

Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft

Im Juni 2020
KBL 74/20

Sehr geehrte Damen und Herren,

der heutige Informationsbrief ist überaus bodenständig. Zunächst geht es darum, unter welchen Voraussetzungen Grundstücke steuerfrei verkauft bzw. getauscht werden können. Danach wird auf die Folgen der Erneuerung einer Hofbefestigung eingegangen, anschließend die umsatzsteuerliche Seite einer Entschädigung für die Schließung eines Bahnübergangs betrachtet. Letztlich sind auch Weihnachtsbaumkulturen mit dem Boden verbunden, sollen aber nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Mit freundlicher Empfehlung und besten Grüßen

Begrenzt: Betriebsvermögen eines landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs

Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken sind nur dann steuerpflichtig, wenn die Grundstücke zum Betriebsvermögen gehören oder die Voraussetzungen für ein privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 EStG erfüllt sind. Allerdings rechnen landwirtschaftliche Grundstücke, die der Eigentümer eines ruhenden land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs nachträglich erwirbt, nicht automatisch zu dessen Betriebsvermögen. Vielmehr ist dies nach einer neuen Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) nur dann der Fall, wenn die erworbenen Grundstücke binnen eines überschaubaren Zeitraums von etwa einem Jahr

- an den Pächter des Betriebs bzw. bei parzellenweiser Verpachtung an einen der Pächter der Parzellen verpachtet werden; dann werden die Grundstücke zu notwendigem Betriebsvermögen;
- durch eine klare und eindeutige Zuweisungsentscheidung dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet

werden, sofern die Verpachtung an den oder einen der bisherigen Pächter weder beabsichtigt noch möglich ist. Eine solche Entscheidung kann z.B. durch Aufnahme der Grundstücke in das Anlageverzeichnis des Betriebs dokumentiert werden.

Der BFH begründet seine Entscheidung letztlich damit, dass ein verpachtender Landwirt nicht schlechter als ein aktiv wirtschaftender Landwirt gestellt werden darf. Erwirbt ein aktiver Landwirt Grundstücke hinzu, rechnen diese nur dann zu seinem notwendigen Betriebsvermögen, wenn er sie selbst bewirtschaftet bzw. bei verpachteten Grundstücken eine Eigenbewirtschaftung beabsichtigt und sich dies auch in einem überschaubaren Zeitraum durch Kündigung des Pachtverhältnisses realisieren lässt. Bleibt es bei der Verpachtung an einen Dritten, kann ein erworbenes Grundstück bei einem aktiven wie einem verpachtenden Landwirt allenfalls zum gewillkürten Betriebsvermögen rechnen.

Im Urteilsfall wurden die erworbenen Grundstücke zunächst vom bisherigen Pächter weitergenutzt, dann dem Gewerbebetrieb des Ehemanns überlassen und

schließlich an einen weiteren „fremden“ Landwirt mit jährlicher Verlängerungsoption verpachtet. Dies sprach gegen die Zuordnung zum bestehenden Verpachtungsbetrieb.

Ohne Bedeutung war außerdem, dass die Pachteinnahmen aus den erworbenen Grundstücken fälschlicherweise den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft statt den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugeordnet worden waren. Der Gewinn aus der Veräußerung von mehr als 800.000 € blieb letztlich steuerfrei.

Steuerneutral: Freiwilliger Landtausch von Grundstücken

Werden betriebliche Wirtschaftsgüter zwischen Unternehmen getauscht, richten sich die steuerlichen Konsequenzen normalerweise nach § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG: Die Anschaffungskosten für das erhaltene Wirtschaftsgut entsprechen dem gemeinen Wert des abgegebenen Wirtschaftsguts, was im Regelfall zur Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven führt.

Diese Tauschregelung ist jedoch nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht anzuwenden, wenn Land- und Forstwirte sich für einen freiwilligen Landtausch nach § 103a FlurbG entscheiden. Denn ein solches Verfahren ist letztlich mit einem Regelflurbereinigungs- bzw. einem Baulandumlegungsverfahren gleichzusetzen, weil all diese Verfahren von der Flurbereinigungsbehörde durchgeführt werden. Und bei allen Verfahren ist von einer ungebrochenen Fortsetzung des bisherigen Eigentums an einem verwandelten Grundstück auszugehen, soweit Wertgleichheit besteht. Dem bisherigen Eigentümer wird kein Eigentum genommen, vielmehr bleibt es jeweils in geänderter Gestalt erhalten.

Die Entscheidung betraf einen Land- und Forstwirt, der zur Arrondierung und erleichterten Bewirtschaftung 57.387 m² Fläche abgegeben und im Gegenzug 61.129 m² Fläche erhalten hatte. Als Ausgleich für die zusätzliche Fläche musste er 815 €, für die Übernahme von Holzbeständen weitere 2.785 € zahlen. Beide Zahlungen sind nicht gewinnwirksam, sondern stellen Anschaffungskosten für das stehende Holz bzw. für die zusätzliche Fläche von 3.742 m² dar.

Strittig: Erhaltungsaufwand oder Herstellungskosten bei Erneuerung der Hofbefestigung

Sind die Kosten für die Erneuerung einer Hofbefestigung als Erhaltungsaufwand einzustufen, können sie sofort als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Handelt es sich dagegen um Herstellungskosten, müssen diese über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von – je nach Bauart – bis zu 19 Jahren abgeschrieben werden. Für Letzteres hat sich jüngst das FG Münster entschieden, nachdem ein Landwirt eine Fläche von 689 m² zwischen den Betriebsgebäuden für 28.095 € (netto) hatte erneuern lassen. Das FG ging davon aus, dass eine Hofbefestigung ein selbstständiges Wirtschaftsgut darstellt und Herstellungskosten nach dem Handelsrecht immer dann vorliegen, wenn ein Wirtschaftsgut neu hergestellt, erweitert oder wesentlich verbessert wurde:

- Das Entstehen eines neuen Wirtschaftsgutes konnte ausgeschlossen werden, da dies nur dann der Fall gewesen wäre, wenn die bisherige Hofbefestigung in vollem Umfang verschlissen gewesen wäre. Hierfür lagen aber keine Anhaltspunkte vor.
- Dagegen war eine Erweiterung im Sinne einer Substanzvermehrung gegeben, obwohl die nutzbare Fläche unverändert geblieben war. Die Substanzvermehrung resultierte daraus, dass erhebliche Mengen an Material eingebaut, aber kein Altmaterial entsorgt worden war. Unter Berücksichtigung von Pflastersteinen, Kies und Schotter wurde eine Einbauhöhe von 56,59 cm ermittelt, die einem Neubau entspreche.
- Auch der Tatbestand der wesentlichen Verbesserung war erfüllt, was einerseits auf den Ersatz des löchrigen Asphaltbelags durch das Verbundsteinpflaster, andererseits auf ein höheres, Wasserpfützen vermeidendes Gefälle zurückgeführt wurde.

Ob der Landwirt sich mit seiner Auffassung, die Hofbefestigung lediglich zeitgemäß modernisiert zu haben, was zu Erhaltungsaufwand führen würde, durchsetzen kann, ist fraglich. Das FG hat nämlich keine Revision zugelassen. Da das Urteil jedoch vorläufig nicht rechtskräftig ist, dürfte davon auszugehen sein, dass Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt wurde.

Erleichtert: Aufzeichnungspflichten bei gemeinschaftlicher Tierhaltung

Ob eine gemeinschaftliche Tierhaltung zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder zu solchen aus Gewerbebetrieb führt, hängt insbesondere davon ab, ob die Anforderungen des § 51a BewG erfüllt werden. Sowohl die zulässigen Tierbestände der einzelnen Landwirte wie auch die der Gemeinschaft selbst müssen nach Abs. 1 Satz 2 dieser Vorschrift durch besondere, laufend geführte Verzeichnisse nachgewiesen werden.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) dürfen diese Verzeichnisse auch noch während einer Betriebsprüfung nachträglich erstellt werden. Denn aus der Anforderung, dass ein Verzeichnis laufend geführt werden muss, lässt sich nicht ableiten, dass die Aufzeichnungen auch zeitnah zu erstellen sind. Vielmehr erfordert eine laufende Aufzeichnung nur, dass die einzelnen Vorgänge in zeitlich zutreffender Reihenfolge dargestellt werden. Daher sind Aufzeichnungen auch dann noch als laufend anzusehen, wenn sie nicht unmittelbar nach dem jeweiligen Vorgang, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt vorgenommen wurden. Je größer der zeitliche Abstand zwischen Vorgang und Aufzeichnung ausfällt, umso mehr kann allerdings der Beweiswert der Aufzeichnungen beeinträchtigt werden. Damit konnte das Finanzamt seine Auffassung, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, nicht allein auf die nachträglichen Aufzeichnungen stützen.

Für nach dem 31.12.2024 beginnende Wirtschaftsjahre wird die Abgrenzung der Tierhaltung in dem neuen § 13b EStG geregelt. Dessen Abs. 1 Satz 3 fordert, dass die Voraussetzungen für eine gemeinschaftliche landwirtschaftliche Tierhaltung durch besondere, laufend und zeitnah zu führende Verzeichnisse nachzuweisen sind. Was unter

„zeitnah“ zu verstehen ist, lässt der Gesetzgeber leider offen. Der BFH hat sich zu „zeitgerechten“ Aufzeichnungen dahingehend geäußert, dass dieser in § 146 Abs. 1 AO verwendete Begriff nicht einheitlich, sondern anhand der Art des Geschäftsvorfalles auszulegen ist. Der nächste Streit scheint vorprogrammiert zu sein.

Steuerbare Leistung: Rücknahme der Klage gegen Schließung eines Bahnübergangs

Umsatzsteuer entsteht immer dann, wenn ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens eine Lieferung oder sonstige Leistung gegen Entgelt ausführt. Diese Voraussetzungen sind laut Bundesfinanzhof (BFH) auch dann erfüllt, wenn ein Landwirt seine Klage gegen einen die Schließung des Bahnübergangs zwischen seiner Hofstelle und seinen Feldern betreffenden Planfeststellungsbeschluss zurücknimmt und im Gegenzug dafür von der DB Netz AG Zahlungen erhält.

Ein Gutachter hatte eine Entschädigung von 191.245 € für den Verlust der Übergangsmöglichkeit ermittelt, die um den Gegenwert für die Nutzung eines Ersatzwegs von 62.875 € gemindert wurde, so dass sich zunächst 128.370 € Entschädigung zugunsten des Landwirts ergaben. Hinzu kamen weitere 83.812 € als Ausgleich für seine zusätzliche Einkommensteuerbelastung. Die Vereinbarung zwischen Landwirt und DB Netz AG wurde im Jahr 2005 getroffen, die Entschädigung von 128.370 € Ende 2006 ausgezahlt. Die restlichen Zahlungen erfolgten in 2008, 2011 und 2013.

Im Jahr 2013 kam ein Betriebsprüfer zu dem Ergebnis, dass eine umsatzsteuerbare Leistung vorliege, die nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG falle, sondern dem Regelsteuersatz von (seinerzeit) 16 % zu unterwerfen sei. Das Finanzamt erließ im Jahr 2014 mangels einer Umsatzsteuererklärung einen erstmaligen Umsatzsteuerbescheid für 2006 und setzte Umsatzsteuer in Höhe von 29.266 € ($212.182 € / 1,16 \times 0,16$) fest.

Der BFH bestätigte zwar die Umsatzsteuerbarkeit der Leistung, hob den Umsatzsteuerbescheid aber dennoch auf. Da der Landwirt wohl keine Istversteuerung beantragt hatte, somit der Sollversteuerung unterlag, war die Umsatzsteuer nicht für das Jahr 2006, sondern für das Jahr 2005 festzusetzen. Denn der Landwirt hatte seine Leistung in Form der Klagerücknahme im Zeitpunkt der Vereinbarung mit der DB Netz AG am 18.5.2005 erbracht. Und bei der Sollversteuerung entsteht die Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Leistungserbringung; auf den Zeitpunkt der Entgeltzahlung kommt es nicht an. Offen bleibt, ob das Finanzamt angesichts der Verjährung noch einen Umsatzsteuerbescheid für 2005 erlassen konnte.

Regelungsbedürftig: Maislieferung an Biogasanlage und Rücknahme von Gärresten

Fehlende vertragliche Regelungen eröffnen der Finanzverwaltung immer wieder Interpretationsmöglichkeiten, die unerwünschte steuerliche Nebenwirkungen auslösen. Das gilt vor allem dann, wenn enge Beziehungen zwischen den Beteiligten bestehen. So auch im Fall eines landwirtschaftlichen Betriebs in der Rechtsform einer KG, der Mais an eine von dem zu 50 % beteiligten Kom-

plementär betriebene Biogasanlage lieferte. Nach der Vergärung übernahm die KG die Gärreste und brachte sie als Dünger auf den von ihr bewirtschafteten Flächen aus. Das Finanzamt sah darin im Anschluss an eine Betriebsprüfung der KG drei eigenständige Leistungen:

- die Lieferung von Mais durch die KG an die Biogasanlage, die zunächst der Durchschnittssatzbesteuerung, nach Option der Regelbesteuerung unterlag,
- die Lieferung von Gärresten durch die Biogasanlage an die KG, laut Zollltarifauskunft zum ermäßigten Steuersatz, und
- eine Entsorgungsleistung der KG für die Biogasanlage zum Regelsteuersatz von 19 %.

Erst während des Einspruchsverfahrens wurde ein zwischen KG und Biogasanlagenbetreiber abgeschlossener Vertrag nachgereicht, der die Modalitäten der Maislieferung und der Gärsubstratrücknahme regelte. Dennoch setzte das Finanzamt Umsatzsteuer für die Entsorgungsleistungen fest.

Der dagegen gerichteten Klage hat das FG Münster stattgegeben, denn die KG hatte keine Entsorgungsleistung erbracht, sondern nur Mais geliefert und Gärreste bezogen. Ausschlaggebend für diese Beurteilung waren die zwischen den Beteiligten abgeschlossene schriftliche Vereinbarung, die Rechnungstellung und die tatsächlichen Umstände. Der Vertrag sah vor, dass

- die KG einen – im Urteil nicht bezifferten – Verrechnungspreis je Tonne Frischmasse sowie einen Bonus von 1,81 €/Tonne Frischmasse für die darin enthaltenen Nährstoffe erhalten sollte;
- die KG eine bestimmte Menge der Gärreste kostenfrei abzuholen und hierfür 5,00 €/m³ zu entrichten hatte.

Mit diesen Regelungen hatten die Vertragspartner eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass für die Entsorgung kein Entgelt gezahlt werden sollte. Dies entsprach auch der Interessenlage der Beteiligten, weil es sich bei dem Gärsubstrat um ein werthaltiges Abfallprodukt gehandelt hat. Daran änderte auch die Einschätzung eines Sachverständigen nichts, wonach der Wert des Gärsubstrats bei 18,00 €/m³ liege, der tatsächliche Preis jedoch vom Verhandlungsgeschick des Einkäufers abhängt. Zudem unterscheidet sich der Sachverhalt von der Entsorgung von Klärschlamm und Speiseresten, die gegen Entgelt und im Interesse des Liefernden erfolgen.

Kein Entgelt: Einbehalt einer Marktgebühr durch Vermarktungsgenossenschaft

Trotz entsprechender Unterlagen stellte sich im Fall einer mit Obst und Gemüse handelnden Vermarktungsgenossenschaft die Frage, ob sie entgeltliche Leistungen an ihre Mitglieder erbrachte hatte. Denn die Genossenschaft rechnete gegenüber ihren Mitgliedern dergestalt ab, dass sie von den erzielten Verkaufspreisen auf Vorstandsbeschlüssen beruhende Marktgebühren einbehielt, um so ihre durch den Weiterverkauf verursachten Kosten zu decken. Darin sah das Finanzamt entgeltliche Vermarktungsleistungen zugunsten der Mitglieder, die umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig sein sollten.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz folgte der Verwaltungsauffassung nicht. Entscheidend war aus Sicht des

FG, ob zwischen Genossenschaft und Mitgliedern ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung und einem Gegenwert begründet oder ob die Mitglieder nur mittelbar von Vorteilen der Genossenschaft profitieren. Dabei kommt es nicht darauf an, ob das Rechtsverhältnis schuld- oder gesellschaftsrechtlichen Charakter hat. Ein Leistungsaustausch kann unabhängig davon vorliegen, ob die Marktgebühr nur die Kosten der Genossenschaft deckt oder dieser darüber hinaus noch eine Marge bleibt. Im Streitfall war jedoch aus den folgenden Gründen nicht von einem entgeltlichen Leistungsaustausch auszugehen:

- Da die Lieferverträge stets einerseits zwischen Erzeugern und Genossenschaft sowie andererseits zwischen Genossenschaft und Einzelhändlern geschlossen wurden, lagen insoweit zwei getrennte Lieferungen vor. Daneben war kein Raum für eine weitere Leistungsbeziehung zwischen Genossenschaft und Erzeugern.
- Die Marktgebühr ist als Handelsspanne der Genossenschaft anzusehen, die diese wie jeder andere Zwischenhändler auch zur Deckung ihrer Kosten benötigt. Aus der Offenlegung dieser Marge gegenüber den Mitgliedern kann nicht auf einen Leistungsaustausch geschlossen werden.
- Die Genossenschaft erbringt zwar Vermarktungsleistungen im individuellen Interesse ihrer Mitglieder, mangels Entgelts ist dieser Leistungsaustausch jedoch nicht steuerbar. Eine Tätigkeit im Interesse der Mitglieder ist Zweck einer jeden Genossenschaft.

Die vom FG zugelassene Revision wurde eingelegt.¹⁹

Erfreulich: Keine Grunderwerbsteuer für Weihnachtsbaumkulturen

Eigentlich sorgen Weihnachtsbäume steuerlich nur dann für Aufmerksamkeit, wenn es um die Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts und die Anwendung des zutreffenden Steuersatzes geht. Nach einem neuen Urteil des FG Münster erweitert sich das Spektrum, denn das FG hat entschieden, dass der Verkauf von Weihnachtsbaumkulturen nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Im Urteilsfall hatte ein Land- und Forstwirt ein Grundstück mit Weihnachtsbaumkulturen von rund 112.000 m², ein benachbartes Grundstück mit knapp 10.000 m² sowie einen Weihnachtsbaumbestand ohne Grundstück erworben, beim letzteren Kauf aber den Pachtvertrag übernommen. Die vertraglich festgelegten Kaufpreise von 225.000 € für das erstgenannte Grundstück sowie von 87.050 € zuzüglich 10,7 % Umsatzsteuer für die aufstehende Weihnachtsbaumkultur unterwarf das Finanzamt der Grunderwerbsteuer von 6,5 %.

Im Gegensatz zum Finanzamt stufte das FG die Weihnachtsbäume nicht als wesentliche Bestandteile des Grundstücks ein, weil diese nicht dauerhaft, sondern nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden seien. Dies ergibt sich daraus, dass die

Verbindung von Bäumen und Grundstück von vornherein zeitlich begrenzt ist, auch wenn kein konkreter Zeitpunkt für die Auflösung der Verbindung feststeht. Daher stellen Weihnachtsbäume ebenso wie Bäume von Baumschulen und forstwirtschaftliche Pflanzungen keine wesentlichen Grundstücks-, sondern typischerweise Scheinbestandteile dar. Für die beabsichtigte Entnahme der Weihnachtsbäume sprachen die entsprechende Regelung im Kaufvertrag, der gesonderte Erwerb des Bestandes auf dem gepachteten Grundstück sowie die ertragsteuerliche Zuordnung zum Umlaufvermögen.

Auch die – aus umsatzsteuerlichen Gründen erforderliche – Aufteilung des Kaufpreises auf Grundstück und Weihnachtsbaumkultur ist anzuerkennen. Nach Veröffentlichungen des Landesamts für Statistik betrug der durchschnittliche Hektarpreis in dieser Region 19.940 €, der von den Parteien vereinbarte Kaufpreis dagegen mehr als 20.000 €/ha.

Die vom FG wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassene Revision wurde eingelegt. Damit sind nun zwei Verfahren beim Bundesfinanzhof (BFH) zu dieser Problematik anhängig, denn das FG Düsseldorf ist im Fall eines 11 ha großen forstwirtschaftlichen Grundstücks mit teils hiebreifem Baumbestand zum gleichen Ergebnis gelangt.

Genehmigt: Tarifglättung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Mit § 32c EStG wurde bereits im Jahr 2016 eine Steuervergünstigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft eingeführt, mit deren Hilfe die Folgen von Gewinnsschwankungen, etwa nach Ernteausfällen oder Preisänderungen am Markt gemindert werden sollen. Bezogen auf einen Zeitraum von jeweils drei Jahren wird die bisher entrichtete Einkommensteuer um den Betrag ermäßigt, um den sie die Steuer übersteigt, die sich ergibt, wenn die Einkünfte der drei Veranlagungszeiträume gleichmäßig auf diesen Zeitraum verteilt werden.

Die jeweils dreijährigen Betrachtungszeiträume umfassen die Veranlagungszeiträume 2014 bis 2016, 2017 bis 2019 sowie 2020 bis 2022. Die Tarifermäßigung kann damit erstmals mit dem Einkommensteuerbescheid 2016 für die Veranlagungszeiträume 2014 bis 2016 gewährt werden. Eine weitere Ermäßigung kommt dann mit dem Einkommensteuerbescheid 2019 in Betracht. Die Regelung ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden.

Bislang konnte die Tarifglättung nicht angewendet werden, weil die Zustimmung der EU-Kommission noch ausstanden hat. Nachdem diese Ende 2019 erteilt wurde, ist die Regelung zum 30.01.2020 in Kraft getreten. Die Tarifglättung wird nur auf Antrag gewährt, das BMF hat die erforderlichen Formulare samt Excel-Datei und Arbeitshilfe am 6.5.2020 online gestellt. Bei der Antragstellung ist zu beachten, dass § 32c EStG durch das Gesetz vom 12.12.2019 neu gefasst und die Inanspruchnahme der Regelung von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig gemacht wurde.