

Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft

Im Dezember 2024
KBL 83/24

Sehr geehrte Damen und Herren,

der vorliegende Informationsbrief startet mit einem Urteil, in dem sich der BFH grundsätzlich mit der Liebhaberei in der Land- und Forstwirtschaft auseinandersetzt. Weitere Themen sind Tierzucht und -haltung, Genossenschaften, Umsatzsteuernachzahlungen, die Tarifiermäßigung für Land- und Forstwirte, Brennereien, Betriebsübertragung, Windkraft- und Photovoltaikanlagen sowie Kfz-Steuer.

Mit freundlicher Empfehlung und besten Grüßen

Gewinnerzielungsabsicht: Zeitlicher und inhaltlicher Beurteilungsrahmen

Bereits in KLB 79/22 wurde über eine Entscheidung des FG Mecklenburg-Vorpommern zur Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben berichtet. Diese betraf einen Kaufmann, der zunächst einen Gutshof sowie in der Folgezeit eine Vielzahl von Grundstücken erworben hatte. Anfangs betrieb er ein Einzelunternehmen, später wurde Betriebsvermögen zu Buchwerten in eine KG eingebracht, welche die restlichen Grundstücke pachtete. Die negativen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von insgesamt ca. 3 Mio. EUR konnten vorläufig mit positiven Einkünften verrechnet werden. Mangels Gewinnerzielungsabsicht änderte das Finanzamt später allerdings die Bescheide und machte den Verlustabzug rückgängig. Die dagegen eingelegte Klage wurde vom FG aus insbesondere folgenden Gründen abgewiesen:

- Es fehle ein Betriebskonzept. Konzepte von landwirtschaftlichen Beratern bzw. Sachverständigen ohne Aussagen zur Entwicklung von Umsatzerlösen bzw. von Gewinnen und Verlusten könnten dieses Manko nicht ausgleichen.

- Es wurden keine strukturellen Änderungen des Betriebs vorgenommen, 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, sei insoweit ein privates Motiv für die Fortführung des Betriebs.
- Stille Reserven und damit zu erwartende Veräußerungsgewinne seien bei der Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht nicht anzusetzen, weil sie nicht in einem Betriebskonzept berücksichtigt worden seien.

Der dagegen gerichteten Revision hat der BFH nun stattgegeben, die Vorentscheidung aufgehoben und die Sache zur erneuten Beurteilung an das FG zurückverwiesen. Mit der Zurückverweisung verbunden ist ein umfangreicher Katalog von Aspekten, die das FG zu beachten hat, die aber auch allgemein für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben relevant sind. Aus der Entscheidung des BFH sind folgende Punkte hervorzuheben:

- Die Gewinnerzielungsabsicht ist für einen Betrieb der Landwirtschaft und für einen Betrieb der Forstwirtschaft

grundsätzlich getrennt zu prüfen. Wirtschaftlich handelt es sich um völlig unterschiedliche Betriebszweige, deren Arbeitsweise, Arbeitsmittel und Produktionserzeugnisse einerseits sowie Absatzmarkt und Gewinnaussichten andererseits nicht vergleichbar sind.

- Weiterhin ist zu prüfen, ob ein forstwirtschaftlicher (Teil-)Betrieb unterhalten wurde. Bejahendenfalls ist festzustellen, ob dieser Betrieb von seiner Eröffnung bis zur Einbringung in die KG einen Totalgewinn oder -verlust erwirtschaftet hat. Dabei sind die laufenden Periodenergebnisse und die in den Forstflächen und in den Beständen vorhandenen stillen Reserven einzubeziehen.
- In gleicher Weise ist der Totalgewinn oder -verlust des landwirtschaftlichen Betriebs unter Berücksichtigung der stillen Reserven zu ermitteln.
- Die Berücksichtigung der stillen Reserven hängt nicht davon ab, ob sie in einem bei Betriebsbeginn vorliegenden Betriebskonzept angesetzt oder in nachprüfbarer Weise bei Betriebsbeginn festgehalten worden sind. Allerdings dürfen rein spekulative stille Reserven nicht angesetzt werden.
- Wenn das FG im zweiten Rechtsgang zur Auffassung gelangt, dass der Kläger mit seinem landwirtschaftlichen Betrieb auch unter Ansatz der stillen Reserven einen Totalverlust erlitten hat, ist weiterhin zu prüfen, ob und in welchem Umfang die Verluste dennoch steuerlich zu berücksichtigen sind. Für die Annahme des FG, der Kläger habe den Betrieb aus im persönlichen Bereich liegenden Gründen geführt, reichen die bisher getroffenen Feststellungen nicht aus.

Tierzucht und Tierhaltung: Mitunternehmerstellung der Gesellschafter

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG auch die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer bzw. Mitunternehmer anzusehen sind, wenn die Voraussetzungen des § 51a BewG erfüllt sind. Es muss sich danach insbesondere um Inhaber landwirtschaftlicher Betriebe mit landwirtschaftlich genutzten Flächen und mit hauptberuflicher landwirtschaftlicher Tätigkeit handeln, die gemeinsam über die erforderlichen Vieheinheiten verfügen. Der BFH hat hierzu nun entschieden, dass im Fall der Beteiligung einer land- und forstwirtschaftlich tätigen GbR an einer Tierhaltungsgemeinschaft in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft alle Mitunternehmer der Gesellschaft als Inhaber bzw. Mitinhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft im Sinne von § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) BewG anzuerkennen sind.

Das Finanzamt hatte die Mitunternehmerstellung dagegen verneint, die Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb qualifiziert und auf die Verluste das Ausgleichs- und Abzugsverbot des § 15 Abs. 4 EStG angewendet, konnte sich damit aber in beiden Instanzen nicht durchsetzen.

Genossenschaft: Körperschaftsteuer infolge Herabsetzung der Geschäftsanteile

In Zusammenhang mit dem Übergang vom Anrechnungszum Teileinkünfteverfahren wurde geregelt, dass die als EK 02 ausgewiesenen steuerfreien Vermögensmehrungen ausschüttungsunabhängig nachversteuert werden sollten, sofern nicht ein Antrag auf Weiteranwendung nach

§ 38 KStG gestellt wurde. Danach kommt es nur dann zu einer Körperschaftsteuer auslösenden Verwendung, wenn Leistungen an Gesellschafter den um den Betrag des EK 02 geminderten ausschüttbaren Gewinn übersteigen. Hiervon ausgenommen sind wiederum Auszahlungen von Geschäftsguthaben durch Genossenschaften an ausscheidende Mitglieder.

Vor diesem Hintergrund hatte eine von der Körperschaftsteuer befreite Molkereigenossenschaft, an der Landwirte in Abhängigkeit von den gelieferten Mengen beteiligt waren, 2017 beschlossen, den Wert der Genossenschaftsanteile von 75 EUR auf 1 EUR herabzusetzen. Der Gesamtbetrag wurde im Jahresabschluss 2017 als Verbindlichkeit passiviert und im Folgejahr an die Mitglieder ausbezahlt. Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde die Kapitalherabsetzung als steuerpflichtige Leistung eingestuft und Körperschaftsteuer gegen die Genossenschaft festgesetzt.

Der BFH hat die Auffassung des Finanzamts letztlich bestätigt. Das EK 02 wurde für Leistungen verwendet, da diese Leistungen den um den Bestand des EK 02 geminderten ausschüttbaren Gewinn überstiegen haben. Allerdings stellen Rückzahlungen von Geschäftsguthaben an ausscheidende Mitglieder keine Leistungen dar, soweit es sich dabei um aus Gewinnrücklagen umgewandeltes Nennkapital handelt. Da die Genossenschaft über keinen ausschüttbaren Gewinn verfügte, war aus Sicht des BFH entscheidend, dass die Auszahlungen an bestehende Mitglieder erfolgten. Nur Zahlungen an ausscheidende Mitglieder sind hiervon ausgenommen.

Ermäßigte Besteuerung: Nachzahlung von Umsatzsteuer für mehrere Jahre

Außerordentliche Einkünfte aus Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit können nach § 34 Abs. 1 EStG nach der sog. Fünftelregelung ermäßigt besteuert werden. Von dieser Regelung profitierte ein in der Rechtsform einer KG betriebener, bilanzierender und die Durchschnittsatzbesteuerung anwendender Schweinemastbetrieb, der seine Erzeugnisse jahrelang an einen einzigen Abnehmer geliefert hatte. Letzterer hatte jeweils durch Gutschriften abgerechnet und hierbei die Umsatzsteuer von 2011/2012 bis 2016/2017 versehentlich mit nur 7 % statt 10,7 % angesetzt. Nachdem dies aufgefallen war, hatten sich die KG und der Abnehmer darauf verständigt, dass der Differenzbetrag nachgezahlt werden solle, was letztlich im Juli 2018 geschah. Das Finanzamt unterwarf die Einkünfte in den Jahren 2017 und 2018 jeweils der „normalen Besteuerung“.

Dagegen stellt die in einer Summe geleistete Nachzahlung nach Auffassung des FG Münster eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit der KG dar, denn dadurch wurden unstrittige Ansprüche der KG aus Lieferungen im genannten Zeitraum erfüllt. Dies gilt ungeachtet dessen, dass die Nachzahlung auf zwei Feststellungsjahre zu verteilen ist, denn dies ist lediglich eine Folge der für Landwirte geltenden Wirtschaftsjahre. Insoweit liegt eine Ausnahme von dem Grundsatz vor, dass nur einmalige Zuflüsse als außerordentliche Einkünfte anzuerkennen sind.

Der im Juli 2018 gutgeschriebene Ertrag ist der KG zusammengeballt zugeflossen und löst infolgedessen eine höhere Progression in den Veranlagungsjahren 2017 und 2018 aus. Dies folgt daraus, dass die KG die nachgezahlten Beträge für 2011/2012 bis einschließlich 2016/2017 bei korrekten Gutschriften in den jeweiligen Wirtschaftsjahren erzielt und in der Buchführung erfasst hatte.

Die einmalige Nachzahlung der Umsatzsteuer war atypisch; sie beruhte darauf, dass den Beteiligten die Fehlerhaftigkeit der Gutschriften bis 2018 nicht bewusst war. Andernfalls hätte die KG die jeweils fehlenden Beträge als Forderungen aktivieren müssen. Da die KG keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen musste, ist die Nachzahlung in vollem Umfang als Erlös anzusehen, der bereits in den (bestandskräftigen) Vorjahren hätte erfasst werden müssen. Bei der Nachzahlung in einem Betrag handelt es sich um einen atypischen Geschäftsvorfall als Folge einer über mehrere Jahre fehlerhaften Abwicklung des Liefervertrags. Auf ein mögliches Verschulden der KG kommt es nicht an. Anhaltspunkte dafür, dass derartige Berichtigungen von Gutschriften häufiger im Bereich der Landwirtschaft vorkommen, sind nicht ersichtlich.

Verfassungsgemäß: Tarifiermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Land- und Forstwirten eröffnet § 32c EStG nach Ablauf von drei Veranlagungszeiträumen die Möglichkeit, eine Tarifiermäßigung zu beantragen, um Nachteile bei witterungs- oder klimabedingt schwankenden Einkünften auszugleichen. Letztere können infolge des progressiven Einkommensteuertarifs zu erheblichen Belastungen führen.

Einen solchen Antrag hatte ein Ehepaar aus Niedersachsen gestellt, bei dem die sog. Günstigerprüfung hinsichtlich des Kinderfreibetrags bzw. Kindergelds zu wechselnden Ergebnissen geführt hatte. So wurde bei der Veranlagung für das Jahr 2014 der Kinderfreibetrag abgezogen und der Kindergeldanspruch der Einkommensteuer hinzugerechnet; für das Jahr 2016 minderte der Kindergeldanspruch dagegen nicht das Einkommen, eine Hinzurechnung zur Einkommensteuer erfolgte daher nicht. Nachdem diese Berechnung keine Tarifiermäßigung ausgelöst hatte, beantragten die Eheleute, bei der Berechnung der fiktiven tariflichen Einkommensteuer nach § 32c Abs. 2 Satz 2 EStG für das Jahr 2014 von der tariflichen Einkommensteuer zuzüglich des hinzugerechneten Kindergeldanspruchs auszugehen.

Einspruch und Klage hatten jedoch keinen Erfolg. Das FG räumt zwar ein, dass eine Berechnung ohne Berücksichtigung der Kinder zu einer Steuererstattung führen würde, die gesetzeskonforme Berechnung durch das Finanzamt aber nicht zu beanstanden ist.

Der Gesetzgeber hat laut Gesetzesbegründung nur eine Glättung des Tarifs bezweckt. Keine Rolle sollte dabei spielen, wie die unterschiedlichen tariflichen Steuern zustande kommen. Anderenfalls hätte der Gesetzgeber konkrete Vorgaben zur Berechnung machen müssen. Die hierfür vorgesehenen Regelungen in Abs. 4 der Vorschrift, wonach bestimmte Einkünfte aus der Berechnung ausgenommen werden, enthalten aber nur Gewinne, welche eine anderweitige steuerliche Begünstigung erfahren, um keine Doppelbegünstigung zu gewähren. Hinzu kommt, dass die Berechnung möglichst einfach gehalten werden sollte und dass der Regelung keine generelle Benachteiligung von Familien mit Kindern zu entnehmen ist.

Wesentlich mehr Raum in der Entscheidung des FG als die Begründung der Klageabweisung nehmen die Ausführungen zur generellen Verfassungswidrigkeit der Tarifiermäßigung ein. Diese werden insbesondere darauf gestützt, dass einerseits allein Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft begünstigt werden, andererseits nicht danach differenziert wird, ob Gewinnchwankungen in der Land- und Forstwirtschaft auf den Klimawandel zurückzuführen sind oder andere Ursachen haben.

Umsatzsteuer: Keine Durchschnittssatzbesteuerung für Brennereien?

Für die Durchschnittssatzbesteuerung von Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten enthält § 24 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG eine eigenständige Regelung. Diese gilt laut Finanzverwaltung u.a. für Wein, Obstwein, Alkohol und Spirit, nicht jedoch für Trinkbranntwein, Branntweinerzeugnisse, Weinbrand, Obstschnäpse und -liköre. Letztere unterliegen der Regelbesteuerung, sofern nicht aus Vereinfachungsgründen nach UStAE 24.6 doch die Durchschnittssatzbesteuerung angewendet werden kann.

Vor diesem Hintergrund ist eine Entscheidung des FG Baden-Württemberg zu einem Kleinbrenner zu sehen, der an Laufkundschaft veräußerte Obstbrände nach Durchschnittssätzen, den an einen Großhändler gelieferten Rohalkohol nach Regelsätzen versteuert hatte. Den Antrag, auch Letzteren nach Durchschnittssätzen zu versteuern, lehnte das Finanzamt ab und wurde darin vom FG bestätigt. Das FG führt in diesem Zusammenhang insbesondere aus, dass

- der Kläger zwar unstreitig ein landwirtschaftlicher Erzeuger ist, die Gewinnung von Rohalkohol aus dem erzeugten Obst aber nicht mehr im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebs im Sinne von § 24 UStG stattfindet;
- die Brennerei und damit die Herstellung von Alkohol umsatzsteuerrechtlich keinen landwirtschaftlichen Nebenbetrieb darstellt;
- der Destillationsvorgang nicht als landwirtschaftliche Dienstleistung anzusehen ist;
- eine Destillieranlage kein Mittel ist, das normalerweise in einem landwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird.

Das FG hat die Revision zum BFH zwecks Rechtsfortbildung zugelassen und ausdrücklich darauf hingewiesen, dass seine Auffassung der der Finanzverwaltung widerspricht. Ob die Revision eingelegt wurde, ist nicht bekannt.

Betriebsübertragung: Umfang der wesentlichen Betriebsgrundlagen

Die Übertragung eines land- bzw. forstwirtschaftlichen Betriebs zu Buchwerten auf den Hofnachfolger erfordert nach dem Bayerischen Landesamt für Steuern u.a., dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übergehen. Hierzu zählen die Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes Gewicht für die Betriebsführung besitzen.

Bei einem bestehenden (Teil-)Betrieb der Forstwirtschaft können auch einzelne forstwirtschaftliche Flächen das Merkmal eines selbstständigen Teilbetriebs erfüllen. Es genügt, wenn von einem Forstareal eine räumlich zusammenhängende Waldfläche von einer Größe abgetrennt oder übertragen oder veräußert wird, die der Erwerber als selbstständiges, lebensfähiges Forstrevier fortführen kann.

Bei (Teil-)Betrieben der Landwirtschaft ist Folgendes zu beachten:

- Grund und Boden: Landwirtschaftliche Grundstücke in einem Umfang von bis zu 10 % der landwirtschaftlichen Nutzflächen stellen im Allgemeinen keine wesentliche Betriebsgrundlage dar. Folglich gefährdet der Rückbehalt von bis zu 10 % der landwirtschaftlichen

Nutzflächen die unentgeltliche Betriebsübertragung nicht. In die Berechnung der 10 %-Grenze sind alle im Eigentum des Betriebsinhabers stehenden landwirtschaftlichen Nutzflächen, die zum Betriebsvermögen gehören, einzubeziehen. Auf die Nutzung der einzelnen Fläche (aktive Bewirtschaftung, Verpachtung, Brachliegen usw.) kommt es nicht an.

- Wirtschaftsgebäude (z.B. Stallungen, Scheunen) stellen grundsätzlich keine funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen dar, sofern ihnen im Rahmen der (aktiven) Bewirtschaftung nicht ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung zu. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn der Betrieb mit Viehhaltung bewirtschaftet wird.
- Totes und lebendes Inventar gehört in der Regel nicht zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen, sofern nicht ein Pachtbetrieb vorliegt.

Wurden vor dem 1.1.2025 weniger als 90 % der gesamten landwirtschaftlichen Eigentumsflächen, jedoch mindestens 90 % der selbstbewirtschafteten landwirtschaftlichen Eigentumsflächen übertragen, ist es nicht zu beanstanden, wenn für die Übertragung die Buchwertfortführung in Anspruch genommen wird. Voraussetzung hierfür ist ein übereinstimmender Antrag des Übergebers und des Übernehmers. Erklärt der Übergeber keine Entnahme aus der Übertragung der Grundstücke und führt der Übernehmer die Buchwerte fort, liegt ein konkludenter Antrag vor. Der Antrag kann nicht mehr gestellt werden, wenn der Erlass oder die Änderung der Steuerbescheide für den Veranlagungszeitraum der Übertragung verfahrensrechtlich ausgeschlossen ist.

Bewertung: Grundstücke mit Windkraft- oder Freiflächenphotovoltaikanlagen

Angesichts der zunehmenden Zahl an mit Windkraft- oder Freiflächenphotovoltaikanlagen bebauten Grundstücken haben die Obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt zu deren Bewertung Stellung genommen:

- Derartige Flächen sind dem Grundvermögen zuzurechnen; Windkraft- und Photovoltaikanlagen stellen nicht zu berücksichtigende Betriebsvorrichtungen dar.
- Für die Wertermittlung ist der Bodenrichtwert anzusetzen, der zuletzt ermittelt wurde, sofern er die entsprechende Nutzung berücksichtigt.
- Liegt kein solcher Bodenrichtwert vor, verfügt aber der Gutachterausschuss über anderweitige geeignete Daten, z.B. über Faktoren zum Bodenrichtwert für Ackerland oder zur Bodenwertermittlung von Grundstücken mit Windkraft- oder Photovoltaikanlagen, sind diese anzuwenden.
- Liegen keine derartigen Werte vor, wird der Bodenwert anhand der jährlichen Erträge aus der Nutzung des Grund und Bodens für den Betrieb der Anlage abge-

leitet. Durch Umrechnung eines laufenden Ertrags oder einer regelmäßigen Geldleistung auf den gegenwärtigen Kapitalwert wird die Ertragslage des Grund und Bodens abgebildet.

- Der Bodenwert wird dann ermittelt als Summe aus dem über die auf volle Jahre abgerundete Restlaufzeit des Nutzungsrechts kapitalisierten jährlichen Nutzungsentgelt und dem über die auf volle Jahre abgerundete Restlaufzeit des Nutzungsrechts abgezinsten Bodenwert für Ackerland- oder Forstflächen. Der Kapitalisierung des jährlichen Ertrags und der Abzinsung des Bodenwerts sind jeweils dieselbe Restlaufzeit und typisierend derselbe Zinssatz in Höhe von 6 % zugrunde zu legen. Die Kapitalisierungs- bzw. Abzinsungsfaktoren sind jeweils der Anlage 21 bzw. 26 BewG zu entnehmen.
- Als Nutzungsentgelt ist grundsätzlich das tatsächlich vereinbarte jährliche Entgelt für die Verpachtung der Fläche anzusetzen. Kann dieses nicht den vertraglichen Vereinbarungen entnommen werden, etwa bei variabler Höhe der Pacht, kann z.B. auf den durchschnittlichen Pachtertrag der vorangegangenen drei Wirtschaftsjahre zurückgegriffen werden.
- Wurde die Anlage auf einer Eigentumsfläche des Betreibers errichtet, ist von einem fiktiven Nutzungsentgelt auszugehen, das sich an den regional marktüblichen Nutzungsentgelten bzw. Pachterträgen für derartige Nutzungen orientiert. Bei Windkraftanlagen können hilfsweise 6 % des jährlichen Ertrags (Nettoeinspeisungsvergütung und Eigenverbrauch) der Anlage der letzten drei Jahre vor dem Bewertungsstichtag angesetzt werden.

Lohnunternehmer: Kfz-Steuerbefreiung allein bei Fahrzeugverwendung für Landwirtschaft

Das Halten von Zugmaschinen und anderen Fahrzeugen eines Lohnunternehmers ist von der Kraftfahrzeugsteuer befreit, solange diese Fahrzeuge ausschließlich zur Durchführung von Lohnarbeiten für land- oder forstwirtschaftliche Betriebe verwendet werden. Begünstigt ist auch das Halten von Fahrzeugen von Gewerbetreibenden, sofern die Arbeiten nur für land- oder forstwirtschaftliche Betriebe, nicht auch im Rahmen des Gewerbebetriebs ausgeführt werden. Die Arbeiten des Lohnunternehmers müssen unmittelbar – nicht nur mittelbar – einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb zugutekommen. Es genügt nicht, dass ein Fahrzeug „wie von einem Land- oder Forstwirt“ genutzt wird.

Die Abgrenzung zwischen einer unmittelbaren und einer nur mittelbaren Förderung, die bei der Beurteilung einer Verwendung des Fahrzeugs für land- oder forstwirtschaftliche Betriebe erforderlich ist, hat nach den Gesamtumständen des Einzelfalls zu erfolgen. Ein Bedürfnis nach der Festlegung abschließender abstrakter Mindestvoraussetzungen für einen landwirtschaftlichen Betrieb in sachlicher oder zeitlicher Hinsicht besteht laut BFH nicht.