreibung liegen im Streitfall erst für den 01.01.2010 vor, da dem Beklagten die fehlerhafte Erfassung des Einzelertragswerts erst infolge des Antrags der Klägerin vom 29.07.2010 bekannt geworden ist. Eine Änderung der Einheitswertfeststellung auf den 01.01.2006 kommt

nicht in Betracht, da insoweit Bestandskraft eingetreten ist. Denn auch wenn die Klägerin selbst den Bescheid vom 11.08.2009 nach ihren Angaben nicht erhalten hat, ist er nach den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung gleichwohl im August 2009 den Prozessbevollmächtigten der Klägerin übermittelt worden. Bei Stellung des hier streitbefangenen Änderungsantrags am 29.07.2010 war die Rechtsbehelfsfrist daher abgelaufen. Änderungsvorschriften der §§ 172 ff. Abgabenordnung (AO) greifen ersichtlich nicht ein.

4.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 Finanzgerichtsordnung (FGO). Hinsichtlich der Wertfortschreibungszeitpunkte 01.01.2006 bis 01.01.2009 ist die Klägerin nur zu einem geringen Teil unterlegen. Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 155 FGO i. V. m. 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung (ZPO).

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zugelassen.