

Im Juni 2024
KBL 82/24

Sehr geehrte Damen und Herren,

der heutige Informationsbrief startet mit drei Entscheidungen des BFH zur Durchschnittssatzbesteuerung, nämlich zur Anwendung beim Verkauf von gebrauchten Geräten bzw. von Reitpferden, außerdem zum Vorsteuerabzug beim Wechsel. Weitere Themen sind die Besteuerung von Nutzungsentschädigungen, die Nutzungswertbesteuerung, Photovoltaikanlagen und Kraftfahrzeugsteuerbefreiungen.

Mit freundlicher Empfehlung und besten Grüßen

Rechtsprechungsänderung: Keine Durchschnittssatzbesteuerung für gebrauchte Geräte

Aus Vereinfachungsgründen beanstandet es die Finanzverwaltung laut UStAE 24.2 Abs. 6 S. 3 bislang nicht, wenn beim Verkauf von gebrauchten landwirtschaftlichen Geräten, die zumindest zu 95 % zur Erzielung von der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegenden Umsätzen eingesetzt wurden, ebenfalls die Durchschnittssatzbesteuerung angewendet wird. Nachdem der BFH jedoch zwischenzeitlich entschieden hat, dass in solchen Fällen die Regelbesteuerung gilt, ist fraglich, ob und wie lange die Verwaltung hieran noch festhalten wird.

Das Urteil betrifft eine GbR mit zwei Gesellschaftern, die Ackerbau auf gepachteten Flächen betrieben und die Durchschnittssatzbesteuerung angewendet hatte. Die GbR wurde aufgelöst, wobei die Wirtschaftsgüter per Realteilung auf die Gesellschafter übertragen wurden. Hierüber stellte die GbR Rechnungen, in denen 10,7 % Umsatzsteuer für u.a. Maschinen und Feldinventar ausgewiesen wurde. Das Finanzamt ging dagegen im Anschluss an eine Betriebsprüfung davon aus, dass eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vorgelegen habe, und forderte die zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer von der GbR zurück. Der BFH folgte aus nachstehenden

Gründen letztlich der Auffassung des Finanzamts:

- Die GbR hatte trotz zivilrechtlicher Vollbeendigung steuerrechtlich fortbestanden; sie war klagebefugt, solange Steueransprüche gegen sie geltend gemacht wurden.
- Zudem war die GbR als Ausstellerin der Rechnung und als Schuldnerin der Umsatzsteuer anzusehen. Ihre Steuerschuld entsprach dem in der Rechnung ausgewiesenen Betrag, auch wenn ein unzutreffender Betrag ausgewiesen worden sei. Über die tatsächliche Steuerbelastung müsse im Berichtigungsverfahren entschieden werden.
- Der GbR stand im Rahmen der Realteilung kein Vorsteuerabzug in Höhe der geschuldeten Umsatzsteuer zu, da insoweit kein Umsatz nach § 24 Abs. 1 S. 1 UStG vorlag. Denn auf die Lieferung von Geräten, mit denen der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegende Umsätze erzielt wurden, ist diese nicht anwendbar. Die dem entgegenstehende bisherige Rechtsprechung des BFH ist aufgrund richtlinienkonformer Auslegung zwischenzeitlich überholt.
- Schließlich handelt es sich bei der Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung auf Maschinen etc. um

keine Vereinfachungsregelung, indem ein der Umsatzsteuer entsprechender Vorsteuerbetrag unterstellt wird. Vielmehr hat stattdessen eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG zu erfolgen.

Verfrüht: Vorsteuerabzug vor Übergang von Durchschnittssatz- zu Regelbesteuerung

Infolge der Einführung der Umsatzgrenze von 600.000 € für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung ab dem Jahr 2022 waren zahlreiche landwirtschaftliche Betriebe gezwungen, zur Regelbesteuerung überzugehen. In diesem Zusammenhang steht ein bereits in KLB 79/23 vorgestelltes Urteil des FG Niedersachsen, das den Vorsteuerabzug bei einem gesetzlich erzwungenen Wechsel schon für das Vorjahr zugelassen hat, wenn die betreffende Eingangsleistung erst unter Geltung der Regelbesteuerung zu Umsätzen führt. Das Urteil betraf einen Milchviehbetrieb mit Aufwendungen im Jahr 2021 für die Aufzucht von Kühen, die erstmals im Jahr 2022 kalbten.

Der BFH hat nun die Entscheidung des FG Niedersachsen aufgehoben und den vorweggenommenen Vorsteuerabzug versagt. Er begründet dies damit, dass bei Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung der Vorsteuerabzug aufgrund tatsächlicher Leistungsbezüge ausgeschlossen, stattdessen im vorliegenden Fall erst ab dem Jahr 2022 zulässig ist. Dies gelte unabhängig davon, ob der Wechsel zur Regelbesteuerung freiwillig oder aufgrund gesetzlicher Verpflichtung erfolge. Hierfür spreche auch, dass die Aufzeichnungspflichten nach § 22 Abs. 2 Nr. 5 und 6 UStG erst mit dem Übergang zur Regelbesteuerung gelten. Die Zulassung des Vorsteuerabzugs ohne Nachweispflichten würde zu erheblichen Nachweisproblemen führen. Es reicht aus der Sicht des BFH letztlich aus, dass nach dem Übergang zur Regelbesteuerung eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 7 UStG vorgenommen werden kann.

Unzulässig: Durchschnittssatzbesteuerung bei Verkauf bzw. Aufzucht von Reitpferden

Zunächst unterwarf ein Pferdezüchter und -händler den Verkauf von ihm erworbener und anschließend ausgebildeter Sport-, Renn- und Turnierpferde der Regelbesteuerung, ging dann aber dazu über, insoweit letztlich nur noch die Durchschnittssatzbesteuerung anzuwenden. Dies führte zu einer Außenprüfung, die mit der Rückkehr zur Regelbesteuerung endete. Das Finanzamt begründete dieses Ergebnis damit, dass § 24 UStG nur auf die Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse und landwirtschaftliche Dienstleistungen anzuwenden sei. Der Verkauf zugekaufter Produkte falle nur dann unter die Vorschrift, wenn die zugekauften Produkte durch landwirtschaftliche Tätigkeiten zu einem Produkt anderer Marktgängigkeit weiterverarbeitet würden. Die Ausbildung der Pferde stelle jedoch keine derartige Tätigkeit dar, weil diese letztlich nur zur Steigerung des Marktwerts führe.

Alle hiergegen eingelegten Rechtsmittel blieben ohne Erfolg. Der BFH begründet die Abweisung der Revision unter Berücksichtigung des Unions- und nationalen Rechts zur Durchschnittssatzbesteuerung insbesondere damit, dass

- die veräußerten Pferde kein Vieh und keine sonstigen Tiere im Sinne dieses Rechts sind,
- die Ausbildung der Pferde keine Tierzucht oder Tierhaltung darstellt, zudem nicht mit Mitteln bewirkt

wird, die normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden,

- Pferde nicht als landwirtschaftliche Erzeugnisse anzusehen sind.

Die einkommensteuer- und bewertungsrechtliche Beurteilung der Tätigkeit ist wegen der gebotenen unionsrechtlichen Auslegung des § 24 UStG nicht maßgeblich. Das gilt auch für die Frage der Zurechnung einer Tierzucht oder Tierhaltung zur Landwirtschaft.

Zu einem entsprechenden Ergebnis kommt das FG Münster im Fall einer „Pferdepension zu Zuchtzwecken“, die keine landwirtschaftlichen Dienstleistungen erbringe. Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Zucht eingestellter Pferde seien zunächst indifferent. Erst die Verwendung der Zuchtergebnisse, also der gezüchteten Pferde, sei ausschlaggebend dafür, ob es sich um eine landwirtschaftliche Dienstleistung handle. Würde das gezüchtete Pferd z.B. für forstwirtschaftliche Tätigkeiten eingesetzt oder ginge es unmittelbar in die Nahrungsmittelproduktion ein, wären die mit der Zucht zusammenhängenden Leistungen begünstigt. Dient die Zucht aber nur Freizeit Zwecken, liege keine begünstigte land- oder forstwirtschaftliche Dienstleistung vor. Dieses Ergebnis wird dadurch gerechtfertigt, dass die Durchschnittssatzbesteuerung nur die landwirtschaftliche Erzeugung – vor allem von Nahrungsmitteln – begünstigen soll.

Keine Verteilung: Nutzungsentschädigung für nicht eindeutig bestimmbar Zeitraum

Einnahmen, die für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet werden, können nach § 11 Abs. 1 S. 3 EStG insgesamt gleichmäßig auf den Zeitraum verteilt werden, für den die Vorauszahlungen geleistet werden. Wie bereits in KLB 80/23 dargestellt, hatte sich ein Eigentümer landwirtschaftlicher Flächen, die als Ausgleichsflächen einer GmbH überlassen worden waren, auf diese Regelung berufen. In den Jahren 2017 bis 2019 waren ihm insgesamt 43.840 € (netto) Nutzungsentschädigung zugeflossen, die er entsprechend der Förderung nach dem EEG auf einen Zeitraum von 20 Jahren verteilen wollte. Dies lehnten das Finanzamt und das FG Schleswig-Holstein ebenso ab wie eine Verteilung über 30 Jahre, nach denen der Überlassungsvertrag erstmals ordentlich kündbar war. Der BFH hat diese Auffassung nun bestätigt und wie folgt begründet:

- Die Einnahmen sind den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen, da der wirtschaftliche Schwerpunkt des Vertrags mit der Nutzungsüberlassung eines Grundstücks vergleichbar ist.
- Die Verteilung der Nutzungsentschädigung auf einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren scheidet aus, da ein konkreter Vorauszahlungszeitraum weder vertraglich bestimmt wurde noch bestimmbar ist.
- Es liegt zwar ein Überlassungszeitraum von 30 Jahren vor, da eine ordentliche Kündigung bis dahin ausgeschlossen ist. Dennoch fehlt ein bestimmbarer Vorauszahlungszeitraum; dieser ist auch nicht anhand objektiver Umstände feststellbar. Allein der Ausschluss der ordentlichen Kündigung für 30 Jahre ist noch kein objektiver Beleg dafür, dass eine Kündigung auch erfolgen wird. Die Kündigung erfordert ein aktives Handeln der Vertragspartner, dessen Eintritt ungewiss ist.
- Zudem sind keine wirtschaftlichen Gründe ersichtlich, aus denen mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit

geschlossen werden könnte, dass der Vertrag nach 30 Jahren gekündigt wird.

Der BFH hat damit die bislang offene Frage beantwortet, ob die Verteilung von Einnahmen bei einem unbefristeten Vertrag für den Zeitraum in Betracht kommt, für den die ordentliche Kündigung ausgeschlossen ist. Die Verteilung der Einnahmen hätte wohl nur erreicht werden können, wenn die Laufzeit des Vertrags von vornherein auf 30 Jahre begrenzt worden wäre.

Umstritten: Bewertungsrechtlicher Begriff der Land- und Forstwirtschaft

Ebenfalls in KLB 80/23 wurde auf eine Entscheidung des BFH zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts für (landwirtschaftliche) Grundstücke für Erbschaftsteuerezwecke eingegangen. Die Münchner Richter hatten sich in diesem Zusammenhang auch mit dem bewertungsrechtlichen Begriff der „Land- und Forstwirtschaft“ befasst und waren zu dem Ergebnis gelangt, dass einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nur derjenige innehat, der tatsächlich Land- und Forstwirtschaft betreibt. Dieser Betriebsbegriff ist tätigkeitsbezogen; zivilrechtliches Eigentum am Grund und Boden genügt danach nicht. Hat der Erblasser vor seinem Tod keine Land- und Forstwirtschaft betrieben, sondern nur Flächen verpachtet, kann laut BFH auch kein Betrieb auf den Erben übergehen, sofern nicht die Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung im Ganzen vorliegen.

Auf diese Entscheidung haben jüngst die Obersten Finanzbehörden der Länder in gleichlautenden Erlassen wie folgt reagiert:

- Die Ausführungen des BFH zum tätigkeitsbezogenen Begriff der Land- und Forstwirtschaft sind nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden.
- Es ist unerheblich, ob Wirtschaftsgüter einem eigenen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dienen oder Dritten zur Nutzung überlassen werden. Ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft kann auch ein einzelnes land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück sein, das nicht zum Grundvermögen zu rechnen ist.
- Infolge Nutzungsüberlassung entstehen zwei wirtschaftliche Einheiten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, nämlich sowohl beim Eigentümer des Grund und Bodens als auch beim Pächter.
- Entgegen der Auffassung des BFH können land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, bei denen die Wirtschaftsgebäude und/oder die Betriebsmittel nicht dem Eigentümer des Grund und Bodens gehören, auch dann einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bilden, wenn sie weniger als 15 Jahre einem anderen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dienen sollen.
- An der Auffassung, dass geleistete Anzahlungen zu den Finanzmitteln eines Betriebs gehören (R E 13b.23 Abs. 2 ErbStR), hält die Finanzverwaltung nicht mehr fest.

Dagegen ist dem Urteil des BFH insoweit zu folgen, als dieser entschieden hat, dass

- im Fall der Maßgeblichkeit des Liquidationswerts für die Bewertung des Wirtschaftsteils eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausnahmsweise der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts geführt werden kann, wenn der festgestellte Wert das verfassungsrechtliche

Übermaßverbot verletzt. Dies setzt regelmäßig voraus, dass der festgestellte Wert den nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert um 40 % oder mehr übersteigt.

- als extrem über das normale Maß hinaus z.B. das Dreifache des gemeinen Werts bzw. das rund 1,4-Fache eines sich aus dem Bodenrichtwert errechneten Verkehrswerts anzusehen ist.

Nutzungswertbesteuerung: Bestätigung einer steuerfreien Entnahme durch das Finanzamt

In einem Streit um einen recht komplexen Sachverhalt zur Entnahme von Wohnungen bzw. eines Wohnhauses aus dem Betriebsvermögen eines landwirtschaftlichen Betriebs hat das FG München wie folgt entschieden:

- Bestätigt das Finanzamt schriftlich unter Bezug auf die Einkommensteuer-Veranlagung (hier 1993) die Entnahme eines landwirtschaftlichen Wohnhauses samt zugehörigem Grund und Boden und gibt dabei an, dass diese Entnahme steuerfrei ist, damit die Zugehörigkeit der Wohnung und des Grund und Bodens zum Betriebsvermögen endet, sowie wie viel Grund und Boden steuerfrei entnommen wurde, handelt es sich hierbei um einen Verwaltungsakt nach § 118 S. 1 AO.
- Ob ein (hier 1994) beantragter Verzicht auf Nutzungswertbesteuerung und steuerfreie Entnahme (mit Wirkung zum 1.1.1993) nur einheitlich für die Altenteilwohnung und die Wohnung des Betriebsinhabers zu diesem Zeitpunkt wegen einer eventuell gegebenen Fremdvermietung rechtlich überhaupt möglich war, ist unerheblich, falls Steuerpflichtiger und Finanzamt übereinstimmend von der Entnahme eines gesamten, bestimmten Wohnhauses zum 1.1.1993 ausgegangen sind. Dies wurde durch ein Schreiben des Finanzamts dokumentiert, das unter Bezugnahme auf die Einkommensteuer-Veranlagung 1993 eine steuerfreie Entnahme bestätigte.
- Wurde mit einem Schreiben aus dem Jahr 1998 ein erneuter Antrag bezüglich einer steuerfreien Entnahme desselben Wohnhauses gestellt, ändert das nichts daran, dass die Beteiligten bereits übereinstimmend von einer Entnahme zum 1.1.1993 ausgegangen sind. Dies gilt jedenfalls dann, wenn dieser Antrag aus Sicherheits- bzw. Haftungsgründen wegen des Endes der Übergangsfrist zur Anwendung der Nutzungswertbesteuerung zum Ende des Jahres 1998 gestellt worden war.
- Wird die Erdgeschosswohnung des insgesamt entnommenen Wohnhauses seit dem Jahr 2003 wieder im Anlageverzeichnis des landwirtschaftlichen Betriebs geführt, ist hierin keine konkludente Willkür zum Betriebsvermögen zu sehen. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Aufnahme als Versehen erscheint.

Der BFH hat der vom Finanzamt eingelegten Nichtzulassungsbeschwerde stattgegeben und die Revision zugelassen.

Abgrenzung: Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand bei Umbau eines Bauernhauses

Nachdem bereits im Jahr 2000 die Übergabe eines landwirtschaftlichen Betriebs samt 1861 erbautem Wohnhaus erfolgt war, vermietete der Übernehmer ab 2014 eine Wohnung im Erdgeschoss und ab 2015 eine Wohnung im Obergeschoss des Hauses an jeweils fremde Dritte.

Vorausgegangen waren erhebliche Umbaumaßnahmen, die nach Auffassung des Eigentümers zu sofort abzugsfähigen Werbungskosten, nach Auffassung des Finanzamts dagegen nur zu nach § 7 EStG abzuschreibenden Herstellungskosten führten. Das FG München hat die dagegen gerichtete Klage abgewiesen, der BFH die anschließende Nichtzulassungsbeschwerde als unzulässig verworfen.

Zwar konnte das FG München keine zu nachträglichen Herstellungskosten führende Erweiterung oder Funktionsänderung der umgebauten Räumlichkeiten bzw. einen Neubau feststellen, kam aber zu dem Ergebnis, dass eine wesentliche Verbesserung des Standards der Wohnung vorlag. Ausschlaggebend dafür war, dass die Fenster ausgetauscht und die Elektro-, Sanitär- sowie Heizungsinstallation grundlegend erneuert worden waren.

Präzisierung: Steuerbefreiung bei Betrieb von PV-Anlagen auf Hofstellen

Einkünfte aus dem Betrieb von PV-Anlagen mit einer Leistung bis zu 30 kW (peak) sind seit dem Veranlagungszeitraum 2022 nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei. Zu Zweifelsfragen bei der Anwendung dieser Regelung hat das BMF bereits Stellung genommen; das FinMin Schleswig-Holstein ergänzt diese Ausführungen jetzt im Hinblick auf die Land- und Forstwirtschaft wie folgt:

- Ob ein Einfamilienhaus vorliegt, richtet sich nach der Einheitsbewertung. Denkbar ist auch, dass sich auf der Hofstelle mehr als ein Einfamilienhaus befindet.
- Der Umfang der Hofstelle richtet sich ebenfalls nach der Einheitsbewertung. Daher können auch entfernt liegende Gebäude zur Hofstelle gehören.
- Die gesamte land- und forstwirtschaftliche Nutzung gilt als eine Einheit, z.B. Viehzucht und Ackerbau. Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit können auch mehrere Einheiten vorliegen, z.B. bei einem Café oder einer Tierarztpraxis.
- Laut BMF besteht eine Photovoltaikanlage im Wesentlichen aus Solarmodulen, Wechselrichter und Einspeisezähler. Das bedeutet aber nicht zwingend, dass mehrere Solarmodule nur deshalb als eine PV-Anlage anzusehen sind, weil sie über einen gemeinsamen Einspeisezähler des Netzanbieters verfügen.
- Befindet sich auf einer Hofstelle ein Gebäude, bestehend aus Stall und Einfamilienhaus, mit einem gemeinsamen Dach und wurden auf beiden Dachflächen Solarmodule installiert, ist die PV-Anlage dem Teil zuzuweisen, auf dem die Solarmodule überwiegend installiert wurden. Dies verdeutlichen die folgenden Beispiele:

Beispiel 1: Eine Hofstelle umfasst ein Einfamilienhaus und ein Stallgebäude. Auf dem Haus wurde eine PV-Anlage mit einer Leistung von 31,00 kW (peak), auf dem Stall eine PV-Anlage mit einer Leistung von 29,00 kW (peak) installiert. Da die PV-Anlage auf dem Haus eine Leistung von mehr als 30,00 kW (peak) hat, ist sie nicht begünstigt. Die Anlage auf dem Stall ist dagegen begünstigt. Wenn der durch beide Anlagen produzierte Strom über einen Zähler in das Netz eingespeist wird, wird es nicht beanstandet, wenn die Vergütung nach der im Marktstammdatenregister eingetragenen Nennleistung aufgeteilt wird.

Beispiel 2: Auf der Hofstelle befinden sich ein Einfamilienhaus sowie zwei Wirtschaftsgebäude. Auf dem Haus wurde eine PV-Anlage mit einer Leistung von 29,00 kW (peak) installiert. Die PV-Anlagen auf den Wirtschaftsgebäuden haben eine Gesamtleistung von 29,00 kW (peak). Der Wirtschaftsteil umfasst einen landwirtschaftlichen Betrieb, ein gewerbliches Lohnunternehmen und ein Hofcafé.

Die Leistung der PV-Anlage auf dem Haus liegt unter der Grenze von 30,00 kW (peak). Auch die PV-Anlagen auf den Wirtschaftsgebäuden liegen unter der hier relevanten Grenze für drei Einheiten von 45,00 kW (peak). Daher sind alle Anlagen begünstigt.

(Nicht) Steuerfrei: Anhänger bei Biogasanlagebetrieb bzw. Zugmaschine von Lohnunternehmer

Betreibt eine Personengesellschaft einen landwirtschaftlichen Betrieb, der dem Anbau und Verkauf von Getreide dient, sowie eine Biogasanlage als eigenständigen Gewerbebetrieb, hat sie nach Ansicht des FG Berlin-Brandenburg keinen Anspruch auf die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG für Anhänger, mit denen sie das im landwirtschaftlichen Betrieb erzeugte Getreide sowohl zu Abnehmern als auch zur Biogasanlage transportiert. Bei dieser Konstellation liegt laut FG keine ausschließliche Verwendung von Anhängern „in“ einem oder „für“ einen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb vor. Der BFH hat der dagegen eingelegten Nichtzulassungsbeschwerde stattgegeben und die Revision zugelassen.

Dagegen kann die Steuerbefreiung für land- und forstwirtschaftliche Fahrzeuge nach Auffassung des Hessischen FG auch für die Zugmaschine eines Unternehmers zu gewähren sein, die der Durchführung von Lohnarbeiten für Forstwirtschaft in kommunaler oder landeseigener Hand dient. Forstwirtschaftliche Betätigungen der Kommunen bzw. der hessische Landesbetrieb „HessenForst“ stellen laut FG forstwirtschaftliche Betriebe i.S. des § 3 Nr. 7 S. 1 KraftStG dar. Es bestehe kein Anlass, Kraftfahrzeuge, die (teilweise) der Durchführung von Lohnarbeiten für Forstwirtschaft in kommunaler oder landeseigener Hand dienen, von der Steuerbefreiung auszuschließen. Das FG hat die Revision gegen das Urteil zugelassen; ob diese eingelegt wurde, ist nicht bekannt.