



Online-Version
inklusive

Eisele · Seitz · Sterzinger · Vogt

Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft

11. Auflage

LESEPROBE



Klimaneutral
Druckprodukt

ClimatePartner.com/16605-2105-1001

► **nwb**

Leseprobe entnommen aus „Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft“
ISBN 978-3-482-**68251-3**

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2023
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft

Von

Dipl.-Fw. (FH), Verw.-Dipl. Dirk Eisele

Dipl.-Fw. (FH), LL.B. Thomas Seitz

Regierungsdirektor Dr. Christian Sterzinger

Dipl.-Fw. (FH) Renate Vogt

unter Mitarbeit von Dipl.-Fw. (FH) Michael Merx und

Regierungsdirektor Dieter J. Zens

11., aktualisierte Auflage

Vorwort

Der Befund, dass die Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft in der täglichen Praxis von Steuerberatung und Verwaltung – steuerartenübergreifend – zahlreiche Fragen und Gestaltungsprobleme aufwirft, hat unverändert Bestand. Diesem Umstand Rechnung tragend, zeichnet der vorliegende Band in gewohnt verlässlicher Qualität und Tiefe die Entwicklungen aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Finanzverwaltung unter Berücksichtigung einschlägiger Literaturmeinungen seit Erscheinen der Voraufgabe im Jahr 2021 nach.

Im Bereich der Einkommensteuer wurden insbesondere die verlängerten Fristen zur Bewältigung der Corona-Krise (vgl. §§ 6b, 7g EStG, RfE) sowie die neuen bzw. geänderten Verwaltungsanweisungen zur Bewertung von Brennholzentnahmen, zu den Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG, zur Realteilung land- und forstwirtschaftlicher Mitunternehmenschaften (vgl. § 14 Abs. 3 EStG), zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Biogasanlagen, zur parzellenweisen Verpachtung (Nichtanwendung der BFH-Rechtsprechung zur Übergangsregelung) und zu den Regelungen zum Forstschäden-Ausgleichsgesetz eingearbeitet. Zudem wurde die aktuelle Rechtsprechung u. a. zu nachfolgenden Themenbereichen berücksichtigt: Übertragung und Überführung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen aus einer Mitunternehmenschaft, Verpächterwahlrecht bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Vorbehaltsnießbrauch, Ehegatten-Mitunternehmenschaften, Entnahme von Flächen im Falle einer Nutzungsänderung.

Was den Fortgang des Reformprozesses zur Grundsteuer anlangt, so sind in die hiesige Neuauflage die umfangreichen Anwendungserlasse der Finanzverwaltung zum grundsteuerlichen Bewertungsrecht und Grundsteuerrecht eingeflossen. Mit den koordinierten Ländererlassen vom 22.6.2022 (BStBl 2022 I S. 1171) zur Anwendung des Grundsteuergesetzes ab 1.1.2025 wurde der Kanon der abgestimmten Verwaltungsanweisungen zur Umsetzung der Grundsteuerreform 2022/2025 nach Bundesrecht komplettiert, nachdem die Finanzverwaltung bereits mit koordinierten Ländererlassen vom 9.11.2021 zur Bewertung des Grundbesitzes – Allgemeiner Teil und Grundvermögen – (BStBl 2021 I S. 2334) sowie ebenfalls vom 9.11.2021 zur Bewertung des Grundbesitzes – land- und forstwirtschaftliches Vermögen – (BStBl 2021 I S. 2369) ihre für die Bewertungs- und damit auch Beratungspraxis wichtige Auslegung der neuen Rechtsmaterie dokumentiert hatte. Darüber hinaus sind erstmals die verwaltungsseitigen Äußerungen zu Agri-Fotovoltaik-Anlagen und deren Abgrenzung für Zwecke der Einheits-, Grundsteuer- und Grundbesitzbewertung in die Darstellung eingegangen.

Im Bereich des Umsatzsteuerrechts ist an dieser Stelle insbesondere der Hinweis auf die durch das Gesetz zur Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben im Umsatzsteuerrecht und das Achte Gesetz zur Änderung von Verbrauchssteuergesetzen eingetretenen Änderungen des § 24 UStG angezeigt.

Das Autorenteam, das von Berufs wegen mit der steuerlichen Materie vertraut ist, hat ein Buch von Praktikern für Praktiker geschrieben. Demzufolge legen Verlag und Autorenteam großen Wert auf eine verständliche und nutzerorientierte Darstellung des komplexen Stoffes. Eine klare Gliederung, umfangreiche weiterführende Hinweise auf Literatur- und Verwaltungsäußerungen sowie zahlreiche Übersichten ermöglichen der Leserschaft wie gewohnt eine vertiefte Auseinandersetzung mit der Rechtsmaterie zur Beantwortung der unterschiedlichsten Fragestellungen auf diesem Rechtsgebiet.

Für Hinweise, Anregungen und Kritik aus dem Leserkreis sind Verlag und Autorenteam offen und dankbar.

Herne, im Januar 2023

Verlag und Autorenteam

INHALTSÜBERSICHT

Vorwort	5
Inhaltsverzeichnis	11
Literaturverzeichnis	41
Abkürzungsverzeichnis	69
A. Einführung, Überblick	81
I. Allgemeines	81
II. Struktur der Landwirtschaft	84
III. Aktuelle Gesetzgebungsverfahren	87
IV. Geplante Gesetzgebungsverfahren	88
B. Einkommensteuer	89
I. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	89
II. Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben	117
III. Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten	122
IV. Liebhaberei – Gewinnerzielungsabsicht	132
V. Gewinnermittlung	145
VI. Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns (Gewinnthesaurierung)	336
VII. Tarifiermäßigung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft	343
VIII. Beteiligung Dritter an land- und forstwirtschaftlichen Betrieben – Gesellschaften	352
IX. Einräumung von Nutzungsrechten und Betriebsübertragungen	391
X. Sonstige einkommensteuerrechtliche Vorschriften für Land- und Forstwirte; Sonderfragen der Besteuerung	513
C. Bewertung für Zwecke der Grundsteuer und Grundbesitzbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer	668
I. Grundlagen der Einheitsbewertung und allgemeine Bewertungsvorschriften	670
II. Besondere Bewertungsvorschriften für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen	678

	Seite
III. Feststellung der Einheitswerte	696
IV. Ermittlung des Ersatzwirtschaftswerts in den neuen Bundesländern (§ 125 BewG)	718
V. Bewertung des Grundbesitzes für die Grundsteuer ab 1.1.2025	725
VI. Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer (Grundbesitzbewertung)	765
D. Substanzsteuern	812
I. Grundsteuer	812
II. Erbschaft- und Schenkungsteuer	823
E. Umsatzsteuer	850
I. Allgemeines	850
II. Besteuerung nach Durchschnittssätzen	864
III. Steuerschuldner nach § 13b UStG	947
IV. Geschäftsveräußerung im Ganzen	948
V. Steuerbefreiungen und Nichtanwendung von § 9 UStG (§ 24 Abs. 1 Satz 2 UStG)	950
VI. Behandlung der land- und forstwirtschaftlichen Umsätze mit Auslandsbezug	953
VII. Steuersätze	962
VIII. Vorsteuerabzug (§ 24 Abs. 1 Satz 3 und 4 UStG)	971
IX. Rechnungsausstellung (§ 24 Abs. 1 Satz 5 UStG)	990
X. Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten	992
XI. Verzicht auf die Durchschnittssatzbesteuerung und Widerruf (§ 24 Abs. 4 UStG)	995
F. Grunderwerbsteuer	1013
I. Vorbemerkung – Rechtsgrundlage	1013
II. Steuerpflichtiger Grunderwerb – Begriff des Grundstücks	1013
III. Nicht steuerbare Vorgänge im Flurbereinigungsverfahren	1016
IV. Steuerbefreiungen	1019
V. Bemessungsgrundlage	1023
VI. Steuersatz	1025

	Seite
G. Kraftfahrzeugsteuer	1027
I. Rechtlicher Rahmen	1027
II. Kraftfahrzeugsteuervergünstigung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft	1028
H. Verfahrensfragen	1043
I. Überblick über die Besteuerungsverfahren	1043
II. Außenprüfung (Betriebsprüfung)	1051
III. Rechtsbehelfe und Rechtsmittel	1053
IV. Verbindliche Auskunft	1054
Stichwortverzeichnis	1057

B. Einkommensteuer

I. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

1. Begriff, Allgemeines

Der Umfang der Einkünfte, die als Einkünfte aus LuF der Einkommensbesteuerung zugrunde gelegt werden, ist in § 13 Abs. 1 und 2 EStG umschrieben. § 13 EStG enthält **keine allgemeine Begriffsbestimmung**; er zeigt aber die **wesentlichen Betriebsarten** auf, die steuerlich regelmäßig zu Einkünften aus LuF führen. Die Einkünfte aus den verschiedenen Betriebsarten werden dabei einzeln aufgezählt. Die Aufzählung ist erforderlich, um einerseits die Besteuerungstatbestände in gesetzlich notwendiger Klarheit festzulegen, was mit einer allgemeinen Begriffsbestimmung nicht zu erreichen wäre, und andererseits eine Abgrenzung sowohl zu den anderen Einkunftsarten des EStG als auch – wegen mitunter unterschiedlicher Voraussetzungen und steuerlicher Folgen (z. B. Umfangbegrenzung bei Tierzucht und Tierhaltung; verschiedene Steuersätze bei außerordentlichen Einkünften aus Forstwirtschaft; Einbeziehung von Gewinnen aus bestimmten Betriebsarten bei der Gewinnermittlung nach § 13a EStG) – zwischen den einzelnen Betriebsarten innerhalb der Einkunftsart „LuF“ zu erreichen. 37

Die Einkünfte aus LuF gehören, neben denen aus Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit, zu den Gewinneinkünften.¹ Voraussetzung für die Einordnung unter diese drei Einkunftsarten ist die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale, die in § 15 Abs. 2 EStG aufgeführt sind. Vor allem ist auch die **Gewinnerzielungsabsicht** (vgl. Rz. 136 ff.) eine allgemeine Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung von LuF Einkünften, wobei es genügt, wenn die Gewinnerzielungsabsicht lediglich als **Nebenzweck** verfolgt wird.² Es muss sich ferner um eine **planmäßige, selbständige und nachhaltige Tätigkeit mit Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** handeln. Da dies auch Merkmale der gewerblichen Tätigkeit sind, kann insbesondere die Abgrenzung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (vgl. Rz. 115 ff.), die bei der ESt im Rahmen des § 15 EStG zu erfassen sind und die der GewSt unterliegen, bedeutsam und schwierig sein. Ob die LuF in der Form eines Einzelunternehmens oder einer PersGes betrieben wird, ist für die Frage, ob Einkünfte aus LuF vorliegen, im Grundsatz ohne Bedeutung (s. aber Rz. 128 ff.); teilweise enthält § 13 EStG ohnehin Sonderregelungen 38

1 § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG.

2 § 13 Abs. 7, § 15 Abs. 2 Satz 3 EStG.

für Einkünfte aus Personengemeinschaften (gemeinschaftliche Tierhaltung, Rz. 66 ff.; bestimmte Genossenschaften und Realgemeinden, Rz. 101 f.).

- 39 **Luf Betriebe von juristischen Personen des öffentlichen Rechts** (z. B. Bund, Länder, Gemeinden, ggf. auch Kirchen) gehören nach § 4 Abs. 1 KStG nicht zu den Betrieben gewerblicher Art. Sie bleiben daher ertragsteuerfrei, was diesen Betrieben erhebliche Wettbewerbsvorteile bringt. Zu den Besonderheiten von luf Betrieben von Kapitalgesellschaften vgl. Rz. 1360 f.
- 40 § 13 Abs. 1 EStG fasst in seiner Nr. 1 Einkünfte aus LuF im engeren Sinne zusammen, die Nrn. 2 bis 4 umfassen auch die Einkünfte aus LuF im weiteren Sinne. Die Nr. 1 enthält die Betriebsarten, die die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung pflanzlicher Produkte und die – unmittelbare oder mittelbare (z. B. Veredelung) – Verwertung der dadurch gewonnenen Erzeugnisse¹ zum Inhalt haben. Dabei wird zwischen der luf **Urproduktion** einerseits und der **Tierzucht und Tierhaltung** andererseits unterschieden. Zur ersten Gruppe zählen die reine Landwirtschaft, die Forstwirtschaft, der Weinbau, der Gartenbau, der Obstbau, der Gemüsebau, die Baumschulen und alle anderen Betriebe, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte erzeugen.
- 41 Zum Wesen eines luf Betriebes gehören immer, wie es der BFH² vereinfacht ausgedrückt hat, einerseits eine **auf Gewinn gerichtete luf Betätigung** (Ackerbau, Viehzucht usw.) und andererseits ein **luf Betriebsvermögen** (BV), das der Betätigung als Grundlage dient und sie erst ermöglicht. Insbesondere wenn eine luf Betätigung vorliegt, ist für den Begriff der LuF im Grundsatz weder eine bestimmte Mindestgröße noch eine Hofstelle oder ein voller luf Besitz an Betriebsmitteln (Betriebsgebäude, Maschinen, sonstige Betriebsmittel) erforderlich.³ Eine luf Betätigung kann auch auf Stückländereien betrieben werden.⁴ Für die steuerliche Beurteilung kann die LuF auch im Nebenbetrieb,⁵ im Nebenerwerb oder (teilweise) durch Lohnunternehmer betrieben werden. Eine geringe Größe oder ein geringer Besitz können aber ein wichtiges Indiz für eine fehlende, nachhaltige, auf Gewinnerzielung gerichtete luf Betätigung sein. Nicht entscheidend ist, ob die LuF auf eigenen oder gepachteten Grundstücken be-

1 R 15.5 Abs. 1 EStR.

2 BFH 28.3.1985, BStBl 1985 II S. 508.

3 BFH 30.8.2007, BStBl 2008 II S. 113; ebenso *Felsmann*, Einkommensbesteuerung, Abschnitt A Anm. 3b.

4 BFH 30.8.2007, BStBl 2008 II S. 113.

5 Zur Gewinnerzielungsabsicht bei einem Nebenbetrieb s. BFH 30.8.2007 – IV R 12/05, NWB TAAAC-73399 = BFH/NV 2008 S. 759.

trieben wird. Die Bewirtschaftung von luf Flächen für den Eigenbedarf genügt dann nicht, wenn wegen einer sehr geringen Nutzfläche nur solche Erträge erzielt werden können, wie sie ein (privater) Gartenbesitzer i. d. R. für Eigenbedarfszwecke erzielt. Ein solcher Gartenbesitzer strebt nicht nach einem echten, wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Gewinn.¹

Zu den Einkünften aus LuF zählen auch solche aus **Hilfsgeschäften** der luf Be- 42
tätigung. Ein Hilfsgeschäft stellt z. B. die Veräußerung luf Grundstücke dar. Die Veräußerung der luf genutzten Grundstücke ist aber dann kein Hilfsgeschäft eines landwirtschaftlichen Betriebs mehr, sondern Gegenstand eines selbständigen gewerblichen Unternehmens, wenn ein Landwirt wiederholt innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes luf Grundstücke oder Betriebe in Gewinnabsicht veräußert, die er bereits in der Absicht der alsbaldigen Weiterveräußerung erworben hat,² oder wenn er selbst die Aufstellung eines Bebauungsplans betreibt.³ Zur Abgrenzung zum gewerblichen Grundstückshandel vgl. Rz. 133.

Zur LuF gehören auch alle dazu notwendigen **Nebentätigkeiten**, es sei denn, eine solche Tätigkeit wird ohne Beziehung zum eigenen luf Betrieb ausgeübt.⁴

Zu den Einkünften aus LuF gehören nach ausdrücklicher gesetzlicher Regelung 43
in § 13 Abs. 2 EStG auch die Einkünfte aus einem luf **Nebenbetrieb** (s. Rz. 103 ff.) sowie der **Nutzungswert der Wohnung** in einem Baudenkmal (hierzu im Einzelnen Rz. 580 ff.). Dies ist bedeutsam für die Fälle, in denen nach der allgemeinen Begriffsbestimmung in § 13 Abs. 1 EStG eine Erfassung bei den Einkünften aus LuF sonst nicht möglich wäre.

Zu den Einkünften aus LuF zählen auch Einkünfte aus anderen Einkunftsarten, 44
wenn diese im Rahmen eines luf Betriebes anfallen. In aller Regel trifft dies auf die **Erträge aus betrieblichem Kapitalvermögen** und auf Einkünfte aus der **Vermietung oder Verpachtung landwirtschaftlichen Vermögens** zu. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung sind insoweit subsidiär.⁵

1 BFH 5.5.2011, BStBl 2011 II S. 792.

2 BFH 28.6.1984, BStBl 1984 II S. 798.

3 BFH 8.11.2007, BStBl 2008 II S. 231.

4 BFH 22.1.2004, BStBl 2004 II S. 512.

5 § 20 Abs. 8, § 21 Abs. 3 EStG.

2. Landwirtschaft

- 45 Landwirtschaft ist die Tätigkeit der **Bodenbewirtschaftung** im Rahmen der **Urproduktion** pflanzlicher Erzeugnisse und die Verwertung ggf. einschl. Be- und Verarbeitung (Veredelung) der gewonnenen Erzeugnisse durch Verkauf oder durch Eigenverbrauch (einschl. der Verwertung als Viehfutter). So kann z. B. eine Windkraftanlage zur Stromerzeugung nicht dem LuF Betrieb zugerechnet werden, da es sich weder um Urproduktion noch um Veredelungsproduktion handelt; denn eine Windkraftanlage nutzt weder unmittelbar noch mittelbar die natürlichen Kräfte des Grund und Bodens, sondern andere Naturkräfte.¹ Andererseits werden auch dann landwirtschaftliche Einkünfte erzielt, wenn auf Wiesen erzeugtes Gras auf dem Halm verkauft wird und der Käufer sämtliche Erntearbeiten übernimmt. In einem solchen Fall ist keine Hofstelle erforderlich.² Eine bestimmte Mindestgröße eines LuF Betriebs ist grundsätzlich nicht erforderlich. Sowohl die Rechtsprechung als auch die FinVerw gehen vom Vorliegen eines LuF Betriebs aus, wenn die Größe der bewirtschafteten Flächen (in Abgrenzung zur privaten Gartenbewirtschaftung) mind. 3.000 m² beträgt. Bei Sonderkulturen wie z. B. Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenbau, Baumschulen oder Weinbau kann bereits eine geringere Fläche ausreichen.³

3. Tierzucht und Tierhaltung

a) Tierzucht und Tierhaltung bei Einzelunternehmen

aa) Allgemeines

- 46 Zu den Einkünften aus LuF gehören auch die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung, soweit der Tierbestand für die LuF typisch ist (wobei nicht typischerweise in Deutschland übliche Tiere entscheidend sind, sondern es darauf ankommt, ob diese Tiere der Ernährung dienen, z. B. auch Wachteln, Alpakas, Trampeltiere, Dromedare)⁴ und der Betrieb eine ausreichende pflanzliche Futtergrundlage bietet. Tierzucht und Tierhaltung umfasst alle Nutztierarten und deren Haltungsformen, die mit einer landwirtschaftlichen Bodenbewirtschaftung im Zusammenhang stehen.⁵ Die landwirtschaftliche Tierhaltung muss noch eine Verbindung zur Urproduktion aufweisen. Zur Tierhaltung zählen **sowohl die**

1 Siehe R 15.5 Abs. 12 EStR.

2 Vgl. BFH 26.8.2004 – IV R 52/02, NWB MAAAB-42759 = BFH/NV 2005 S. 674.

3 Vgl. z. B. BFH 5.5.2011, BStBl 2011 II S. 792.

4 So auch Schmidt/Kulosa, EStG, § 13 Rz. 31 ff.; R 13.2 Abs. 1 EStR.

5 Felsmann, Einkommensbesteuerung, Abschnitt A Anm. 32.

Verpachtung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nach der Verkehrsauffassung in einem **engen wirtschaftlichen Zusammenhang** mit dem landwirtschaftlichen Betrieb steht. Bei einer Unterverpachtung ist dieser nicht gegeben.¹

- 135 Die Abgrenzung zwischen beiden Einkunftsarten kann mitunter dann zweifelhaft werden, wenn nicht einzelne WG, sondern der landwirtschaftliche Betrieb im Ganzen oder als Teilbetrieb verpachtet wird. Macht bei einer Verpachtung eines Betriebes im Ganzen der Verpächter gem. BFH² von seinem Wahlrecht³ Gebrauch und erklärt die Aufgabe des Betriebes, so stellen die Pachteinahmen Einkünfte aus VuV dar. Eine luf Betriebsverpachtung setzt voraus, dass der Betrieb zuvor von dem Verpächter oder im Fall des unentgeltlichen Erwerbs von seinem Rechtsvorgänger selbst bewirtschaftet worden ist.⁴ Hierzu im Einzelnen Hinweis auf Rz. 725 ff.

IV. Liebhaberei – Gewinnerzielungsabsicht

1. Allgemeines

- 136 Der ESt unterliegen nach § 2 Abs. 1 EStG Einkünfte aus solchen Tätigkeiten, die als Einkunftsquellen dienen. Einkunftsquelle ist eine Tätigkeit nur, wenn sie auf Dauer gesehen darauf gerichtet ist, Gewinn zu **erzielen**. Auch wenn eine Tätigkeit rein äußerlich in die Form eines Gewerbebetriebes oder eines luf Betriebes gekleidet ist, ist sie ertragsteuerlich nicht relevant, wenn sie wirtschaftlich nicht auf die Erzielung eines Gewinns ausgerichtet ist. Es ist also die **Gewinnerzielungsabsicht** (auch als bloßer Nebenzweck⁵) von entscheidender Bedeutung; bei Überschusseinkünften kommt es auf die Absicht an, auf die Dauer der Vermögensnutzung gesehen nachhaltig Überschüsse zu erzielen. Fehlt diese Absicht trotz wirtschaftlicher Betätigung, so wird allgemein von der steuerlich unbeachtlichen „Liebhaberei“ gesprochen. Steuersystematisch gesehen fehlt also ein Tatbestandsmerkmal. Von daher gesehen ist dies nicht anders zu werten als das Fehlen jedes anderen Tatbestandsmerkmals auch, das Voraussetzung für die Annahme steuerbarer Einkünfte ist. Generell zur Liebhaberei im Steuerrecht

1 FG Münster 23.9.2020 – 7 K 3909/18 E, NWB ZAAAH-63675 = EFG 2020 S. 1761, Rev. BFH: VI R 38/20.

2 BFH 13.11.1963, BStBl 1964 III S. 124; BFH 18.3.1964, BStBl 1964 III S. 303.

3 Vgl. bisher R 16.5 EStR 2008, für Betriebsaufgaben nach dem 4.11.2011 s. § 16 Abs. 3b EStG (§ 52 Abs. 34 Satz 9 EStG).

4 BFH 20.4.1989, BStBl 1989 II S. 863.

5 § 13 Abs. 7, § 15 Abs. 2 Satz 3 EStG.

s. Langenkämper¹ und Mindermann/Lukas;² zur Liebhaberei in der Rspr. zur Besteuerung der LuF Kanzler.³

Im Bereich der LuF hat der BFH die Grundsätze der „Liebhaberei“-Rspr. vor allem 137 für solche landwirtschaftliche Betriebe, für Gestüte und ähnliche Betriebe und auch für das Betreiben einer an sich dem gewerblichen Bereich zugehörigen Reitschule (mit Nebenbetrieben) entwickelt, deren Beibehaltung trotz ständig hoher Verluste als vom wirtschaftlichen Erfolg unabhängig persönliche Passion einer gehobenen Lebenshaltung erklärbar ist.⁴

Von dieser Ausgangslage her hat der BFH (GrS) in seinem **grundlegenden Be-** 138
schluss 25.6.1984⁵ die Auffassung vertreten, dass im betrieblichen Bereich unter einer gewöhnlich als Liebhaberei bezeichneten Betätigung, die nicht Grundlage der Einkünfte i. S. der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG sein kann (nicht steuerbare Einkünfte), vor allem solche Tätigkeiten zu verstehen sind, die ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt werden, oder allgemein ausgedrückt, nicht der Erzielung positiver Einkünfte dienen, sondern aus **persönlichen**, nicht wirtschaftlichen **Gründen** der Lebensführung betrieben werden. Der BFH verlangt in einer **zweistufigen Prüfungsreihenfolge** das Vorliegen von Dauerverlusten (1. Stufe) und ein persönliches Moment (2. Stufe). Diese allgemeinen Grundsätze hat der BFH alsdann in seinem Urteil 19.11.1985⁶ verdeutlicht. Gleiches gilt für die Abgrenzung zwischen einer LuF Erwerbstätigkeit und einer steuerrechtlich unbeachtlichen Liebhaberei.⁷ Der BFH geht davon aus, dass auf die fehlende Gewinnerzielungsabsicht als **innere Tatsache** nur aus den **objektiven Umständen und Verhältnissen** geschlossen werden kann.⁸ Der BFH hat aber – insofern im Gegensatz zu seiner früheren Rspr., die mehr auf den Periodengewinn abstellte – die Gewinnerzielungsabsicht als Streben nach Betriebsvermögensmehrung in Gestalt eines **Totalgewinns**, d. h. eines positiven Gesamtergebnisses des Betriebs von der Gründung bis zur Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation definiert. Diese für Gewerbebetriebe eingeführte Definition

1 NWB VAAAD-99613.

2 NWB VAAAD-99613.

3 Kanzler in KKB, § 2 Rz. 61 ff.

4 BFH 27.1.2000, BStBl 2000 II S. 227; BFH 24.8.2000, BStBl 2000 II S. 674 für Liebhaberei bei einem Forstbetrieb s. BFH 20.1.2005 – IV R 6/03, NWB TAAAB-56541 = HFR 2005 S. 961 mit Anm. v. *Schönberg*; s. a. BFH 20.9.2007, BFH/NV 2008 S. 532; BFH 10.1.2012 – IV B 137/10, NWB IAAAE-03549 = BFH/NV 2012 S. 732.

5 BStBl 1984 II S. 751, 764.

6 BStBl 1986 II S. 289, mit Bespr. *Söffing*, NWB F. 3 S. 6257.

7 Siehe BFH 28.11.1985, BStBl 1986 II S. 293.

8 BFH 31.7.2002, BStBl 2003 II S. 282; BFH 17.11.2004, BStBl 2005 II S. 336.

gilt auch für die selbständige Arbeit und die LuF.¹ Der Beurteilung für den Bereich der Gewinneinkünfte entsprechend sieht der BFH bei Überschusseinkünften² eine einkommensteuerrechtlich relevante Betätigung oder Vermögensnutzung nur dann als gegeben an, wenn die Absicht besteht, **auf Dauer gesehen nachhaltig** Überschüsse zu erzielen. Ein Landwirt mit Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a EStG (vgl. Rz. 442) kann mangels nachgewiesener tatsächlicher Verluste aber nicht geltend machen, sein Betrieb sei ein einkommensteuerrechtlich nicht relevanter Liebhabereibetrieb.³ Bei tatsächlichen Verlusten ist für eine steuerliche Berücksichtigung ein wirksamer Antrag nach § 13a Abs. 2 EStG erforderlich (vgl. Rz. 438, 439).

Die BFH-Rspr. zur „Liebhaberei“ ist verfassungsgemäß.⁴

2. Voraussetzungen der Liebhaberei

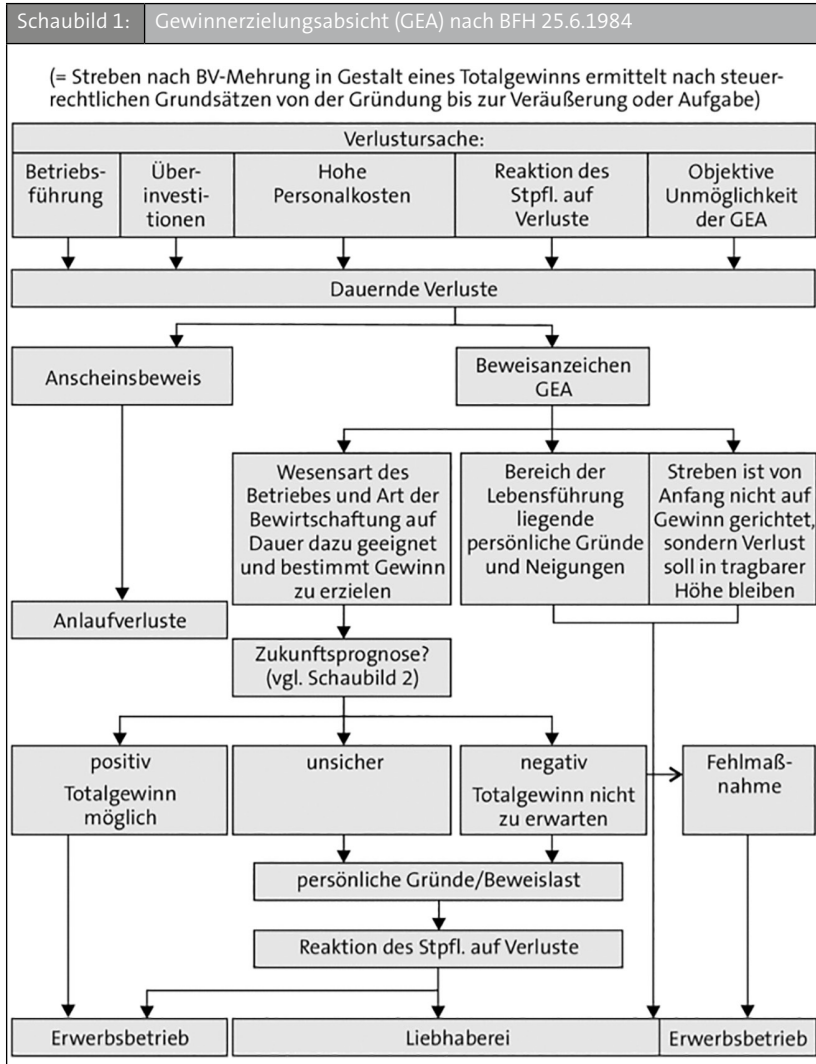
138/1 Zu den zweistufigen Prüfschritten (1. Stufe: Dauerverluste, 2. Stufe: persönliches Moment) des BFH-Beschlusses 25.6.1984 ergibt sich folgendes vereinfachtes Prüfschema:

1 BFH 15.11.1984, BStBl 1985 II S. 205; BFH 13.12.1984, BStBl 1985 II S. 455; BFH 21.3.1985, BStBl 1985 II S. 399; BFH 28.11.1985, BStBl 1986 II S. 293; s. a. BFH 30.1.1986, BStBl 1986 II S. 516; BFH 30.10.1986, BStBl 1987 II S. 89.

2 § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG.

3 BFH 24.7.1986, BStBl 1986 II S. 808; BFH 1.12.1988, BStBl 1989 II S. 234; BFH 6.3.2003, BStBl 2003 II S. 702, BFH 17.3.2010 – IV R 60/07, NWB ZAAAD-45413.

4 BVerfG 18.11.1986 – 1 BvR 330/86, DStZ/E 1987 S. 21; BVerfG 28.10.1986 – 1 BvR 325/86, NWB EN-Nr. 386/87; BVerfG 21.3.1996 – 2 BvR 2392/95.



Bei einer Tätigkeit kann die Gewinnabsicht später einsetzen oder wegfallen.

a) Subjektives Absichtsmerkmal, objektive Beweisanzeichen

Entscheidend ist die **fehlende subjektive Gewinnerzielungsabsicht**. Die Absicht des Stpfl. steht also im Vordergrund der Betrachtung (subjektive Betrachtungs-

139

weise). Die Absicht ist aber eine innere Tatsache, die, wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge, nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden kann. Aus objektiven Umständen muss auf das Vorliegen oder Fehlen der Absicht geschlossen werden, wobei einzelne Umstände einen **Anscheinsbeweis** liefern können, der vom Stpfl. entkräftet werden kann.¹ Die durch die Betätigung verursachte ESt-Ersparnis darf bei Beurteilung der Frage, ob ein Gewinn möglich ist und erwartet wird, nicht berücksichtigt werden.² Ohne Gewinnerzielungsabsicht handelt, wer Einnahmen nur erzielt, um seine Selbstkosten zu decken.³

- 140 Gewinnerzielungsabsicht kann selbst dann fehlen, wenn der Stpfl. eine auf Tätigkeit tatsächlich und ernsthaft ausführt. Andererseits kann eine fehlende Absicht nicht allein daraus geschlossen werden, dass ein Stpfl. z. B. aus falscher Einschätzung der Marktverhältnisse oder seiner eigenen Fähigkeiten eine Tätigkeit aufnimmt, die objektiv nicht Gewinn bringend möglich ist.⁴
- 141 Ein **Beweisanzeichen** für eine Gewinnerzielungsabsicht kann nach dem BFH eine Betriebsführung sein, bei der der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen dazu geeignet und bestimmt ist, mit Gewinn zu arbeiten, was eine **in die Zukunft gerichtete und langfristige Beurteilung** erfordert.⁵
- 142 Ein wichtiger objektiver Umstand ist auch das **Fortführen des Betriebs trotz andauernder Verluste** über die betriebspezifische Anlaufzeit hinaus. Solche andauernden Verluste sind i. d. R. ein Beweisanzeichen für das Vorliegen einer Liebhaberei, weil die Betriebsfortführung trotz eines geschlossenen Verlustzeitraums für die Annahme spricht, dass der Betrieb bei gleichbleibender Form der Betriebsführung nicht darauf angelegt ist, Gewinne zu erzielen.⁶ Bei einer längeren Gewinnphase scheidet „Liebhaberei“ aber i. d. R. aus.⁷

1 BFH 12.6.1978, BStBl 1978 II S. 620; BFH 19.11.1985, BStBl 1986 II S. 289; *Söffing*, NWB F. 3 S. 6257; BFH 21.8.1990 – VIII R 25/86, BStBl 1991 II S. 564.

2 § 15 Abs. 2 Satz 2 EStG; s. a. BFH 25.6.1984, BStBl 1984 II S. 751; BFH 7.11.2012 – X B 4/12, NWB QAAAE-26232 = BFH/NV 2013 S. 370.

3 BFH 22.8.1984, BStBl 1985 II S. 61.

4 *Paus*, DStZ 1985 S. 450; s. a. BFH 2.2.1989, BFH/NV 1989 S. 692; 21.1.1999, BStBl 1999 II S. 638.

5 BFH 5.5.1988, BStBl 1988 II S. 778; BFH 24.8.2000, BStBl 2000 II S. 674; BFH 20.1.2005 – IV R 6/03, NWB TAAAB-56541 = BFH/NV 2005 S. 1511.

6 BFH 15.11.1984, BStBl 1985 II S. 205; BFH 24.8.2000, BStBl 2000 II S. 674.

7 BFH 19.7.1990, BStBl 1991 II S. 333, mit Anm. *Kanzler*, FR 1991 S. 645, 646; BFH 16.3.2000 – IV R 53/98, NWB WAAAA-96979 = BFH/NV 2000 S. 1090.

Im Rahmen der Verlustanalyse muss der Stpfl. glauben machen können, dass er nach seiner Konzeption, seinen Vorstellungen mit Gewinn rechnen konnte und nur objektive Möglichkeiten verkannt hat und dass er versucht, die Verlustursachen durch Strukturmaßnahmen zu beseitigen, oder den Betrieb einstellt.

Verlustanalyse:

- ▶ Ausmaß und Entwicklung der Verluste
- ▶ Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen
- ▶ Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird
- ▶ Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen
- ▶ Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung
- ▶ Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z. B. Rationalisierungsmaßnahmen)

Für Verluste, die in der **Anlaufzeit** eines erworbenen Betriebes entstehen, vor allem dann, wenn der Betrieb neu aufgebaut werden muss, werden mitunter andere Überlegungen angestellt werden müssen.¹ Verluste der Anlaufzeit können nur dann steuerlich nicht anerkannt werden, wenn aufgrund der bekannten Entwicklung des Betriebes eindeutig feststeht, dass der Betrieb, wie er vom Stpfl. betrieben wird, von vornherein nicht in der Lage war, nachhaltig Gewinne zu erzielen und deshalb nach objektiver Beurteilung von Anfang an keine Einkunftsquelle i. S. des ESt-Rechts darstellte.² 143

Ein objektives Beweisanzeichen für das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht **bei der Tätigkeit einer Personengesellschaft** kann nach Auffassung des BFH³ auch sein, wenn die Gesellschaft nach Art ihrer Betriebsführung keine Mehrung ihres Gesellschaftsvermögens in Gestalt eines positiven Totalergebnisses erreichen kann und ihre Tätigkeit nach der Gestaltung des Gesellschaftsvertrags allein darauf angelegt ist, ihren Gesellschaftern Steuervorteile dergestalt zu vermitteln, dass durch Verlustzuweisungen andere an sich zu versteuernde Einkünfte nicht, und die Verlustanteile letztlich nur in Form buchmäßiger Veräußerungsgewinne versteuert werden müssen. 144

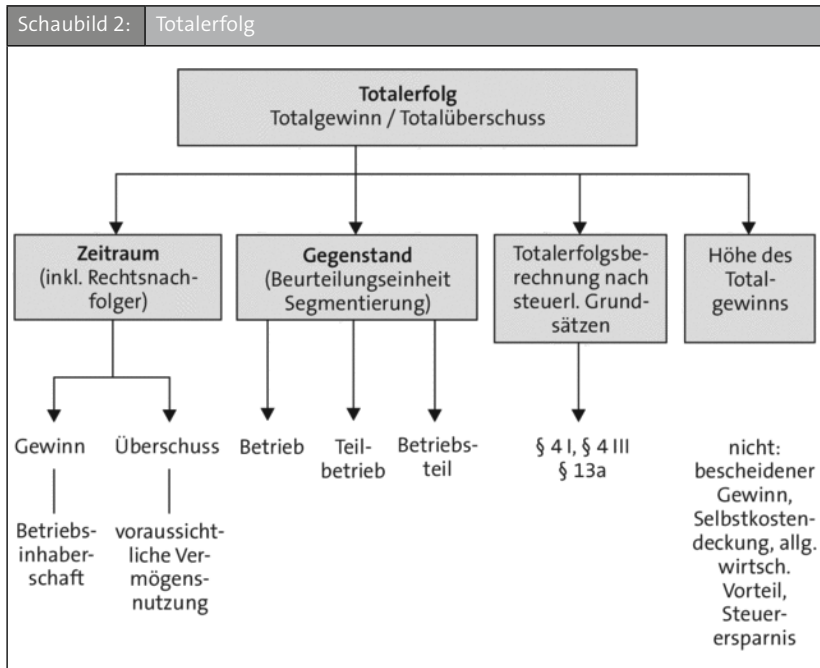
1 BFH 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl 2007 II S. 874.

2 BFH 15.11.1984, BStBl 1985 II S. 205; BFH 21.3.1985, BStBl 1985 II S. 399.

3 BFH 21.11.2000, BStBl 2001 II S. 789.

b) Totalgewinn

- 145 Die Grundsätze der Rechtsprechung des GrS werden in der nachfolgenden Übersicht im Überblick dargestellt:



- 146 Der BFH stellt in seinem Beschluss vom 25.6.1984¹ erstmals auf den Totalgewinn und nicht mehr – wie vorher – auf den einzelnen Periodengewinn ab. Als Totalgewinn definiert er das **positive Gesamtergebnis** des Betriebes **von der Gründung bis zur Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation**. Damit wird – stärker als früher – bei hohen Anlaufverlusten die Möglichkeit eröffnet, diese später wieder auszugleichen. Andererseits genügt es nicht mehr – insoweit liegt in der neueren Rspr. eine Verschärfung –, dass nach einer Periode höherer Anlaufverluste der Stpfl. geringfügige Gewinne erzielt; eine Gewinnerzielungsabsicht kann dann nur bejaht werden, wenn der Stpfl. aufgrund von Erwägungen, die sich durch objektive Umstände begründen lassen, davon ausgehen konnte, dass im Laufe der Gesamtentwicklung des Betriebes Periodengewinne in einer Gesamthöhe erwirtschaftet werden, die nicht nur die bisher angefallenen Verluste

1 BStBl 1984 II S. 751.

zuzurechnen sind (§ 126 Abs. 2 BewG). Vgl. hierzu auch Art. 97a § 2 Nr. 7 EGAO, § 57 Abs. 3 EStG, § 40 GrStG.

Bei der Bestimmung der Betriebsgröße eines im Beitrittsgebiet gelegenen 1457
luf Betriebs nach § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG in der bis zum Inkrafttreten
des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.8.2007 maßgebenden
Fassung¹ ist bei der Pacht zusätzlichen Grund und Bodens der Ersatzwirtschafts-
wert nur im Verhältnis der eigenen Fläche zu der gepachteten Fläche anzuset-
zen.²

V. Bewertung des Grundbesitzes für die Grundsteuer ab 1.1.2025

1. Feststellungsarten

a) Das System von Feststellungen und Bewertungsstichtagen

Anknüpfend an das bisherige Recht der Einheitsbewertung differenziert das re- 1458
formierte grundsteuerliche Bewertungsrecht zwischen **Hauptfeststellungen**,
Nachfeststellungen, **Fortschreibungen** sowie **Aufhebungen** (vgl. A 221 bis 226
AEBewGrSt). Die **Hauptfeststellung** ist Regelungsgegenstand des § 221 BewG
und bedeutet, dass eine **allgemeine Neubewertung sämtlicher wirtschaftlicher
Einheiten des luf Vermögens und des Grundvermögens** in regelmäßigen Zeitab-
ständen erfolgt. Zu beachten ist, dass Grundsteuerwerte nur für inländischen
Grundbesitz, mithin für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und für Grund-
stücke als Steuergegenstand, gesondert festzustellen sind, und zwar soweit sie
für die Besteuerung von Bedeutung sind – „**Bedeutungsvorbehalt**“ (§ 219 Abs. 3
BewG i. V. mit A 219 Abs. 1 Satz 1 AEBewGrSt).

b) Hauptfeststellung und Wertverhältnisse

Die **Hauptfeststellung** ist eine von Gesetzes wegen angeordnete allgemeine 1458/1
Feststellung, die erstmals für die (neuen) Grundsteuerwerte zum **1.1.2022**
erfolgen und in einem regelmäßigen Zeitabstand nach den Verhältnissen zu
Beginn eines Kalenderjahres, mithin im Hauptfeststellungszeitpunkt (A 221
Satz 2 AEBewGrSt) wiederholt werden soll. Abweichend vom bisherigen Recht

¹ BGBl 2007 I S. 1912.

² BFH 22.6.2017 – VI R 97/13, BStBl 2017 II S. 1181; Anm. Geserich, BFH/PR 2017 S. 379.

der Einheitsbewertung sollen **Hauptfeststellungen im Turnus von sieben Jahren** statt im Sechs-Jahres-Rhythmus erfolgen (§ 221 Abs. 1 BewG). Mithin wird zum 1.1.2029 die nächste Hauptfeststellung gem. Bundesrecht durchgeführt werden. Die zwischen den Hauptfeststellungsstichtagen liegende Zeit wird als **Hauptfeststellungszeitraum** bezeichnet.

Mit einer neuen (d. h. aktuellen) Hauptfeststellung werden primär die Wertveränderungen erfasst, die durch eine Änderung der Preisentwicklung seit der letzten Hauptfeststellung eingetreten sind. Die Durchführung einer Hauptfeststellung trägt dem Umstand Rechnung, dass einerseits preisliche Änderungen in größerem Ausmaß erst nach einer gewissen zeitlichen Entwicklung zu Tage treten und andererseits eine jährlich wiederkehrende Überprüfung geringfügiger Preisänderungen für Zwecke der Grundsteuer aus Gründen der Verwaltungsökonomie nicht vermittelbar ist. Mithin können geänderte Wertverhältnisse nur im Rahmen von Hauptfeststellungen berücksichtigt werden. Die Wertverhältnisse sind Ausdruck des Ertragsgefüges eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft, dem der Ertragswert als Bewertungsmaßstab auf den Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde gelegt wurde. Dem Begriff der Wertverhältnisse unterfallen im luf Kontext die Reinerträge je Flächen- oder sonstigen Bewertungsfaktoren der jeweiligen Nutzung, des jeweiligen Nutzungsteils und der jeweiligen Nutzungsart gem. den Anlagen 27 bis 31 zum BewG sowie die Zuschläge des § 238 Abs. 1 und 2 BewG.

In Anlehnung an diese „Philosophie“ hat der Steuergesetzgeber diese Systematik aus dem bisherigen Recht der Einheitsbewertung übernommen und folgerichtig in § 227 BewG angeordnet, dass geänderte **Wertverhältnisse bei Nachfeststellungen und Fortschreibungen nicht zu berücksichtigen** sind, sondern ausschließlich die Wertverhältnisse zum Hauptfeststellungszeitpunkt. Konsequenz dieser Regelung ist, dass sich Hauptfeststellung, Nachfeststellung und Fortschreibung auf denselben Zeitpunkt ausschließen. Eine **unterbliebene Hauptfeststellung** kann grds. **nachgeholt** werden, solange die auf dem Grundsteuerwert beruhende Grundsteuer nicht verjährt ist, die aufgrund der Feststellung für das Jahr erhoben werden müsste, auf dessen Beginn die Hauptfeststellung durchgeführt werden soll.

c) Fortschreibungen und Fortschreibungszeitpunkt

- 1458/2 Die im Rahmen einer Hauptfeststellung ermittelten und festgestellten Grundsteuerwerte sollen grds. während des gesamten Hauptfeststellungszeitraums der Besteuerung zugrunde gelegt werden. **Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse**, die nur eine geringfügige Auswirkung haben, können grds. erst bei der nächsten Hauptfeststellung berücksichtigt werden. Soweit die Änderung

der tatsächlichen Verhältnisse während des Hauptfeststellungszeitraums jedoch zu einer relevanten Erhöhung oder Minderung des bisher festgestellten Grundsteuerwerts führt, muss der Grundsteuerwert nach Eintritt dieser Veränderungen zum nächsten Feststellungszeitpunkt fortgeschrieben werden. Nach A 227 Abs. 2 Satz 3 AEBewGrSt gehören zu den tatsächlichen Verhältnissen, deren Änderung bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft zu einer Wertfortschreibung führen können, insbesondere Flächenänderungen (Zu- oder Abnahme der Größe einzelner Flächen oder der Gesamtfläche des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft sowie Änderung in der Zuordnung zum Grundvermögen), Änderungen von Flächen innerhalb eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft zwischen den Nutzungen, Nutzungsteilen und Nutzungsarten, Veränderungen bei den Bruttogrundflächen der in Anlage 31 und 32 zum BewG aufgeführten Wirtschaftsgebäude, Änderungen des Tierbestandes und Veränderungen bei den Ertrag steigernden Anlagen. Veränderungen bei den Ertrag steigernden Anlagen sind insbesondere die Zunahme der Anbauflächen unter Glas und Kunststoffen sowie Änderung der Ausbauförm im Weinbau oder der Bau einer Windenergieanlage. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass Änderungen der Wertverhältnisse nach A 227 Abs. 2 Satz 2 AEBewGrSt bei Fortschreibungen und Nachfeststellungen unverändert beibehalten werden müssen.

Nach Maßgabe des § 222 Abs. 1 bis 4 BewG kommen folgende **Fortschreibungsarten** in Betracht:

- ▶ **Wertfortschreibungen,**
- ▶ **Artfortschreibungen,**
- ▶ **Zurechnungsfortschreibungen,**
- ▶ **fehlerbeseitigende Fortschreibungen.**

aa) Wertfortschreibungen

Wenn sich aufgrund der Änderung tatsächlicher Verhältnisse (z. B. Anbauten, Aufbauten, Gebäudeabriss) eine Abweichung gegenüber der zuletzt erfolgten Grundsteuerwert-Feststellung ergibt und sich dadurch der **Grundsteuerwert in signifikanter Höhe ändert**, ist eine Wertfortschreibung unter den Voraussetzungen des § 222 Abs. 1 BewG vorzunehmen. Demnach wird der Grundsteuerwert neu festgestellt, wenn der in Euro ermittelte und auf volle 100 € abgerundete Grundsteuerwert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, **zugunsten (d. h. nach unten) oder zuungunsten (d. h. nach oben) um mehr als 15.000 €** vom zuletzt förmlich festgestellten Grundsteuerwert abweicht. Mehrere bis zu einem Fortschreibungszeitpunkt eingetretene Wertabweichungen

sind zusammenzufassen (A 222 Abs. 1 Satz 2 AEBewGrSt). Die Frage, ob sich die Höhe des Grundsteuerwerts ändert, bestimmt sich im Übrigen einzig nach den materiellen Bewertungsvorschriften der §§ 232 bis 262 BewG.

bb) Artfortschreibungen

- 1458/4 Artfortschreibungen sind – unabhängig von Wert- und Zurechnungsfortschreibungen – nicht an eine Wertgrenze gebunden (A 222 Abs. 2 Satz 2 AEBewGrSt). Sie kommen gem. § 222 Abs. 2 BewG in Betracht, wenn die neue Feststellung über die **Art des Gegenstandes** von der zuletzt getroffenen Feststellung **abweicht** und dies für die Besteuerung von Bedeutung ist. So hat eine Artfortschreibung steuerliche Relevanz z. B. beim Grundvermögen wegen einer Änderung des Bewertungsverfahrens von Wohngrundstücken (Ertragswertverfahren) zu Nichtwohngrundstücken (Sachwertverfahren), mithin bei einer **Änderung der Grundstücksart** i. S. des § 249 BewG. Zudem ist eine Artfortschreibung infolge einer **Änderung der Vermögensart** der wirtschaftlichen Einheit (§ 218 Satz 1 BewG) geboten, so häufig der Fall bei einem Wechsel vom luf Vermögen in das Grundvermögen.

cc) Zurechnungsfortschreibung

- 1458/5 Eine Zurechnungsfortschreibung ist – unabhängig von Wertgrenzen – vorzunehmen, wenn sich die **Zurechnung** (§ 219 Abs. 2 Nr. 2 BewG) **ändert**. Eine Zurechnungsfortschreibung setzt voraus, dass sich die Eigentumsverhältnisse geändert haben (A 222 Abs. 2 Satz 5 AEBewGrSt). Ein solcher Fall liegt mithin vor, wenn das zivilrechtliche oder das (prioritäre) wirtschaftliche Eigentum auf eine andere Person übergeht; vgl. hierzu § 39 Abs. 1 und 2 AO. Folglich ist hierfür regelmäßig ein **Rechtsträgerwechsel** erforderlich, der z. B. durch Veräußerung, Erwerb von Todes wegen oder schenkweise herbeigeführt wird. Desgleichen kann auch die Erlangung von wirtschaftlichem Eigentum bereits zu einer Zurechnungsfortschreibung führen.

Die Vornahme einer Zurechnungsfortschreibung nach § 222 Abs. 2 BewG setzt voraus, dass eine bereits bestehende wirtschaftliche Einheit auf einen Erwerber übergeht und als solche bestehen bleibt. Indes ist eine Zurechnungsfortschreibung auch dann vorzunehmen, wenn sich der Eigentumswechsel nicht auf die ganze, sondern lediglich auf einen Anteil einer wirtschaftlichen Einheit erstreckt.

dd) Fehlerbeseitigende Fortschreibungen

- 1458/6 Wie aus der Einheitsbewertung bekannt, kommen fehlerbeseitigende Fortschreibungen auch im reformierten Recht gem. § 222 Abs. 3 BewG zur Beseitigung von **Bewertungsfehlern, Fehlern in der Artfeststellung sowie Zurech-**

II. Besteuerung nach Durchschnittssätzen

- 1642 Die Durchschnittssätze nach § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG sind nur auf **Umsätze** anzuwenden, **die im Rahmen eines IuF Betriebs ausgeführt werden**. Das sind in richtlinienkonformer Auslegung nur die **Lieferungen selbst erzeugter landwirtschaftlicher Erzeugnisse und landwirtschaftliche Dienstleistungen**.¹ **Andere Umsätze**, die der Unternehmer im Rahmen des IuF Betriebs sowie außerhalb dieses Betriebs tätigt, unterliegen der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG.² Diese Auslegung gilt auch für die Umsätze im Rahmen eines **IuF Nebenbetriebs** (§ 24 Abs. 2 Satz 2 UStG).

Die Vorschrift des § 24 Abs. 2 UStG enthält **keine Legaldefinition für IuF Betriebe**, sondern lediglich eine beispielhafte Aufzählung aller Bereiche, die als IuF Betrieb gelten.

1. Allgemeines

- 1643 Ein Unternehmer unterhält einen IuF Betrieb, soweit er im Rahmen der in § 24 Abs. 2 Satz 1 UStG genannten Erzeugertätigkeit **unter planmäßiger Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens Pflanzen und Tiere erzeugt und die dadurch selbst gewonnenen Erzeugnisse verwertet**.³

Ein IuF Betrieb setzt grundsätzlich **keinen Mindestbestand an Grund und Boden oder Betriebsgebäuden oder Betriebsmitteln** voraus. Auch die landwirtschaftliche Nutzung von Stückländereien ist deshalb Landwirtschaft.⁴

Da es allein darauf ankommt, ob eine nachhaltig auf Einnahmeerzielung gerichtete Tätigkeit i. S. des § 2 Abs. 1 UStG vorliegt, unterliegen auch solche LuF der Durchschnittssatzbesteuerung, die nach einkommensteuerlichen Grundsätzen **Liebhaberei** betreiben.⁵

1 BFH, Urteil 14.6.2007 – V R 56/05, BStBl 2008 II S. 158; Janzen in Lippross/Seibel, Basiskommen-tar Steuerrecht, § 24 UStG Rz. 26; Abschnitt 24.1 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStAE.

2 Schuhmann in Rau/Dürrwächter, UStG, § 24 Rz. 15.

3 BFH, Urteil 12.10.2006 – V R 36/04, BStBl 2007 II S. 485; BFH, Urteil 23.1.1992 – IV R 19/90, BStBl 1992 II S. 651; Abschnitt 24.1 Abs. 2 Satz 1 UStAE.

4 BFH, Urteil 21.12.1965 – III 291/62 U, BStBl 1966 III S. 138.

5 BFH, Urteil 31.5.2007 – V R 5/05, BStBl 2011 II S. 289; Abschnitt 24.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE; ein-schränkend aber Schuhmann in Rau/Dürrwächter, UStG, § 24 Rz. 94, wenn eine Tätigkeit nur aus Neigung, zur persönlichen Befriedigung oder Erholung und ohne Rücksicht darauf ausgeübt wird, ob positive Einkünfte oder Verluste erzielt werden.

Allerdings gehören Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe nur mit der Einschränkung des § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG zu den IuF Betrieben, soweit ihre **Tierbestände nach §§ 51, 51a BewG** zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören. Die Zuordnung zur Landwirtschaft ist davon abhängig, wie viele Vieheinheiten je Hektar erzeugt oder gehalten werden. Das laufend zu führende Verzeichnis i. S. des § 51a Abs. 1 Satz 2 BewG muss nicht zeitnah, sondern lediglich fortlaufend erstellt werden.¹ Auch ein im Rahmen der Außenprüfung erstelltes Verzeichnis kann daher den gesetzlichen Anforderungen genügen.

Wird ein IuF Betrieb nicht mehr **aktiv bewirtschaftet**, ist die Durchschnittssatzbesteuerung nicht mehr anzuwenden.² Dies gilt jedoch nicht für selbst erzeugte Produkte, die noch während der aktiven Bewirtschaftung erzeugt wurden, aber erst nach Betriebsaufgabe veräußert werden.³ Wird die landwirtschaftliche Erzeugertätigkeit in mehreren Schritten aufgegeben und werden dabei nur vorübergehend die Tierbestandsgrenzen des § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG überschritten, liegt insofern kein für die Besteuerung nach Durchschnittssätzen schädlicher Strukturwandel vor.⁴

Ein **Substanzbetrieb** (z. B. Torf-, Ton-, Lehm-, Kies- und Sandabbaubetrieb) ist kein IuF Betrieb i. S. des § 24 Abs. 2 Satz 1 UStG.⁵ Die **Gewinnung und Verwertung von Bodenbestandteilen** aus Sand-, Kies-, Lehmgruben, Steinbrüchen oder Torfstichen fällt grds. nicht unter den Begriff der Landwirtschaft. Insoweit kann aber ein **landwirtschaftlicher Nebenbetrieb i. S. des § 24 Abs. 2 Satz 2 UStG** vorliegen, wenn der land- und forstwirtschaftliche Hauptbetrieb mit den genannten Bodenbestandteilen versorgt wird. Die dazu erforderlichen Voraussetzungen liegen nicht vor, wenn das gewonnene Material ganz überwiegend weiterverkauft und nur zu einem geringen Teil im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird.⁶

1 BFH, Urteile v. 3.7.2019 – VI R 49/16, BStBl 2020 II S. 86; v. 9.8.1984 – IV R 151/81, BStBl 1985 II S. 47.

2 BFH, Urteil 21.4.1993 – XI R 50/90, BStBl 1993 II S. 696; Schuhmann in Rau/Dürnwächter, UStG, § 24 Rz. 30; Abschnitt 24.1 Abs. 4 Satz 2 UStAE.

3 BFH, Urteil 19.11.2009 – V R 16/08, BStBl 2010 II S. 319; Abschn. 24.1. Abs. 2 Satz 4 UStAE.

4 Vgl. Abschnitt 24.1 Abs. 4 Satz 4 UStAE.

5 Vgl. Abschnitt 24.1 Abs. 2 Satz 4 UStAE.

6 FG Nürnberg, Urteil v. 23.4.2002 – II 269/2001, NWB MAAAB-11823 = DStRE 2002 S. 1149.

2. Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb (§ 24 Abs. 2 UStG)

a) Landwirtschaft und Forstwirtschaft als unterschiedliche Tätigkeiten

- 1644 Landwirtschaft und Forstwirtschaft sind **unterschiedliche Tätigkeiten**, die nicht zwangsläufig und untrennbar miteinander verbunden sind. Zwar werden diese Tätigkeitsbereiche häufig gemeinsam ausgeübt, dies ist jedoch nicht zwingend. § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG geht davon aus, dass Landwirtschaft und Forstwirtschaft gesonderte Tätigkeitsbereiche sind, die lediglich durch den **Oberbegriff** „land- und forstwirtschaftlicher Betrieb“ zusammengefasst sind.¹

b) Abgrenzung zum Gewerbebetrieb

- 1645 Durchschnittssätze kommen nur bei luf Betrieben zur Anwendung. Entsprechendes gilt für solche **Nebenbetriebe**, die dem luf Betrieb zu dienen bestimmt sind.² Als Nebenbetriebe bzw. als Sonderbetrieb der Land- und Forstwirtschaft kommen insbesondere die folgenden Arten in Betracht:

Betriebe, in denen **die Erzeugnisse des Hauptbetriebs be- oder verarbeitet werden**, sei es allein, sei es in Verbindung mit zugekauften Waren, sei es nur i. V. mit Hilfsstoffen (Be- und Verarbeitungsbetriebe als Nebenbetriebe);

Betriebe, **in denen Erzeugnisse des Hauptbetriebs gehandelt** oder i. V. mit Dienstleistungen für Dritte verwendet werden (Handelsgeschäfte und Dienstleistungsgeschäfte als Sonderbetriebe);

Substanzbetriebe, in denen die Substanz des Bodens gewonnen und für den Hauptbetrieb verwendet wird.

Das **Unionsrecht** kennt keine Nebenbetriebe. Es lässt die Pauschalregelung nur für landwirtschaftliche Erzeugnisse und Dienstleistungen zu und stellt lediglich bestimmte Verarbeitungstätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung gleich (Art. 295 Abs. 2 MwStSystRL). Vor diesem Hintergrund wird teilweise vertreten, dass **bei richtlinienkonformer Auslegung** in Nebenbetrieben **nur Verarbeitungstätigkeiten** ausgeführt werden können.³ Dem steht jedoch entgegen, dass auch in Absatzbetrieben getätigte Umsätze der Pauschalbesteuerung

1 BFH, Urteil 18.5.2000 – IV R 27/98, BStBl 2000 II S. 524; FG Münster, Urteil 21.11.2000 – 15 K 957/98 U, NWB WAAAB-10891 = EFG 2001 S. 243.

2 Vgl. Abschnitt 24.1 Abs. 1 Satz 4 UStAE.

3 Pflaum in Wäger, UStG, 1. Aufl., Köln 2020, § 24 UStG Rz. 97; Müller in Weymüller, UStG, 2. Aufl., München 2019, § 24 UStG Rz. 495; Stadie, UStG, 3. Aufl., Köln 2015, § 24 UStG Rz. 10.

unterliegen, soweit es sich um den Verkauf (eigener) land- und forstwirtschaftlicher Produkte handelt, Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 MwStSystRL.

Die Anerkennung eines luf Nebenbetriebs setzt einen luf Hauptbetrieb desselben Unternehmers voraus (**Unternehmeridentität**).¹ Betreibt also z. B. ein Landwirt zusammen mit seiner Ehefrau einen landwirtschaftlichen Betrieb und daneben als Einzelunternehmer eine Mühle, in der ausschließlich in dem landwirtschaftlichen Betrieb erzeugtes Korn gemahlen wird, kann die Mühle kein Nebenbetrieb zum landwirtschaftlichen Betrieb sein.

Die Zuordnung zu einem landwirtschaftlichen Nebenbetrieb ändert nichts daran, dass nur die **Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse und landwirtschaftliche Dienstleistungen** der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen.²

BEISPIEL ▶ Ein Unternehmer betreibt einen Gewerbebetrieb, dessen Gegenstand die Herstellung und der Vertrieb von Fleisch und Fleischerzeugnissen ist. Daneben hält und züchtet er auf gepachteten Nutzflächen eines landwirtschaftlichen Betriebs Rinder. Diese Rinderzucht hat den Zweck, ein auf die Bedürfnisse der Fleisch- und Wurstfabrikation ausgerichtetes Fleischrind zu züchten, das ein bei normaler Mast nicht zu erzielendes Fleisch einer bestimmten Art und Güte besitzt. Die Produktion aus dieser Rinderzucht wird ausschließlich im Gewerbebetrieb verarbeitet, deckt aber nur einen Bruchteil des Gesamtbedarfs des Unternehmers an Schlachtvieh.

Es handelt sich um einen gewerblichen Betrieb (Herstellung und Vertrieb von Fleisch und Fleischerzeugnissen) mit einem luf Nebenbetrieb (Rinderzucht), der insgesamt als einheitlicher Gewerbebetrieb zu würdigen ist, da die luf Betätigung nur die untergeordnete Bedeutung einer Hilfsbetätigung hat. Der Nebenbetrieb soll nur den Gewerbebetrieb fördern und dessen Erträge mehren.

Bestehen Zweifel, ob und inwieweit ein luf Betrieb vorliegt, kann grundsätzlich das Ergebnis einer **Abgrenzung nach den ertragsteuerlichen Grundsätzen** auch für die umsatzsteuerliche Würdigung übernommen werden. Die Tatbestandsmerkmale des § 24 Abs. 2 UStG entsprechen weitestgehend denen des § 13 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 EStG.³ Allerdings können nur solche Lieferungen und Dienstleistungen in den Anwendungsbereich des § 24 UStG fallen, auf die die Pauschalregelung der Art. 295 ff. MwStSystRL Anwendung findet.⁴ Unerheblich für die umsatzsteuerliche Beurteilung ist daher, wie nach den nationalen

1 BFH, Urteil 12.3.1992 – V R 55/88, BStBl 1992 II S. 982.

2 BFH, Urteil 24.1.2013 – V R 34/11, BStBl 2013 II S. 460.

3 BFH, Urteil 27.11.1997 – V R 78/93, BStBl 1998 II S. 359; BFH, Urteil 9.5.1996 – V R 118/92, BStBl 1996 II S. 550.

4 BFH, Urteil 22.9.2005 – V R 28/03, BStBl 2006 II S. 280; BFH, Urteil 25.11.2004 – V R 8/01, BStBl 2005 II S. 896.

einkommensteuerrechtlichen Regelungen die betreffenden Leistungen bzw. die Einkünfte daraus zu beurteilen sind.¹

Außerdem ist für die umsatzsteuerliche Beurteilung unerheblich, wem die erzielten Einkünfte nach den für die Einkommensteuer maßgeblichen Grundsätzen zuzurechnen sind,² oder ob es sich um eine wegen **Liebhaberei** ertragsteuerlich unbeachtliche Tätigkeit handelt.³

Ist der Unternehmer teils gewerblich und teils landwirtschaftlich tätig (**gemischte Tätigkeit**), sind beide Bereiche getrennt voneinander zu würdigen, wenn zwischen diesen keine wirtschaftlichen Beziehungen bestehen. Andernfalls ist zu prüfen, ob die landwirtschaftliche oder die gewerbliche Betätigung dem einheitlichen Betrieb das Gepräge gibt. Ein einheitlicher Gewerbebetrieb liegt vor, wenn das Gewerbe im Vordergrund steht und die luf Betätigung nur die untergeordnete Bedeutung einer Hilfstätigkeit hat. Ob dies der Fall ist, ist auf der Grundlage der Verhältnisse mehrerer Jahre zu beurteilen.⁴

c) Konkretisierung zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (§ 24 Abs. 2 Satz 1 UStG)

aa) Allgemeines

- 1646 § 24 Abs. 2 Satz 1 UStG enthält eine **Aufzählung der Bereiche**, die als luf Betrieb gelten. Trotz dieser Wortwahl handelt es sich um **keine echte Fiktion**. Der Gesetzgeber hat vielmehr eine indirekte Umschreibung als Sammelbegriff vorgenommen und hat sich dabei an den Vorgaben des Bewertungsgesetzes orientiert.

bb) Landwirtschaft (§ 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Variante 1 UStG)

- 1647 Landwirtschaft ist das **planmäßige Betreiben von Ackerbau und Viehzucht zum Erzeugen von tierischen und pflanzlichen Produkten** sowie die **Verwertung der dadurch selbstgewonnenen Erzeugnisse**. Die wichtigsten Kulturarten sind Ackernutzung, Weide, Wiese und Garten. Ein Landwirt stellt zielgerichtet pflanzliche oder tierische Produkte auf einer zu diesem Zweck bewirtschafteten Fläche unter der Ausnutzung der natürlichen Kräfte des Bodens her. Die damit

1 BFH, Urteil 31.5.2007 – V R 5/05, BStBl 2011 II S. 289.

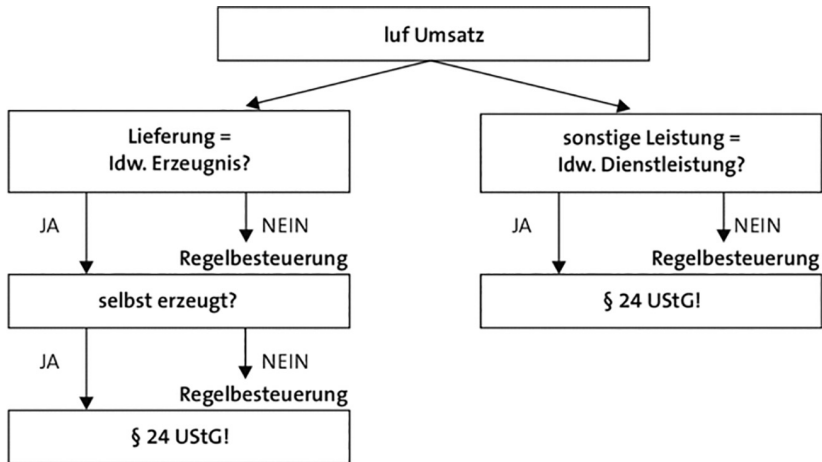
2 BFH, Urteil 9.5.1996 – V R 118/92, BStBl 1996 II S. 550.

3 BFH, Urteil 31.5.2007 – V R 5/05, BStBl 2011 II S. 289; Abschnitt 24.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

4 BFH, Urteil 23.1.1992 – IV R 19/90, BStBl 1994 II S. 638; BFH, Urteil 12.3.1992 – V R 55/88, BStBl 1992 II S. 982.

5. Zusammenfassung: Land- und forstwirtschaftliche Umsätze eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes

1687



III. Steuerschuldner nach § 13b UStG

Sind die Voraussetzungen des § 13b UStG erfüllt, ist der pauschal versteuernde LuF als Leistungsempfänger **Steuerschuldner**.¹ Er hat z. B. bei Werklieferungen oder sonstigen Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers (Regelbesteuerer) die dafür entstehende Umsatzsteuer abzuführen. Bei der Berechnung der Steuer ist der Steuersatz zugrunde zu legen, der sich für den maßgeblichen Umsatz nach § 12 UStG ergibt.²

Auch in diesen Fällen ist nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG ein **über die Vorsteuerpauschale des § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG hinausgehender Vorsteuerabzug ausgeschlossen**, soweit die Eingangsumsätze für pauschal besteuerte Ausgangsumsätze verwendet werden.³

Schuldet ein LuF Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 5 UStG, ist nach § 13b Abs. 8 UStG die **Durchschnittssatzbesteuerung nicht anzuwenden**.⁴

1 Vgl. Abschnitt 24.1 Abs. 7 UStAE.

2 FG Rheinland-Pfalz, Urteil 22.12.2007 – 6 K 1996/02, NWB ZAAAB-78821.

3 BFH, Beschluss 5.5.1995 – V B 74/94, NWB JAAAB-37398 = BFH/NV 1995 S. 1029.

4 Janzen in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 24 UStG Rz. 109.

BEISPIELE 1. Ein Landwirt in Münster lässt Reparaturarbeiten (Werklieferung) an einem Schweinestall von einem niederländischen Unternehmer ausführen. Der Werkpreis beträgt 3.000 €.

Der Ort der Werklieferung ist Münster (§ 3 Abs. 7 Satz 1 UStG). Der Umsatz ist steuerbar und zu 19 % steuerpflichtig. Steuerschuldner ist der Landwirt (§ 13b Abs. 5 Satz 1, Abs. 2 Nr. 1, Abs. 7 UStG). Bei einer Bemessungsgrundlage von 3.000 € entsteht Umsatzsteuer i. H. von 570 €, die der Landwirt nicht als Vorsteuer abziehen kann.

2. Ein Landwirt in Greifswald lässt die Dächer und Dachrinnen seiner Wirtschaftsgebäude und seines privaten Wohnhauses von einem in Polen ansässigen Reinigungsunternehmen reinigen. Ihm werden dafür von dem Reinigungsunternehmen 2.000 € in Rechnung gestellt.

Der Landwirt bezieht eine sonstige Leistung. Der Ort dieser sonstigen Leistung ist Greifswald (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG). Der Umsatz ist steuerbar und zu 19 % steuerpflichtig. Nach § 13b Abs. 8 UStG kommt die Regelbesteuerung nach § 24 UStG zur Anwendung. Steuerschuldner ist der Landwirt (§ 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1 UStG). § 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG kommt nicht zur Anwendung, weil der Landwirt selbst nicht nachhaltig Reinigungsleistungen erbringt. Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gilt auch für die Reinigungsleistungen im privaten Bereich (§ 13b Abs. 5 Satz 7 UStG). Bei einer Bemessungsgrundlage von 1.680,67 € entsteht Umsatzsteuer i. H. von 319,33 €, die der Landwirt nicht als Vorsteuer abziehen kann. Für einkommensteuerrechtliche Zwecke muss er die Aufwendungen einschließlich der dafür abzuführenden Umsatzsteuer auf Betriebsausgaben der Landwirtschaft (§ 4 Abs. 4 EStG) und Privataufwand (Reinigungsleistungen am Wohnhaus) nach § 12 Nr. 1 EStG aufteilen.

IV. Geschäftsveräußerung im Ganzen

1689 Die Vorschrift des § 1 Abs. 1a UStG gilt auch bei der **Veräußerung oder Übertragung auf Vermögens**.¹ Die **Geschäftsveräußerung** einschließlich der Einbringung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts ist eine nicht steuerbare Lieferung als letzter Akt im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs.

Dementsprechend ist die **Veräußerung eines Sauenbestands unter gleichzeitiger Verpachtung der Ställe** als eine nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung zu beurteilen, was einen Vorsteuerabzug aus der Veräußerung ausschließt.²

1 Vgl. Abschnitt 24.1 Abs. 5 Satz 2 UStAE; a. A. Stadie in Stadie, UStG, 3. Aufl., Köln 2015, § 24 UStG Rz. 44; Busch in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 24 UStG Rz. 525.

2 FG Münster, Urteil 20.5.2020 – 15 K 1850/17 U, NWB ZAAAH-57571.

BEISPIEL → Eine GbR betreibt eine Ferkelaufzucht in einem dafür typischen Aufzuchtstall. Einer ihrer Gesellschafter hält Sauen im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebs mit eigenen und zugepachteten Flächen. Diesem droht die Versagung der Durchschnittssatzbesteuerung wegen Überschreitung der Vieheinheitengrenze durch eine geplante Ausweitung der Sauenhaltung. Deshalb vereinbart die GbR mit ihrem Gesellschafter, die Sauenhaltung zu übernehmen und ihm im Gegenzug die Ferkelaufzucht zu übertragen. Dementsprechend erwirbt die GbR den Sauenbestand, nicht aber die Ackerflächen, und pachtet die bisherigen und weitere zu errichtende Sauenställe von ihrem Gesellschafter an. Gleichzeitig überträgt sie ihm ihren Ferkelbestand und verpachtet die Ferkelställe. Den in der Rechnung ihres Gesellschafters ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag für die Übertragung der Sauen macht die GbR als Vorsteuern geltend.

Der beantragte Vorsteuerabzug ist zu versagen, da die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen erfüllt sind. Die GbR hat zunächst sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen von ihrem Gesellschafter erworben, die zur Fortführung des Betriebs Sauenhaltung erforderlich gewesen sind. Hierfür genügt es, dass sie die erforderlichen Ställe lediglich angepachtet hat und die Fütterungsanlagen hat nutzen dürfen. Die nicht erworbenen Ackerflächen sind nicht als wesentliche Betriebsgrundlagen anzusehen, da sie den Charakter des Unternehmens des Veräußerers nicht beeinflussen haben. Den erworbenen Betrieb hat die GbR auch tatsächlich fortgeführt.

Wird ein **luf Betrieb oder Teilbetrieb übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht**, liegt eine Geschäftsveräußerung i. S. des § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG auch vor, wenn **einzelne Wirtschaftsgüter von der Übereignung oder Einbringung ausgenommen** werden.¹ Das ergibt sich für die Einbringung eines landwirtschaftlichen Betriebs daraus, dass der Gesetzgeber² eine entsprechende ausdrückliche gesetzliche Regelung im Hinblick auf die Einfügung des § 1 Abs. 1a UStG als „entbehrlich“ gestrichen hat.³ Eine Geschäftsveräußerung kann auch vorliegen, wenn verpachtete Gegenstände nach Beendigung der Pacht veräußert werden.⁴ Die **Vermietung oder Verpachtung eines** bei der Übertragung eines pauschalierenden Betriebs **zurückbehaltenen Wirtschaftsguts** kann aber schon deshalb nicht unter § 24 UStG fallen, weil die Vermietung nicht mehr im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erfolgt.

Wird ein **verpachtetes Teilvermögen veräußert**, setzt die Annahme einer Geschäftsveräußerung i. S. des § 1 Abs. 1a UStG **nicht** voraus, dass das Teilvermögen vorher organisatorisch getrennt behandelt wurde. Entscheidend ist vielmehr, ob die Verpachtung im Wesentlichen fortgeführt wurde.⁵

1 BFH, Urteil 15.10.1998 – V R 69/97, BStBl 1999 II S. 41; Abschnitt 24.1 Abs. 5 Satz 2 UStAE.

2 BT-Drucks. 12/6078 S. 135; BT-Drucks. 12/5940 S. 17, 30.

3 Hartmann, UR 1995 S. 297, 299; a. A. Schlienkamp, UR 1994 S. 133, 142.

4 BFH, Urteil 10.5.1961 – V 222/58 U, BStBl 1961 III S. 322; Abschnitt 24.1 Abs. 5 Satz 3 UStAE.

5 BFH, Urteil 19.12.2012 – XI R 38/10, BStBl 2013 II S. 1053.

V. Steuerbefreiungen und Nichtanwendung von § 9 UStG (§ 24 Abs. 1 Satz 2 UStG)

1. Allgemeines

- 1690 Nach § 24 Abs. 1 Satz 2 UStG sind die **Steuerbefreiungen nach § 4 Nr. 8 bis 28 UStG** auf die der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegenden Umsätze **anwendbar**. Ein **Verzicht** auf diese Befreiungen nach § 9 UStG ist **ausgeschlossen**.¹ Für diese Umsätze wird kein Durchschnittssatz festgesetzt. Für damit in Zusammenhang stehende Eingangsleistungen entfällt der Vorsteuerabzug, weil die steuerfreien Ausgangsumsätze nicht in die Bemessungsgrundlage der Vorsteuerpauschale einzubeziehen sind (§ 24 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 UStG).

§ 24 Abs. 1 Satz 2 UStG ist aber lediglich von Bedeutung für die **Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse und für landwirtschaftliche Dienstleistungen**, die **regelmäßig steuerpflichtig** sein dürften, wenn man vom Ausnahmefall der kurzfristigen Überlassung von Grundstücken für landwirtschaftliche Zwecke absieht.

Im Gegensatz dazu sind die **Befreiungsvorschriften nach § 4 Nr. 1 bis 7 UStG** auf luf Umsätze **nicht anwendbar**. Dies betrifft vor allem Ausfuhrlieferungen in ein Drittland (§ 4 Nr. 1 Buchst. a, § 6 UStG) und innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a UStG). Trotz der Steuerpflicht unterliegt der pauschal besteuerte LuF dem Kontrollsystem für innergemeinschaftliche Lieferungen.

2. Grundstücksübertragungen (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG)

- 1691 Im Rahmen der Regelbesteuerung wäre ein Grundstücksverkauf nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerbefreit, könnte aber unter den Voraussetzungen des § 9 UStG steuerpflichtig behandelt werden. Würde es sich bei der Übertragung um einen luf Umsatz handeln, entfielen nach § 24 Abs. 1 Satz 2 UStG diese Optionsmöglichkeit. Damit wäre die **Übertragung zwingend steuerbefreit**, selbst wenn die Voraussetzungen des § 9 UStG vorliegen.

Da aber die **Übertragung eines Grundstücks** selbst dann **kein luf Umsatz** ist, wenn der Veräußerer dieses Grundstück vor dem Verkauf zu luf Zwecken ver-

1 Janzen in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 24 UStG Rz. 81.