

Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft

Im Dezember 2021
KBL 77/21

Sehr geehrte Damen und Herren,

für Forstwirte bzw. Waldbesitzer ist unser heutiger Kundenbrief von besonderer Bedeutung, denn er befasst sich mit zwei Aspekten der Steuersatzermäßigung nach § 34b EStG und der Bewertung bei Entnahme von Brennholz. Darüber hinaus sind neue Rechtsprechung bzw. Verwaltungsanweisungen in Zusammenhang mit Grundstücken, der Gewinnermittlung nach § 13a EStG sowie der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG zu beachten.

Mit freundlicher Empfehlung und besten Grüßen

Entnahme: Bestellung von Erbbaurechten an landwirtschaftlichen Grundstücken

Landwirtschaftlich genutzte Grundstücke verlieren ihre Eigenschaft als Betriebsvermögen bei einer Nutzungsänderung nach ständiger Rechtsprechung grundsätzlich nur dann, wenn damit eine ausdrückliche Entnahmehandlung einhergeht. Etwas anderes gilt jedoch, wenn Erbbaurechte an landwirtschaftlichen Grundstücken bestellt und die Grundstücke anschließend von den Erbbauberechtigten bebaut werden.

Nach einer neuen Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) kommt es in solchen Fällen zu einer Zwangsentnahme, falls die endgültige Nutzungsänderung mehr als 10 % der Gesamtfläche des Betriebs betrifft. Wird diese Grenze auch nur geringfügig überschritten, hängt die Entnahme nicht mehr vom Vergleich der Erträge des Betriebs aus der Vermögensverwaltung bzw. aus der Land- und Forstwirtschaft ab. Auch andere Abgrenzungskriterien sind nicht anzuwenden.

Hintergrund des Urteils ist eine Veräußerung geerbter landwirtschaftlicher Grundstücke im Jahr 2012. Die Erb-

baurechte waren bereits in den 1970er Jahren vom Großvater bestellt worden. Dessen Erben waren der Sohn sowie drei Enkel. Im Zuge der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft im Jahr 1984 erhielten die Enkel die Erbbaugrundstücke, der Sohn dagegen den landwirtschaftlichen Betrieb. Nach dessen Tod im Jahr 2009 erbe die Mutter bzw. Ehefrau den Betrieb. Im Jahr 2012 veräußerte sie mehrere Grundstücke. Den daraus resultierenden Gewinn rechnete das Finanzamt den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu.

Der BFH hat dies letztlich bestätigt. Die Bestellung der Erbbaurechte in den 1970er Jahren hatte bereits seinerzeit zur Zwangsentnahme der Grundstücke geführt. Wäre dies nicht der Fall gewesen, hätten die Erbbaugrundstücke bis zur Erbauseinandersetzung im Jahr 1984 zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört, so dass es im Zuge der Erbauseinandersetzung zu einer Zwangsbetriebsaufgabe gekommen wäre. Diese hätte dazu geführt, dass die bereits zu Zeiten des Großvaters verpachteten landwirtschaftlichen Grundstücke ins Privatvermögen überführt worden wären, so dass es im Jahr 2012 nicht mehr zur Besteuerung der Veräußerungsgewinne gekommen wäre.

Danach kam es auch auf den vom FG Münster als Vorinstanz vorgenommenen Vergleich zwischen der Höhe der Erbbauzinsen und der Höhe der im Verpachtungsfall erzielbaren Einnahmen nicht mehr an, zumal dieses Verhältnis es aus Sicht des FG als ausgeschlossen erscheinen ließ, dass die Grundstücke jemals wieder für landwirtschaftliche Zwecke genutzt worden wären.

Betriebsaufgabe: Auch bei Veräußerung der Hofstelle nicht zwingend

Die Veräußerung der Hofstelle eines verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs führt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht zwangsweise zur Betriebsaufgabe. Denn eine Hofstelle ist keine zwingende Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Entscheidend ist vielmehr, ob der Verpächter die Aufgabe des Betriebs ausdrücklich erklärt hat. Damit hat der BFH der Revision gegen eine bereits im Informationsbrief 73/19 vorgestellte Entscheidung des FG München stattgegeben.

Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die Ehefrau eines 1973 verstorbenen Landwirts hatte die Betriebsgrundstücke an aufeinanderfolgende Pächter verpachtet und die Einkünfte daraus bis 1975 als solche aus Land- und Forstwirtschaft erklärt. Nach Veräußerung der Hofstelle wurden ab 1976 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt. Nach dem Tod der Mutter im Jahr 2010 gingen deren Kinder in Erbengemeinschaft weiterhin von Vermietungseinkünften, das Finanzamt dagegen von landwirtschaftlichen Einkünften aus.

Der land- und forstwirtschaftliche Verpachtungsbetrieb wurde mit dem Verkauf der Hofstelle nicht zwangsweise aufgegeben, denn dadurch ist das Verpächterwahlrecht nicht entfallen. Das wäre erst dann der Fall gewesen, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen anlässlich oder während der Verpachtung so umgestaltet worden wären, dass sie nicht mehr wie bisher hätten genutzt werden können. Die identitätswahrende Fortführung des Betriebs ist an den Fortbestand der verpachteten wesentlichen Betriebsgrundlagen gebunden. Dass die Hofstelle bei der Verpachtung des Betriebs bzw. bei der parzellenweisen Verpachtung der Flächen mitverpachtet wird, ist für die Anwendung der Grundsätze zur Betriebsverpachtung nicht erforderlich. Denn es gab schon immer landwirtschaftliche Betriebe ohne Hofstellen. Auch bei der Bewirtschaftung von Stückländereien ist eine Hofstelle nicht erforderlich. Solange der Verpächter die Betriebsaufgabe nicht eindeutig erklärt, kann er den Verpachtungsbetrieb umstrukturieren und die Eigenbewirtschaftung, wenn auch in anderer Form, wieder aufnehmen.

Da die Hofstelle keine zwingende Voraussetzung für die Anerkennung eines landwirtschaftlichen Betriebs ist, hat deren weiteres Schicksal für die Absicht der Wiederaufnahme der betrieblichen Tätigkeit auf den Pachtflächen keine Bedeutung. Daher führt die Veräußerung der Hofstelle nicht zur Zwangsbetriebsaufgabe. Entscheidend ist die ausdrückliche Erklärung der Betriebsaufgabe durch den Verpächter. Dies ergibt sich auch aus der im Urteilsfall noch nicht anzuwendenden Regelung in § 16 Abs. 3b Satz 1 Nr. 1 EStG.

Abgegolten: Vergütung für Leitungsrecht bei Gewinnermittlung nach § 13a EStG

Der nach Durchschnittssätzen nach § 13a EStG ermittelte Gewinn setzt sich zusammen aus dem Grundbetrag nach Abs. 4, den Zuschlägen für Sondernutzungen nach Abs. 6, den nach Abs. 7 gesondert zu ermittelnden Gewinnen sowie den vereinnahmten Miet- und Pachtzinsen. Weitere Sachverhalte, die nicht hierdurch erfasst werden, sind mit dem Grundbetrag bzw. den Zuschlägen abgegolten.

Vor dem Hintergrund dieser Regelungen vertrat ein Nebenerwerbslandwirt, der als Entschädigung für die einer Gemeinde erteilte Zustimmung zur Verlegung eines Regenwasserkanals auf seinen Betriebsgrundstücken 20.000 € sowie zwei Grundstücke im Wert von 46.420 € erhalten hatte, die Auffassung, diese Gegenleistung sei durch den Grundbetrag nach § 13a Abs. 4 EStG abgegolten. Das Finanzamt erhöhte den erklärten Gewinn nach § 13a EStG jedoch um Miet- und Pachtzinsen in Höhe von 66.420 €, das Finanzgericht rechnete diesen Betrag dagegen den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu. Der Bundesfinanzhof (BFH) bestätigte wiederum die Auffassung des Landwirts.

Die Entschädigung steht nach Auffassung des BFH in Zusammenhang mit dem landwirtschaftlichen Betrieb, weil sie auf die Eintragung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit infolge der Belastung eines betrieblichen Grundstücks zurückzuführen ist. Es kommt nicht darauf an, ob die Einnahme durch den Betrieb erwirtschaftet wurde bzw. ein Entgelt für eine betriebliche Leistung darstellt. Die betriebliche Veranlassung besteht trotz der Verlegung des Kanals in mehreren Metern Tiefe fort, denn Ackerkrume und tiefer gelegene Schichten bilden unverändert das einheitliche Wirtschaftsgut „Grund und Boden“. Die Verlegung des Kanals ist weder mit einem Bodenschatz noch mit einem unterirdischen Bauwerk vergleichbar, das als selbstständiges Wirtschaftsgut anzusehen wäre. Daher konnten die unteren Bodenschichten auch nicht ins Privatvermögen überführt werden, was Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bzw. von sonstigen Einkünften gewesen wäre.

Die Entschädigung rechnet damit zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, ist aber durch den Grundbetrag abgegolten, da keine Miet- und Pachtzinsen vorliegen. Letzteres hätte eine Vergütung für die Nutzung des Grundstücks vorausgesetzt. Stattdessen wurde die Entschädigung für die dingliche Belastung des Grundstücks mit der Dienstbarkeit gezahlt. Zudem wäre dann eine zeitlich begrenzte Nutzung des Grundstücks bzw. die Möglichkeit der Kündigung des Vertrags durch den Landwirt bzw. die Gemeinde erforderlich gewesen.

Umsatzsteuer: Durchschnittssatzbesteuerung auch für Landwirte aus EU-Ausland

Die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG kann nicht nur von in Deutschland, sondern auch von im EU-Ausland ansässigen Land- und Forstwirten in Anspruch genommen werden. Dies ergibt sich aus einem Urteil des FG München zu einer in Österreich ansässigen Landwirtin, die Produkte aus eigener Ziegenhaltung auf bayerischen Wochenmärkten verkauft und dabei Einnahmen in

Höhe von insgesamt 13.145 € erzielt hatte. Das FG stützt seine Entscheidung darauf, dass weder § 24 UStG noch die entsprechenden Regelungen der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie eine Beschränkung der Pauschalregelung auf im Inland ansässige Erzeuger vorsehen.

Infolge dessen musste im Urteilsfall auch kein innergemeinschaftlicher Erwerb versteuert werden. Zwar hatte die Landwirtin mit dem Verbringen ihrer Produkte nach Deutschland einen solchen Erwerb grundsätzlich realisiert. Da sie jedoch zur Anwendung der Durchschnittsatzbesteuerung berechtigt war und die bis zum 1.7.2021 geltende Lieferschwelle in Höhe von 100.000 € nicht überschritten hatte, war der innergemeinschaftliche Erwerb nicht zu versteuern.

Ob es bei diesem Ergebnis bleibt, hängt zunächst von der Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Revisionsverfahren, darüber hinaus gegebenenfalls von einer Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) ab. Letztere könnte notwendig werden, da die Durchschnittsatzbesteuerung in Österreich nur den dort ansässigen Betrieben eingeräumt wird.

Unabhängig davon ist zu beachten, dass die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG in vergleichbaren Fällen nicht genutzt werden kann, da diese die Ansässigkeit in Deutschland voraussetzt. Weiterhin sind in vergleichbaren Fällen die zum 1.7.2021 in Kraft getretenen Änderungen des § 3c UStG zu berücksichtigen.

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

Resultieren Einnahmen von Forstwirten aus außerordentlichen Holznutzungen, können für die sich daraus ergebenden Einkünfte die Steuersatzermäßigungen nach § 34b Abs. 3 EStG – halber bzw. Viertelsteuersatz – in Anspruch genommen werden. Ob die Anspruchsvoraussetzungen dafür vorliegen, beurteilt das Finanzamt. Fraglich ist jedoch, welches Finanzamt für die Entscheidung zuständig ist, wenn das Wohnsitzfinanzamt des Forstwirts nicht mit dem Betriebs- bzw. Schwerpunktfinanzamt identisch ist.

Das FG Düsseldorf ist bei einem solchen Sachverhalt der Auffassung, dass das für die gesonderte Feststellung der forstwirtschaftlichen Einkünfte zuständige Finanzamt auch über die Steuersatzermäßigung zu entscheiden hat. Enthält dessen Feststellungsbescheid keine Aussage zur Anwendung der besonderen Steuersätze, ist dies für das Wohnsitzfinanzamt bindend, so dass die Einkünfte dem normalen Steuertarif unterliegen. Die Zuständigkeit des Betriebsfinanzamts ergibt sich bereits daraus, dass dieses über die örtlichen Verhältnisse besser informiert ist als das weiter entfernt angesiedelte Wohnsitzfinanzamt. Dies gilt ungeachtet dessen, dass der die gesonderte Feststellung betrieblicher Einkünfte regelnde § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b AO nur auf die Feststellung der Einkünfte verweist, während bei der Feststellung von mehreren Personen zuzurechnenden einkommensteuerpflichtigen Einkünften nach Buchst. a der Vorschrift die Feststellung der Einkünfte sowie anderer damit in Zusammenhang stehender Besteuerungsgrundlagen angeführt wird. Der betroffene Forstwirt hat die wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassene Revision gegen das Urteil eingelegt.

In vergleichbaren Fällen sollte der Schaden zunächst immer dem zuständigen Finanzamt gemeldet werden. Enthält der Feststellungsbescheid des Betriebsfinanzamts danach keine bzw. eine abschlägige Aussage zur Anwendung des § 34b EStG, muss gegen den Feststellungsbescheid, nicht gegen den Einkommensteuerbescheid Einspruch eingelegt werden. Wird der Feststellungsbescheid bestandskräftig, kann der Fehler nicht mehr vom Wohnsitzfinanzamt korrigiert werden, sofern der BFH im Revisionsverfahren nicht im Sinne des Klägers entscheidet.

Zwingend: Unverzögliche Meldung bzw. Korrektur des Schadensfalls gegenüber Finanzamt

Weitere Voraussetzung für die vorstehend bereits skizzierte Steuersatzermäßigung nach § 34b EStG ist nach dessen Abs. 4, dass die verkauften bzw. entnommenen Holzmengen nach ordentlichen und außerordentlichen Holznutzungen getrennt nachgewiesen werden. Außerdem müssen Schäden infolge höherer Gewalt unverzüglich nach ihrer Feststellung dem zuständigen Finanzamt mitgeteilt sowie nach der Aufarbeitung mengenmäßig nachgewiesen werden. Diese Melde- bzw. Nachweispflichten waren Gegenstand eines Urteils des FG Niedersachsen, dessen Kernaussagen sich wie folgt zusammenfassen lassen:

- Die Beweislast für die Höhe des eingetretenen Schadens trägt der Forstwirt.
- Wird der Schaden in der Voranmeldung zunächst nur geschätzt, muss diese Voranmeldung berichtigt werden, wenn der tatsächliche Schaden um mehr als 20 % von der Schätzung abweicht.
- Nach Feststellung des beschädigten Baumbestands muss die tatsächliche Schadensmenge gemeldet werden, auch wenn das Gesetz einen mengenmäßigen Nachweis erst nach der Aufarbeitung vorsieht. Denn nach der Aufarbeitung ist nicht mehr feststellbar, ob die Holzmengen aus ordentlicher oder außerordentlicher Nutzung resultieren.
- Gutschriften einer Forstgemeinschaft sind nicht zum mengenmäßigen Nachweis des Schadens geeignet.
- Bei der Bestimmung des Nutzungssatzes nach § 68 EStDV sind die gesamten, nicht nur die geschädigten Forstflächen zu berücksichtigen.

Weil der betroffene Forstwirt diese Pflichten verletzt hatte, blieb es bei der Berücksichtigung einer auf den Voranmeldungen beruhenden Schadensmenge von letztlich 120 Erntefestmetern ohne Rinde anstelle der in der Einkommensteuererklärung erst geltend gemachten 261 Erntefestmeter. Das FG hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, diese wurde jedoch nicht eingelegt.

Entnahme: Wertansatz für Brennholz ohne Berücksichtigung der Maschinennutzung

Wird Brennholz aus einem Forstbetrieb für private Zwecke entnommen, ist hierfür gewinnerhöhend der Teilwert anzusetzen. Der Ansatz einer zusätzlichen Entnahme für die Nutzung der betrieblichen Maschinen zur privaten

Brennholzgewinnung kommt dagegen nach einem Urteil des FG Nürnberg im Regelfall nicht in Betracht.

Die Entscheidung betrifft einen Betrieb mit gut 7 ha Fläche und einem Bestand von überwiegend Kiefern sowie Fichten in der Altersklasse 70 bis 100 Jahre. Die Umtriebszeit wurde mit 100 bis 140 Jahren geschätzt, von Hieb reife war erst in 30 bis 50 Jahren auszugehen. Mangels Holzverkaufs waren als Betriebseinnahmen über mehrere Jahre nur die Entnahmewerte für ca. 30 Ster von gelagerten 200 Ster Brennholz erklärt worden; insgesamt wurden alljährlich Verluste erwirtschaftet. Das Finanzamt hatte daraus geschlossen, dass die geltend gemachten Betriebsausgaben im Wesentlichen auf die Brennholzgewinnung zurückzuführen waren und daher 90 % der Ausgaben als weitere Entnahme gegengerechnet.

Dagegen berücksichtigte das FG die Besonderheiten eines derartigen Forstbetriebs. Es ging davon aus, dass sämtliche Maßnahmen der Waldbewirtschaftung betrieblich veranlasst waren, so dass für den Ansatz einer Nutzungsentnahme mangels Privatnutzung kein Raum blieb. Laufende Pflegemaßnahmen, Durchforstung und Schädlingsbekämpfung seien zur beabsichtigten Gewinnung hochwertigen Holzes notwendig, außerdem seitens der Forstbehörden vorgeschrieben. Damit stehe die Vorhaltung und Nutzung des Maschinenparks in Zusammenhang mit der langfristigen Waldbewirtschaftung. Das entnommene Brennholz sei das Ergebnis der Pflegemaßnahmen und des Fällens von zu eng stehenden bzw. kranken Bäumen; es handele sich nicht um hiebreifes, gerntetes Holz.

Insoweit unterscheidet sich der Sachverhalt von dem einer früheren Nürnberger Entscheidung. Diese betraf einen Betrieb mit einer Forstfläche von weniger als einem Hektar, dem Brennholz ausschließlich für Privatzwecke entnommen worden war; in diesem Fall war der Ansatz einer Nutzungsentnahme gerechtfertigt.

Im aktuellen Urteil wurde die Entnahme ausgehend von einem Marktpreis von 45 € je Ster ofenfertiges Holz mit 35 € je Ster angesetzt, weil das entnommene Holz noch nicht zugeschnitten war und im Wald abgeholt werden musste.

BMF: Entgelt für Überlassung landwirtschaftlicher Flächen für Ausgleichsmaßnahmen

Wie im Informationsbrief 73/19 berichtet, hat der Bundesfinanzhof (BFH) bereits im Juni 2019 entgegen der Verwaltungsauffassung entschieden, dass ihren Gewinn nicht durch Bilanzierung ermittelnde Landwirte ein Wahlrecht haben, das Entgelt für die Überlassung von Flächen zur Durchführung naturschutzrechtlicher Ausgleichsmaßnahmen sofort zu vereinnahmen oder zu verteilen, wenn der Nutzungsüberlassungs- und der Vorauszahlungszeitraum mehr als fünf Jahre betragen. Dem hat sich die Finanzverwaltung nun grundsätzlich wie folgt angeschlossen:

- Das Wahlrecht gilt sowohl bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG als auch bei der nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG, ebenso für Forstwirte.

- Voraussetzung ist – wie vom BFH gefordert – ein Nutzungsüberlassungs- und ein Vorauszahlungszeitraum von mehr als fünf Jahren. Bei auf unbestimmte Zeit geschlossenen Verträgen muss das Ende des Zeitraums anhand objektiver Umstände feststellbar sein. Beispielhaft werden insoweit auflösende Bedingungen bzw. Verträge auf Lebenszeit genannt. Für Aufwendungen für Pflege- und Unterhaltungsmaßnahmen sowie für Verwaltungskosten gilt das Abflussprinzip.
- Bei Anwendung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen fallen die Einnahmen unter § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 EStG. Der Grundbetrag nach § 13a Abs. 4 Satz 1 EStG ist bei vollständiger Nutzungsüberlassung für diese Flächen nicht anzusetzen.
- Bei Forstwirten sind die Regelungen in § 13a Abs. 5 EStG und in § 51 EStDV zu berücksichtigen. Das bedeutet, dass für die Gewinnermittlung entsprechend § 51 Abs. 5 EStDV der Ansatz pauschaler Betriebsausgaben ausgeschlossen ist.

BMF: Änderungen bei der Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG

Im Anschluss an die jeweilige Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) hat die Finanzverwaltung mehrere Änderungen im Bereich der „Sonstigen Leistungen“ in Abschn. 24.3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) vorgenommen.

In Zusammenhang mit den allgemeinen Voraussetzungen für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung wird ergänzt, dass

- der Einsatz der Arbeitskräfte des Betriebs auch dessen Inhaber umfasst;
- zur Tätigkeit eines landwirtschaftlichen Erzeugers auch land- und forstwirtschaftliche Dienstleistungen zählen, wenn deren Erbringung beim Unternehmer jedenfalls typisierend zu einer Belastung mit Vorsteuer führt bzw. führen kann;
- ein überdurchschnittlicher Anteil an Umsätzen aus Dienstleistungen nicht zwingend zur Annahme einer weiteren unternehmerischen Tätigkeit führt, sondern nur dazu führen kann;
- die Durchschnittssatzbesteuerung dann versagt werden kann, wenn Maschinen in nur unerheblichem Umfang im eigenen Betrieb verwendet werden;
- ein nicht betriebstypischer Überbestand bei Erstmaschinen im Allgemeinen nicht vorliegt;
- der ganz überwiegende bzw. ausschließliche Einsatz der Arbeitskraft des Inhabers oder der Mitarbeiter zu Dienstleistungen zur Anwendung der Regelbesteuerung führt.

Explizit geregelt wurde weiterhin, dass Umsätze aus der „Verpflichtung zur Anlage und zum Erhalt von Dauergrünland“ sowie der „Überlassung von Vieheinheiten“ nicht der Durchschnittssatzbesteuerung, sondern der Regelbesteuerung unterliegen.