

Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft

Heiner Hoffmann
Steuerberater
Dettinger Straße 12
73230 Kirchheim unter Teck
Telefon 07021-43858
FAX 07021-71459
info@stb-heiner-hoffmann.de
www.stb-heiner-hoffmann.de

Im Dezember 2023
KBL 81/23

Sehr geehrte Damen und Herren,

der vorliegende Informationsbrief hat zwei Schwerpunkte: Grundstücke und Durchschnittssatzbesteuerung. Zu Grundstücken liegen neue Urteile zur Unterverpachtung, zur Abgrenzung vom gewerblichen Grundstückshandel und zur Zuordnung zum Betriebsvermögen vor. Mit der Durchschnittssatzbesteuerung hat sich dagegen die Finanzverwaltung befasst, etwa in Kombination mit der Istbesteuerung.

Mit freundlicher Empfehlung und besten Grüßen

Einkommensteuer: Keine Nachlassverbindlichkeit infolge rückwirkender Betriebsaufgabe

§ 16 Abs. 3b EStG eröffnet die Möglichkeit, im Erbfall die drei Monate zurückwirkende Aufgabe eines verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zu erklären. Dies ist auch auf einen Zeitpunkt vor dem Eintritt des Erbfalls zulässig, frühestens aber mit der Einstellung der aktiven Tätigkeit durch den Erblasser. Bei mehreren Rechtsnachfolgern muss die Betriebsaufgabe einvernehmlich erklärt werden. Sofern die Voraussetzungen vorliegen, können in solchen Fällen auch der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und der ermäßigte Steuersatz gewährt werden.

Vor dem Hintergrund dieser Regelung hatten die sechs Erben des Inhabers eines verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs die Betriebsaufgabe auf einen Zeitpunkt vor dem Tod des Erblassers erklärt, so dass der Aufgabegewinn dem Erblasser zuzurechnen war und noch von diesem versteuert werden musste.

In der Erbschaftsteuererklärung wurde auch die aus der Betriebsaufgabe resultierende Steuerschuld als Nachlassverbindlichkeit angesetzt, die den zu versteuernden Erwerb mindern sollte. Letzteres versagten allerdings Finanzamt

und -gericht wie auch der Bundesfinanzhof (BFH). Dieser begründet seine Entscheidung insbesondere wie folgt:

- Zu den Schulden des Erblassers, die als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig sind, können auch Steuerschulden aus dem Todesjahr gehören, selbst wenn diese im Erbfall rechtlich noch nicht entstanden sind, da der Erbe diese Schulden zu tragen hat. Entscheidend für den Abzug ist jedoch, dass der Erblasser selbst, nicht aber der Erbe, die steuerrelevanten Tatbestände verwirklicht hat und deswegen für den Erblasser als Steuerpflichtigen eine Steuerschuld entsteht.
- Im Fall der Betriebsaufgabeerklärung durch die Erben handelt es sich bei der daraus resultierenden Steuerschuld zwar ebenfalls um eine Steuerschuld des Erblassers, von diesem wurde aber noch ein landwirtschaftlicher Betrieb übertragen. Allein die rückwirkende Aufgabeerklärung der Erben war ursächlich für die Entstehung der auf den Aufgabegewinn entfallenden Steuerschuld. Sie rührt somit nicht vom Erblasser her.
- Dem steht nicht entgegen, dass es für den Abzug der Steuerschuld des Erblassers nicht darauf ankommt,

dass deren Höhe im Zeitpunkt des Erbfalls noch nicht genau feststeht, weil noch mögliche Wahlrechte ausgeübt werden können. Denn diese betreffen vom Erblasser verwirklichte Tatbestände, die den Vorschriften des Einkommensteuerrechts unterliegen. Die spätere Ausübung dieser Wahlrechte hat dann nur noch Einfluss auf die Höhe der Steuerschuld. Hier wurde der maßgebende Tatbestand aber nicht vom Erblasser, sondern von den Erben realisiert.

Da ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb auf die Erben übergegangen war, musste dieser für Zwecke der Erbschaftsteuer nach den eben für solche Betriebe geltenden Grundsätzen, nicht nach denen für Privatvermögen bewertet werden. Ein anderes Ergebnis kann nur erreicht werden, wenn der Eigentümer selbst noch zu Lebzeiten die Betriebsaufgabe erklärt; dann wird die gesamte Steuerschuld zur abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeit.

Regelfall: Vermietungseinkünfte bei Unterverpachtung landwirtschaftlicher Grundstücke

Wie bereits in KBL 76/21 berichtet, war bislang nicht höchstrichterlich geklärt, ob die Unterverpachtung landwirtschaftlicher Grundstücke zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder zu solchen aus Land- und Forstwirtschaft führt. Letzteres entsprach der Auffassung der Finanzverwaltung und war vor allem dann von Bedeutung, wenn der Verpächter seinen Gewinn gemäß § 13a EStG nach Durchschnittssätzen ermittelte, weil dann der Abzug von Werbungskosten ausgeschlossen war.

Der BFH hat der Verwaltungsauffassung nun widersprochen und entschieden, dass die Unterverpachtung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke grundsätzlich zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt. Er begründet dies vor allem damit, dass es einerseits darauf ankommt, ob die verpachtete Fläche zum Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gehört. Andererseits kommt es auf einen hinreichenden wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Einnahmen und dem Betrieb an. Eine Unterverpachtung zielt nicht darauf ab, die natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung und Verwertung von Pflanzen und Tieren zu nutzen, so dass ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang im Regelfall nicht vorliegt. Vielmehr ist die Unterverpachtung der planmäßigen Nutzung des Bodens wesensfremd.

Anders ist die Situation allerdings dann, wenn die Unterverpachtung ein Hilfsgeschäft für den Betrieb des Verpächters darstellt, durch das dieser wirtschaftliche Vorteile erzielt, indem z.B. neue Geschäftspartner gewonnen oder Absatzmöglichkeiten für die landwirtschaftlichen Produkte erschlossen werden sollen. Allein die Erzielung von Pachteinnahmen begründet jedoch keinen derartigen wirtschaftlichen Zusammenhang, zumal die verpachteten Flächen im Urteilsfall nicht zum Betriebsvermögen des Verpächters rechneten, da er weder wirtschaftlicher noch rechtlicher Eigentümer der Grundstücke war.

Ob die Finanzverwaltung dem folgt, ist noch offen, denn das Urteil wurde noch nicht amtlich veröffentlicht.

Abgrenzung: Landwirtschaftliche Hilfsgeschäfte oder gewerblicher Grundstückshandel

Beteiligt sich ein Landwirt an einem Erschließungsverfahren und veräußert danach Grundstücke, macht es

einen erheblichen Unterschied, ob die Veräußerung dem landwirtschaftlichen Betrieb oder einem gewerblichen Grundstückshandel zuzurechnen ist. Denn im letzteren Fall unterliegen die aus der Aufdeckung der stillen Reserven resultierenden Gewinne der Gewerbsteuer und eine Übertragung der stillen Reserven nach § 6c EStG ist nicht möglich.

Mit diesen Folgen wurde ein Landwirt konfrontiert, der sich im Jahr 2006 an einem allein von der Stadt finanzierten Umlegungsverfahren beteiligt und 22 Grundstücke im Bebauungsplangebiet zugeteilt bekommen hatte. Ende 2007 hatten die Stadt sowie städtische Betriebe einen Erschließungs- und Folgekostenvertrag mit einer KG geschlossen, die die gesamte Erschließung übernahm und die vollständigen Kosten trug. Die Stadt verzichtete auf Erschließungsbeiträge; diese wurden von der KG auf die beteiligten Grundstückseigentümer umgelegt. Zur Sicherung der Ansprüche der KG bestellte der Landwirt eine Gesamtgrundschuld in Höhe von 520.000 €. Er tauschte bzw. veräußerte fast alle Grundstücke, wobei die Erschließungskosten jeweils berücksichtigt wurden. Nach einer in 2013 und 2014 durchgeführten Betriebsprüfung kam das Finanzamt zu dem Schluss, dass ein gewerblicher Grundstückshandel vorgelegen habe, weil der Landwirt die Erschließung mit Hilfe der KG eigengewerblich betrieben habe.

Die dagegen beim FG Münster eingelegte Klage hatte Erfolg, das letzte Wort in der Sache wird allerdings der BFH im Revisionsverfahren haben und sich dabei insbesondere mit folgenden Argumenten des FG auseinandersetzen müssen:

- Grundstücksverkäufe stellen grundsätzlich Hilfsgeschäfte eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs dar. Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt dann vor, wenn über die Parzellierung und Veräußerung hinausgehende Aktivitäten entfaltet werden, um die Grundstücke marktgängig zu machen. Schädlich sind insoweit die Beantragung eines Bebauungsplans und dessen Finanzierung oder die aktive Mitwirkung an der Erschließung.
- Die Errichtung der Erschließungsanlagen ist nicht dem Landwirt zuzurechnen, denn allein die Stadt hat die Erschließungsmaßnahmen in Auftrag gegeben. Der zwischen dem Landwirt und der KG geschlossene Vertrag regelt nur die Kostentragung, begründet aber keine Leistungsansprüche des Landwirts. Allein die Übernahme der Erschließungskosten ist unschädlich. Die Erschließung durch die KG ist dem Landwirt nicht zuzurechnen.
- Obwohl der Kostentragungsvertrag letztlich von dem Erschließungsvertrag abhängig war, habe der Landwirt nicht das gesamte wirtschaftliche Risiko der Erschließung übernommen und damit die Erschließung „mittelbar“ beauftragt. Auch die Vorfinanzierung der Erschließungskosten führt zu keinem anderen Ergebnis.

Zuordnung: Gewillkürtes Betriebs- oder Privatvermögen infolge Grundstückskauf

Die Zuordnung erworbener Grundstücke zum Betriebs- oder Privatvermögen ist entscheidend dafür, ob eine spätere Veräußerung oder Schenkung zur Aufdeckung der zwischenzeitlich gebildeten stillen Reserven mit der Folge der entsprechenden Versteuerung führt. Im Fall des Privatvermögens kann es dazu nur dann kommen, wenn ein

privates Veräußerungsgeschäft vorliegt; im Fall des Betriebsvermögens ist dagegen nahezu jede Übertragung schädlich.

Vor diesem Hintergrund ist eine Entscheidung des FG Münster zu sehen, die einen Landwirt betrifft, der über 16,3 ha eigene sowie 3,6 ha gepachtete Flächen verfügte. Letztere wurden selbst bewirtschaftet, der Rest verpachtet. Der Gewinn wurde zunächst nach § 13a EStG, später nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Der Landwirt erwarb 1997 gemeinsam mit seiner Ehefrau fünf Ackergrundstücke mit einer Gesamtfläche von ca. 6,3 ha, die anschließend an die bisherigen Eigentümer, ab 2007 an den minderjährigen Sohn verpachtet wurden. Die Einnahmen aus der Verpachtung wurden insgesamt als Einnahmen des Ehemanns aus Land- und Forstwirtschaft erklärt. Ein Anlageverzeichnis über Grundstücke wurde nicht geführt. Nachdem der Landwirt im Jahr 2018 seine Miteigentumsanteile an den 1997 erworbenen Äckern seiner Frau geschenkt hatte, kam es zu einer Betriebsprüfung, die mit deren Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen des Ehemanns und dem Ansatz eines Entnahmegewinns infolge der Schenkung der Miteigentumsanteile endete.

Der nach erfolglosem Einspruch eingelegten Klage hat das FG Münster stattgegeben. Wirtschaftsgüter können danach dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet werden, wenn sie in einem gewissen objektiven Zusammenhang zum Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind. Weiterhin muss der Unternehmer seinen Zuordnungswillen klar bekunden. Diese Voraussetzungen waren allerdings nicht erfüllt:

- Die Grundstücke waren nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen zu qualifizieren. Der Kläger hat sie nicht eindeutig und nach außen verbindlich, d.h. unmissverständlich, zeitnah und unumkehrbar dem Betriebsvermögen zugeordnet.
- Es existieren keine Anlageverzeichnisse, aus denen sich ergeben könnte, welche Grundstücke dem Betriebs- bzw. Privatvermögen zugeordnet wurden. Hieraus können keine Rückschlüsse gezogen werden, ob Betriebsvermögen gebildet werden sollte oder nicht.
- Da die Grundstücke unmittelbar nach dem Kauf rück- bzw. später an den Sohn verpachtet wurden, ist eine beabsichtigte Selbstnutzung zu eigenbetrieblichen Zwecken nicht ersichtlich.
- Auch die Erklärung der Pachteinnahmen als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft stellt keine unmissverständliche Dokumentation eines Zuordnungsakts dar. Dies ergibt sich bereits daraus, dass der Gewinn nach § 13a EStG ermittelt wurde, seinerzeit aber die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens nicht möglich war.
- Soweit der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wurde, ist keine Handlung feststellbar, aus der sich der Wille zur Zuordnung der Grundstücke zum Betriebsvermögen unmissverständlich ergeben könnte. Wiederum wurde kein Bestandsverzeichnis für die Grundstücke geführt, zudem keine Einlage erfasst. Stattdessen wurde die fehlerhafte Erklärung als Einkünfte fortgeführt.
- Ein eindeutig nach außen verbindlich manifestierter, d.h. unmissverständlich, zeitnah und unumkehrbar dokumentierter Widmungsakt liegt daher nicht vor. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass der BFH zur Frage der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum gewillkürten Betriebsvermögen ausdrücklich auf die Anforderungen Bezug genommen hat, die an die Dokumentation von

Entnahmen gestellt werden. Danach führt allein die Erklärung von Vermietungseinkünften weder zu einer Betriebsaufgabe noch zur Entnahme eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen. Dies ist auf die Erklärung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft übertragbar.

Die Entscheidung ist rechtskräftig.

Geklärt: Zuständigkeit für Entscheidung über Steuersatzermäßigung nach § 34b EStG

Wenn das Wohnsitzfinanzamt eines Forstwirts nicht mit dem Lage-, Betriebs- oder Schwerpunktfinanzamt identisch ist, muss Letzteres darüber entscheiden, ob Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen vorliegen und daher nach § 34b EStG ermäßigt besteuert werden können. Das Wohnsitzfinanzamt ist dann an diese Feststellung gebunden. In diesem Sinn hat der BFH einen Streitfall entschieden, der bereits in KLB 77/21 vorgestellt wurde. Seinerzeit hatte das Betriebsfinanzamt keine Feststellungen zu Kalamitätsnutzungen getroffen, das Wohnsitzfinanzamt einen abweichenden Ansatz abgelehnt – zu Recht, wie der BFH jetzt befunden hat:

- Ob und in welcher Höhe außerordentliche Einkünfte vorliegen, muss bereits im Gewinnfeststellungsverfahren entschieden werden. Der entsprechende Feststellungsbescheid ist als Grundlagenbescheid dann für Folgebescheide wie den Einkommensteuerbescheid bindend.
- Über die Tarifermäßigung selbst entscheidet dann das Wohnsitzfinanzamt.
- Ist der Feststellungsbescheid des Betriebsfinanzamts bestandskräftig, können insoweit unterbliebene Feststellungen nicht mehr im Veranlagungsverfahren nachgeholt werden.

Finanzverwaltung: Umsatzsteuersatz bei Vermietung von Wohncontainern

In KBL 80/23 wurde über ein Urteil des BFH informiert, wonach die kurzfristige Vermietung von nicht ortsfesten Wohncontainern an Erntehelfer dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegt. Hierauf hat zwischenzeitlich das BMF reagiert und den Anwendungserlass zur Umsatzsteuer (UStAE) in Abschn. 12.16 insbesondere wie folgt geändert:

- Die Steuerermäßigung begünstigt nicht nur die Vermietung von Grundstücken und mit diesen fest verbundenen Gebäuden, sondern allgemein die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden. Sie erfasst daher auch die Beherbergung in nicht ortsfesten Einrichtungen. Maßgeblich für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ist neben der Kurzfristigkeit der Vermietung, dass der Schwerpunkt der Leistung in der Überlassung der Wohn- oder Schlafräume zur Beherbergung liegt.
- Der Schwerpunkt der Leistung liegt nicht in der Überlassung der Wohn- oder Schlafräume zur Beherbergung, wenn der Charakter der Leistung nicht durch die Überlassung von Räumen zu Wohn- oder Schlafzwecken, sondern durch andere Aspekte geprägt wird. So ist etwa die Vermietung von nicht ortsfesten Hausbooten oder Wohnmobilen zur Durchführung von

Reisen insgesamt nicht begünstigt. Sonstige Leistungen eigener Art, bei denen die Überlassung von Räumen nicht charakterbestimmend ist, unterliegen hinsichtlich dieses Leistungsaspekts ebenfalls nicht der Steuerermäßigung.

Diese Änderungen sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Aus Gründen des Vertrauensschutzes wird es – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs – nicht beanstandet, wenn sich der leistende Unternehmer für bis zum 31.12.2023 erbrachte Leistungen auf die Anwendung des Regelsteuersatzes beruft.

Finanzverwaltung: Vieheinheiten-Obergrenze im Organkreis und Durchschnittsatzbesteuerung

Laut BFH – dazu bereits KBL 78/22 – dürfen Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe die umsatzsteuerliche Durchschnittsatzbesteuerung nur dann anwenden, wenn sie die Vieheinheiten-Obergrenze nicht nachhaltig überschreiten. Unterhält ein Landwirt aus Sicht der Einkommensteuer mehrere Teilbetriebe, sind diese bei der Prüfung der Obergrenze für umsatzsteuerliche Zwecke nicht einzeln zu beurteilen, sondern müssen wie ein einheitlicher Betrieb betrachtet werden.

Dem hat sich das BMF zwischenzeitlich angeschlossen und Abschn. 24.1 Abs. 2 S. 6, 7 UStAE folgendermaßen angepasst: Bei der Prüfung der Vieheinheiten-Obergrenze sind sämtliche Vieheinheiten und Nutzflächen aller Betriebe des Unternehmers zu addieren und der Beurteilung zugrunde zu legen. Erfolgt die Prüfung im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses, gilt dies für alle Betriebe der Organgesellschaft(en) und des Organträgers.

Diese Grundsätze sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Dies gilt allerdings nicht für Besteuerungszeiträume vor dem 1.1.2021, soweit die Tierzucht oder -haltung im Rahmen eines Gewerbebetriebs kraft Rechtsform erfolgt ist, für den die Regelbesteuerung angewendet worden ist.

Finanzverwaltung: Durchschnittsatzbesteuerung nur für inländische Land- und Forstwirte

Der BFH hat einer Revision des Finanzamts gegen ein in KLB 77/21 vorgestelltes Urteil des FG München stattgegeben und entschieden, dass die Durchschnittsatzbesteuerung nur von inländischen Land- und Forstwirten in Anspruch genommen werden darf. Die Entscheidung betrifft eine österreichische Landwirtin, die auf einem bayerischen Wochenmarkt Produkte aus eigener Ziegenhaltung veräußert hatte. Der BFH stützt seine Auffassung auf eine unionsrechtskonforme Auslegung von § 24 UStG. Die Pauschalgleichsätze nach dieser Regelung werden allein anhand makroökonomischer Daten der jeweiligen Mitgliedstaaten für die im jeweiligen Staat ansässigen Land- und Forstwirte festgelegt. Diese Daten können sich von den in anderen Staaten zugrunde gelegten Daten unterscheiden. Damit unterlagen Ziegenkäse etc. dem Umsatzsteuersatz von 7 %.

Zulässig: Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten auch bei Durchschnittsatzbesteuerung

Grundsätzlich – so das BMF – kommt die Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten für jeden Unternehmer in Betracht, somit auch für Land- und Forstwirte, die für ihre Umsätze die Durchschnittsatzbesteuerung nach § 24 UStG anwenden. Diese haben unter den Voraussetzungen des § 20 UStG die Möglichkeit, einen Antrag auf Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten (Istversteuerung) zu stellen. Dies setzt voraus, dass

- der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 600.000 € betragen hat oder
- keine Verpflichtung besteht, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen.

Die Prüfung der Umsatzgrenze von 600.000 € erfolgt anhand der Umsätze im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (ohne Umsatzsteuer), die der Land- und Forstwirt mit seinem gesamten Unternehmen im vorangegangenen Kalenderjahr unter Zugrundelegung der im maßgeblichen Kalenderjahr angewandten Besteuerungsart – Sollversteuerung oder Istversteuerung – erzielt hat. Dies gilt auch insoweit, als im vorangegangenen Kalenderjahr im Unternehmen bereits die Durchschnittsatzbesteuerung angewendet wurde.

Diese Regelungen sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Steuerfrei: LKW für Langmaterial mit Ladegerät und Nachläufer für Langmaterial

Ein Kraftfahrzeug sowie ein Anhänger, bei denen es sich laut jeweiliger Zulassungsbescheinigung um einen „LKW für Langmaterial mit Ladegerät“ bzw. um einen „Nachläufer für Langmaterial“ handelt, die aufgrund der Bauart ausschließlich zum Transport von geernteten, bis zu 20 m langen Baumstämmen geeignet sind, stellen steuerbefreite land- bzw. forstwirtschaftliche Sonderfahrzeuge dar. Für den Nachläufer als gewöhnlichen Kraftfahrzeuganhänger, der hinter einem Sonderfahrzeug gezogen wird, gilt die Steuerbefreiung, weil eine steuerschädliche Nutzung der Fahrzeuge im Rahmen von Gewerbebetrieben praktisch ausgeschlossen erscheint.

Hierfür sprach nach einem Urteil des FG Münster insbesondere das äußere Erscheinungsbild, wonach LKW und Nachläufer konzeptionell und technisch derart aufeinander abgestimmt waren, unbearbeitetes Stammholz mittels Zahnleisten auf LKW und Nachläufer zu befestigen, wobei eine gewisse Menge Holz vorhanden sein muss, um die notwendige statische Verbindung zwischen LKW und Nachläufer herzustellen, so dass auch kein anderes Material unbeschadet transportiert werden kann.

Gegen diese Entscheidung wurde allerdings Revision eingelegt.