



Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft

Im Dezember 2022
KBL 79/22

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Themen im heutigen Informationsbrief könnten Ihnen teilweise bekannt vorkommen, denn wir informieren vorab über drei Urteile des BFH zugunsten von Landwirten, deren Fälle bereits in früheren Ausgaben aufgegriffen wurden. Umso mehr Aufmerksamkeit sollten Sie daher den neuen Revisionsverfahren schenken, z.B. zum Wechsel von der umsatzsteuerlichen Durchschnittssatz- zur Regelbesteuerung.

Mit freundlicher Empfehlung und besten Grüßen

Durchschnittssatzgewinnermittlung: Ansatz des Grundbetrags bei Rumpfwirtschaftsjahr

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind bei der Gewinnermittlung nach § 13a EStG der Grundbetrag, der Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung sowie die pauschalen Gewinne für Sondernutzungen auch dann mit dem Jahresbetrag anzusetzen, wenn – wie etwa bei einer Betriebsübergabe – ein Rumpfwirtschaftsjahr vorliegt. Dem ist allerdings das FG München in einer bereits in KBL 75/20 vorgestellten Entscheidung entgegengetreten und hat sich für einen zeitanteiligen Ansatz des Gewinns ausgesprochen. Der BFH hat diese Auffassung jüngst bestätigt und wie folgt begründet:

- Der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft ist unabhängig von der Gewinnermittlungsart – und damit auch im Fall des § 13a EStG – für ein im Regelfall vom 1.7. bis 30.6. laufendes Wirtschaftsjahr zu ermitteln. Daher handelt es sich bei dem nach § 13a Abs. 4 Satz 2 EStG ermittelten Grundbetrag um einen den Gewinn pauschal widerspiegelnden Jahresbetrag.
- Bei Gründung, Übertragung, Aufgabe oder Veräußerung kann das Wirtschaftsjahr weniger als 12 Monate

umfassen. In diesem Fall ist der Gewinn nur zeitanteilig anzusetzen. Dies entsprach bis zur Änderung des § 13a EStG mit Wirkung für nach dem 30.12.2015 endende Wirtschaftsjahre auch der Auffassung der Finanzverwaltung. Seither stellt diese auch für Rumpfwirtschaftsjahre auf den vollen Gewinn ab.

- Trotz der Gesetzesänderung ist jedoch an der bisherigen Auffassung festzuhalten. Die geänderte Verwaltungsauffassung kann sich nicht auf den neugefassten Wortlaut der Regelung stützen. Einerseits ist dieser im Wesentlichen unverändert geblieben, andererseits wurde daran festgehalten, dass der nach § 13a EStG pauschal ermittelte Gewinn grundsätzlich den Gewinn eines 12 Monate umfassenden Wirtschaftsjahres darstellt. Es ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber die bisherige Praxis des zeitanteiligen Ansatzes bei Rumpfwirtschaftsjahren nicht beibehalten wollte. Vielmehr hat dieser in Kenntnis der einhelligen Rechtsauffassung und der Verwaltungspraxis die bestehende Besteuerungssystematik fortgeführt, so dass davon auszugehen ist, dass weiterhin ein zeitanteiliger Ansatz gewollt war.
- Hierfür spricht auch, dass bei Land- und Forstwirten, die ihren Gewinn per Bilanz oder Einnahmen-Über-



schuss-Rechnung ermitteln, nur der im jeweiligen Zeitraum ermittelte Gewinn der Besteuerung unterliegt.

Das Verfahren wurde dennoch an das FG zurückverwiesen, weil dieses die dem Betriebsübernehmer zugeflossenen Pachtzinsen ebenfalls nur zeitanteilig angesetzt hatte. Für diese gilt jedoch das Zuflussprinzip des § 11 EStG. Wenn die Pachtzinsen während des Rumpfwirtschaftsjahres zugeflossen sind, müssen sie daher in voller Höhe angesetzt werden.

Die Entscheidung wurde bislang nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht; es muss daher abgewartet werden, ob sich die Finanzverwaltung zu deren Anwendung durchringen kann.

Entnahme: Überführung einer Wohnung in Privatvermögen keine Anschaffung

Wie schon in KBL 78/22 mitgeteilt, musste sich der BFH damit auseinandersetzen, ob die Entnahme einer Wohnung aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eine Anschaffung im Privatvermögen darstellt. Die Einstufung als Anschaffung hätte zur Folge, dass die Kosten für die unmittelbar anschließend durchgeführte Renovierung bei Überschreiten der 15 %-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG nicht sofort als Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften abzugsfähig wären, sondern lediglich die Bemessungsgrundlage für die Gebäudeabschreibung erhöhen würden. Für Letzteres hatte sich das FG Köln ausgesprochen. Dessen Auffassung teilt der BFH aus den folgenden Gründen allerdings nicht:

- Der Begriff „Anschaffung“ wird steuerrechtlich zwar nicht definiert und in Rechtsprechung bzw. Literatur unterschiedlich ausgelegt, dennoch ist eine Anschaffung dann anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut im Austausch gegen eine Gegenleistung und damit entgeltlich erworben wird. Bei einer Entnahme gibt es aber keine Gegenleistung.
- Nach dem Wortsinn erfordert eine Anschaffung den Übergang von Vermögen zwischen verschiedenen Personen. Zu einem solchen Rechtsträgerwechsel kommt es im Fall einer Entnahme jedoch nicht. Anders als bei privaten Veräußerungsgeschäften wird die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen durch eine Entnahme auch nicht per Fiktion einer Anschaffung gleichgestellt.
- § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG soll laut Gesetzgeber für die Gleichstellung von Investoren beim Erwerb von intakten Immobilien bzw. Neubauten einerseits und von renovierungsbedürftigen Objekten andererseits sorgen. Letztere könnten die Renovierungskosten ohne diese Regelung sofort absetzen, so dass es steuerlich vorteilhafter wäre, Renovierungsobjekte zu erwerben. Das Abstellen auf den Erwerb spricht jedoch dafür, dass ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums und ein Rechtsträgerwechsel vorausgesetzt werden. Eine derartige Gleichbehandlung ist allerdings im Fall einer Entnahme nicht erforderlich.
- Schließlich liegen im Fall einer Entnahme keine Anschaffungskosten vor, anhand derer geprüft werden könnte, ob die Grenze von 15 % überschritten wurde oder nicht. Der bei einer Entnahme anzusetzende Teilwert erfüllt die Tatbestandsmerkmale des Begriffs der Anschaffungskosten jedenfalls nicht.

- Anschaffung und Entnahme werden im Hinblick auf Anschaffungskosten nur für die Bemessung von Abschreibungen gleichgesetzt. Hieraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass eine Entnahme dem Grunde nach mit einer Anschaffung gleichzusetzen ist.

Danach war das Urteil des FG Köln zwar aufzuheben, die Sache wurde aber trotzdem zurückverwiesen, weil das FG keine Feststellungen dazu getroffen hatte, ob die Renovierungsmaßnahmen infolge von Erweiterungen zu Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB geführt hatten. Diesen Fall regelt § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG.

Grunderwerbsteuer: BFH bestätigt Steuerfreiheit für Gehölze als Scheinbestandteile

Über die Frage, ob beim Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken der gesamte oder nur der auf Grund und Boden entfallende Kaufpreis der Grunderwerbsteuer unterliegt, musste der BFH – dazu bereits KBL 74/20 – in zwei Urteilen entscheiden, nämlich zu Weihnachtsbaumkulturen und zu Forstbäumen. In beiden Fällen wies der BFH mit weitgehend übereinstimmender Argumentation die von den Finanzämtern eingelegten Revisionen als unbegründet ab.

Der Grunderwerbsteuer unterliegen laut BFH nur die Gegenleistungen, die für den Erwerb eines Grundstücks im Sinne des Bürgerlichen Rechts zu erbringen sind. Gegenleistungen für Scheinbestandteile gehören dagegen nicht zur Bemessungsgrundlage. Gehölze sind dann als Scheinbestandteile anzusehen, wenn bereits im Zeitpunkt der Aussaat oder Pflanzung vorgesehen ist, die Gehölze wieder vom Grundstück zu entfernen. Das gilt gleichermaßen für Weihnachtsbaumkulturen und Forstbäume.

Als Grundstück im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG ist der räumlich abgegrenzte Teil der Erdoberfläche anzusehen, der im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchblattes ohne Rücksicht auf die Art seiner Nutzung unter einer besonderen Nummer eingetragen ist. Er umfasst auch dessen wesentliche Bestandteile, soweit es sich nicht um Scheinbestandteile handelt. Wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind auch dessen Erzeugnisse, solange sie mit dem Boden zusammenhängen. Samen wird mit dem Aussäen, eine Pflanze mit dem Einpflanzen zu einem wesentlichen Grundstücksbestandteil. Daher sind aufstehende Gehölze unabhängig von Selbst- oder Fremdsaat bzw. Vorzucht und Einpflanzung zunächst wesentliche Bestandteile. Dies gilt allerdings nicht, wenn sie nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden sind. Dann handelt es sich um Scheinbestandteile nach § 95 Abs. 1 BGB. Entscheidend ist, dass die spätere Trennung vom Grund und Boden von Anfang an beabsichtigt ist. Bei Verkaufspflanzen von Baumschulen ist dies unstrittig. Entsprechendes gilt dann auch für Weihnachtsbaumkulturen.

Scheinbestandteile können aber auch bei zur Holzproduktion bestimmten Forstbäumen vorliegen, wenn deren Fällung von Beginn an beabsichtigt war. Der Zeitraum bis zum planmäßigen Entfernen der Bäume ist ohne Bedeutung. Ebenso wenig kommt es darauf an, ob Wurzeln und Stumpf des Baumes im Boden verbleiben. Offengelassen hat der BFH dagegen, wie zu entscheiden wäre, wenn trotz Kappen des aufstehenden Holzes noch ein lebender Organismus im Boden verbleiben würde.



Umlegungsverfahren: Einwurf von landwirtschaftlichen und privaten Grundstücken

Werden im Zuge eines Umlegungsverfahrens nur Grundstücke „getauscht“, ergeben sich im Regelfall keine einkommensteuerrechtlichen Folgen, denn die zugeteilten Grundstücke treten an die Stelle der eingebrachten Grundstücke. Komplizierter wird die steuerliche Seite einer Umlegung jedoch dann, wenn sowohl betriebliche als auch private Grundstücke eingebracht werden, zudem ein Ausgleich aufgrund des geringeren Werts der zugeteilten Grundstücke gezahlt wird und die zugeteilten Grundstücke den eingebrachten Grundstücken nicht direkt zugeordnet werden können. Mit der letztgenannten Konstellation hat sich vor Kurzem der BFH befasst.

Eine GbR, die landwirtschaftliche Flächen verpachtet, hatte ein Grundstück des Betriebsvermögens, deren Gesellschafter hatten zwei weitere Grundstücke des Privatvermögens in ein Umlegungsverfahren eingebracht. Von dem Sollanspruch laut Baugesetzbuch von insgesamt 637.400,00 € entfielen 346.150,00 € auf das betriebliche Grundstück und 291.250,00 € auf die beiden Privatgrundstücke. Im Gegenzug wurden der GbR bzw. den Gesellschaftern 13 Bauplätze mit einem Wert von 488.062,50 € zugeteilt sowie eine Abfindung in Höhe von 149.337,50 € gezahlt. Eine unmittelbare Zuordnung der Ersatzgrundstücke war nicht möglich. Damit stellte sich die Frage, in welcher Höhe ein betrieblicher Gewinn realisiert worden war. Dieser ist laut BFH wie folgt zu ermitteln:

- Die Grundstückszuteilung ist in ein Tausch- und ein Verkaufsgeschäft zu zerlegen. Die Veräußerungsquote ergibt sich dann nach dem Verhältnis der Barabfindung zum Sollanspruch. Übertragen auf den Urteilsfall ergibt sich somit eine Veräußerungsquote von $149.337,50 \text{ €} : 637.400,00 \text{ €} \times 100 = 23,43 \text{ \%}$.
- Da die in das Umlegungsverfahren eingebrachten Grundstücke zum Privat- und Betriebsvermögen gehört hatten, ist die Barabfindung nach den Wertverhältnissen der Grundstücke aufzuteilen. Damit entfielen $54,31 \text{ \%}$ ($346.150,00 \text{ €} : 637.400,00 \text{ €} \times 100$) der Barabfindung auf das betriebliche Grundstück.
- Der auf das Betriebsgrundstück entfallende Erlösanteil beträgt dann $81.105,19 \text{ €}$ ($149.337,50 \text{ €} \times 54,31 \text{ \%}$).
- Nach Abzug des der Veräußerungsquote entsprechenden anteiligen – im Urteilsfall nicht vorliegenden – Buchwerts ergibt sich dann der entsprechende Veräußerungsgewinn.

Ein weiterer Veräußerungsgewinn resultierte aus dem zeitnahen Verkauf von Bauplätzen. Diese sind zu jeweils $54,31 \text{ \%}$ Ersatz für das vormalige Betriebsgrundstück und damit insoweit steuerverstrickt.

Durchschnittssatzbesteuerung: Vorsteuerabzug vor Übergang zu Regelbesteuerung?

Aufgrund der Einfügung der Umsatzgrenze von 600.000 € in § 24 Abs. 1 UStG mussten zahlreiche land- und forstwirtschaftliche Betriebe zum Jahreswechsel zur Regelbesteuerung übergehen. Diese Umstellung wirft die Frage nach dem Vorsteuerabzug für Vorjahre auf. Der BFH hat zum Optionsfall bereits entschieden, dass Vor-

steuerbeträge, die bei der Fertigstellung eines Stalls vor dem Wechsel angefallen sind, bei der Regelbesteuerung mittels einer Berichtigung nach § 15a UStG berücksichtigt werden können. Darüber hinaus wird sich der BFH nun damit auseinandersetzen müssen, ob ein Landwirt, der im Jahr 2021 Eingangsleistungen unter Geltung der Durchschnittssatzbesteuerung bezogen hat, die er für der Regelbesteuerung unterliegende Umsätze im Jahr 2022 verwendet, entgegen § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG im Jahr 2021 insoweit Vorsteuer geltend machen darf.

Letzteres hat das FG Niedersachsen im Fall eines Milchviehbetriebs bejaht. Der Landwirt hatte für das Jahr 2021 den Vorsteuerabzug aus Aufwendungen für die Aufzucht von Kühen geltend gemacht, die erst im Jahr 2022 abkalbten und damit erst unter Geltung der Regelbesteuerung zur Milcherzeugung beitragen können. Die Regelung zum Vorsteuerabzugsverbot für Pauschalversteuerer ist nach Auffassung des FG Niedersachsen richtlinienkonform dahingehend auszulegen, dass sie nicht betriebs-, sondern tätigkeits- bzw. umsatzbezogen zu verstehen ist. Dies ergibt sich auch aus der Rechtsprechung des BFH zu einem Steuerpflichtigen, der einen pauschalversteuernden landwirtschaftlichen Betrieb und einen regelversteuernden Gewerbebetrieb unterhält, in dem er Vorsteuer aus vom landwirtschaftlichen Betrieb bezogenen Leistungen geltend machen kann, wenn diese Umsätzen des Gewerbebetriebs zugerechnet werden können.

Zudem sei die Rechtsprechung des BFH zu einem Unternehmer, der in Zusammenhang mit dem Erwerb eines landwirtschaftlichen Betriebs umsatzsteuerpflichtige Leistungen bezieht und daraus den Vorsteuerabzug geltend machen kann, wenn im Zeitpunkt des Leistungsbezugs objektive Anhaltspunkte für die Anwendung der Regelbesteuerung vorliegen, auf die Rechtsänderung zum 1.1.2022 übertragbar. Das Urteil betreffe zwar die Option zur Umsatzsteuer, sei aber auf den Fall eines gesetzlich erzwungenen Wechsels der Besteuerungsform übertragbar. Aus diesem Grund seien auch ältere abweichende Entscheidungen des BFH nicht anwendbar. Bleibt abzuwarten, ob der BFH dies im Revisionsverfahren ebenso sieht.

Betriebsvermögen: Keine Zuordnung wesensfremder getauschter Grundstücke

Der Tausch von zu einem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörenden Grundstücken gegen andere Grundstücke steht einer Veräußerung gleich und führt daher regelmäßig zur Aufdeckung der stillen Reserven. Letztere kann allerdings durch Bildung einer Rücklage nach den §§ 6b, 6c EStG und Übertragung auf die eingetauschten Grundstücke steuerneutral gestaltet werden. Nach Auffassung des FG Münster darf jedoch nicht jedes eingetauschte Grundstück als gewillkürtes Betriebsvermögen eines Verpachtungsbetriebs behandelt werden.

Diese Erfahrung musste eine Erbengemeinschaft machen, die drei insgesamt 1.509 qm große Grundstücke eines landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs gegen vier Grundstücke der Gemeinde mit insgesamt 938 qm getauscht und dabei stille Reserven von rund 138.300 € aufgedeckt hatte. An zwei der eingetauschten sowie zwei weiteren landwirtschaftlichen Grundstücken bestellte die Erbengemeinschaft zugunsten einer KG ein Erbaurecht,



die daraufhin ein Seniorenzentrum errichtete. Die beiden übrigen eingetauschten Grundstücke wurden im Bebauungsplan als Parkflächen ausgewiesen. Den Antrag der Erbengemeinschaft, die aufgedeckten stillen Reserven auf die eingetauschten Grundstücke zu übertragen, lehnte das Finanzamt mit der Begründung ab, diese seien zwingend dem Privatvermögen zuzuordnen. Das FG Münster bestätigte diese Konsequenz mit folgender Begründung:

- Die hingegebenen Grundstücke erfüllen zwar die Anforderungen von § 6b EStG, nicht jedoch die erhaltenen Grundstücke. Denn Letztere rechnen nicht zum Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte, da sie weder notwendiges noch gewillkürtes Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs geworden sind.
- Notwendiges Betriebsvermögen scheidet an der fehlenden landwirtschaftlichen Nutzung der Grundstücke durch die Erbengemeinschaft wie auch durch die erbbauberechtigte KG.
- Gewillkürtes Betriebsvermögen setzt einen gewissen objektiven Zusammenhang der Grundstücke mit dem Betrieb voraus; die Grundstücke müssen dazu geeignet und bestimmt sein, den Betrieb zu fördern. Die Anforderungen sind jedoch bei landwirtschaftlichen Betrieben höher als bei Gewerbebetrieben. Für einen landwirtschaftlichen Betrieb wesensfremde, in keiner Beziehung zum Betrieb stehende Grundstücke kommt daher eine Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen nicht in Betracht. Eine solche Zuordnung würde voraussetzen, dass eine Nutzung der Grundstücke im landwirtschaftlichen Betrieb möglich wäre. Das scheidet aber an der Bebauung mit dem Seniorenheim.

Das FG hat keine Revision zugelassen; ob die Erbengemeinschaft eine Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt hat, ist derzeit noch offen.

Liebhabelei: Berücksichtigung von Aufgabegewinn bei Totalgewinnprognose

Erwirtschaftet ein landwirtschaftlicher Betrieb über einen längeren Zeitraum (hohe) Verluste, die vom Inhaber mit Einkünften aus anderen Quellen verrechnet werden können, stellt sich aus Sicht der Finanzverwaltung meist die Frage, ob die Landwirtschaft mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird. So auch im Fall eines Quereinsteigers, der im Jahr 2002 einen Gutshof und in den Folgejahren weitere Grundstücke erworben hatte. Bis Ende 2015 summierten sich die Verluste auf mehr als 3 Mio. €. Das Finanzamt änderte darauf die insoweit vorläufig erlassenen Steuerbescheide mangels Gewinnerzielungsabsicht und machte den bisherigen Verlustabzug rückgängig. Dem hielt der Eigentümer entgegen, dass die Verluste vor allem auf die Fremdbewirtschaftung des Betriebs zurückzuführen seien, allein die Personalkosten zehrten 30 % der Gesamterlöse auf. Zudem sei aufgrund des zu erwartenden Aufgabegewinns insgesamt von einem Überschuss für die Dauer der Tätigkeit auszugehen. Das Finanzamt wie auch das FG Mecklenburg-Vorpommern ließen sich von diesen Argumenten allerdings nicht über-

zeugen. Für die Annahme der Liebhabelei sprachen insbesondere

- das Fehlen eines Betriebskonzepts. Bewirtschaftungskonzepte von landwirtschaftlichen Beratern bzw. Sachverständigen ohne Aussagen zur Entwicklung von Umsatzerlösen bzw. von Gewinnen und Verlusten konnten dieses Manko nicht ausgleichen.
- der Verzicht auf strukturelle Änderungen des Betriebs, obwohl sich die bisherige Konzeption wirtschaftlich als untauglich erwiesen hatte. Stattdessen wurden lediglich weitere Flächen zugekauft.
- die Verrechnung der Verluste mit hohen anderweitigen Einkünften, die zu erheblichen Steuererstattungen geführt hatte, mithin insoweit ein privates Motiv für die Fortführung des Betriebs vorlag.

Im Revisionsverfahren dürfte sich der BFH aber wohl weniger mit diesen Aspekten auseinandersetzen, sondern eher mit der vom FG abgelehnten Berücksichtigung des zu erwartenden Aufgabegewinns. Die Einbeziehung hätte laut FG erfordert, dass der Aufgabegewinn Teil des Betriebskonzepts gewesen wäre, zudem die behaupteten stillen Reserven durch eine detaillierte, auf die einzelnen Grundstücke bezogene Aufstellung in ihrer zeitlichen Entwicklung glaubhaft gemacht worden wären. Die erst nach dem Erwerb eingetretene allgemeine Preisentwicklung für landwirtschaftliche Grundstücke ist dagegen laut FG kein Argument für einen zu erwartenden Aufgabegewinn.

Finanzverwaltung: Vermögensübertragung aus Mitunternehmerschaft und Verpächterwahlrecht

Im Anschluss an die Erweiterung des § 14 EStG um die Absätze 2 und 3 hat das BMF ausführlich zur Übertragung und Überführung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen aus einer Mitunternehmerschaft und zum Verpächterwahlrecht bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben Stellung genommen. Hierbei wird zwischen zwei Fallgruppen unterschieden, nämlich Grundstücksübertragungen vor dem 17.12.2020 bzw. nach dem 16.12.2020 und Fällen mit und ohne Antrag auf Anwendung von § 14 Abs. 3 EStG. Ein solcher Antrag muss bis spätestens 31.12.2022 beim zuständigen Finanzamt gestellt werden.

Finanzverwaltung: Bewertung von Brennholzentnahmen

Möglicherweise hat das in KBL 77/21 vorgestellte Urteil des FG Nürnberg zur Bewertung von Brennholzentnahmen aus einem Forstbetrieb die Finanzverwaltung dazu animiert, zu dieser Problematik Stellung zu nehmen. Jedenfalls wartet das Bayerische Landesamt für Steuern zwischenzeitlich mit einer umfangreichen Verwaltungsanweisung zu diesem Thema auf. Diese geht einerseits auf die einkommen- und umsatzsteuerlichen Konsequenzen ein, liefert andererseits aber auch Orientierungswerte für den durchschnittlichen Brennholzverbrauch in Abhängigkeit von der Größe des Haushalts sowie für die Brennholzpreise in Bayern im Winter 2019/2020.