

Für zukünftige Sachverhalte ist die aktuelle Entscheidung zu begrüßen, da sie eine gewisse Rechtssicherheit bietet. Sollen Erbbaurechte bestellt werden, so enthält das Urteil eine Berechnungsgrundlage, die es ermöglicht, die Zwangsentnahme derartiger Grundstücke aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen unter Einhaltung der Flächengrenze zu vermeiden. Das Urteil knüpft somit konsequent an die bisher ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung zum geduldeten landwirtschaftlichen Betriebsvermögen bei endgültiger Nutzungsänderung an. Die strikte Beachtung der Unschädlichkeitsgrenze dürfte entsprechende Streitfälle zwischen Steuerpflichtigen und Finanzamt damit in Zukunft auf Fragen der mathematischen Berechnung einschränken, wenn es sich um einen abgrenzbaren Sachverhalt zu einem bestimmten Zeitpunkt handelt. Die Tatsache, dass der BFH die Bestellung von Erbbaurechten an 26 Parzellen innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren verklammert, um die Flächengrenze zu ermitteln, bedeutet für die zukünftige Praxis jedoch eine neue Herausforderung.

Nicht ganz nachvollziehbar sind m.E. die Aussagen zur Betriebsaufgabe in verjährter Zeit. Ein weiteres Mal erteilt der BFH dem Grundsatz von Treu und Glauben in Bezug auf Anweisungen der Finanzverwaltung eine Absage. Dies zeigt erneut auch deutlich die Schwachstellen unseres derzeitigen Steuerrechts auf. Die Gesetze bieten regelmäßig Potential, sie „handwerklich“ besser zu machen, die Gerichte beschäftigen sich erst Jahrzehnte später mit deren Auslegungsfragen und wenn die Verwaltung für die Praxis eine umsetzbare Handhabung anbietet (was grundsätzlich wünschenswert ist), kann sich der Steuerpflichtige, wenn er der Auffassung der Finanzverwaltung folgt, später nicht darauf verlassen, dass die steuerlichen Konsequenzen nicht im Nachhinein völlig andere sind, als er annehmen durfte.

Die den Klägern heute im Jahr 2021 vorgehaltene Zwangsentnahme der Erbbaurechtsgrundstücke in den 70er Jahren konnte der damalige Betriebsinhaber nicht erkennen, da eine Zwangsentnahme unter Beachtung der Geringfügigkeitsgrenze erstmals mit dem BFH-Urteil vom 10.12.1992, a.a.O., zur Debatte stand. Ebenso konnte er nicht – was aber nun erst seinen Enkeln mitgeteilt wird – der Anweisung der Finanzverwaltung vertrauen, wonach er annehmen konnte, bereits Privatvermögen wegen der parzellenweisen Verpachtung inne gehabt zu haben.

Sicher ist die Entscheidung des höchsten Steuergerichts zutreffend anhand der Gesetzeslage getroffen worden und deren Begründung nachvollziehbar und unzweifelhaft. Es ist auch ein fiskalisches Interesse einleuchtend, in keinem Fall stille Reserven im Betriebsvermögen unversteuert zu lassen. Betrachtet man jedoch die finanzielle Auswirkung der Entscheidung innerhalb der Familie der Kläger, dürfte es für diese unverständlich sein, dass sie letztendlich die Konsequenzen der schwankenden Rechtsansichten ausschließlich allein zu tragen haben.

Es wäre wünschenswert gewesen, dass zumindest einem der Betriebsinhaber innerhalb der drei Generationen zu irgendeinem Zeitpunkt die Bedeutung einer Betriebsaufgabeerklärung durch das Rechtssystem veranschaulicht worden wäre, damit er eine angemessene betriebswirtschaftliche Entscheidung hätte treffen können.

Für ähnlich gelagerte Fälle kommt es zukünftig für das Vorliegen von Privatvermögen darauf an, dass entweder ein Nachweis über eine Betriebsaufgabeerklärung vorgelegt oder nach heutigen Maßstäben eine Zwangsbetriebszerschlagung in verjährten Zeiträumen unzweifelhaft belegt werden kann. In jedem Fall sollte parallel dazu der Hinweis der Finanzrichter umgesetzt werden und in einem gesonderten Billigkeitsverfahren die Anerkennung der entsprechenden Verwaltungsanweisung, auf die sich der jeweilige Mandant beruft, verfolgt werden.

Feststellung landwirtschaftlicher Einkünfte mit Bindungswirkung

Leitsatz

Der Feststellungsbescheid des Betriebsstättenfinanzamts entscheidet mit Bindungswirkung für die Einkommensteuerfestsetzung auch über die Anwendung der besonderen Steuersätze für Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen i.S.d. § 34b EStG.

*FG Düsseldorf, Urteil vom 12.5.2021 – 3 K 3169/20**

Der Sachverhalt

Es klagt ein Forstwirt wegen der Besteuerung der Einkünfte aus seinem in einem anderen Bundesland belegenen Forstbetrieb, für den das für die gesonderte Feststellung dieser Einkünfte zuständige Betriebsstättenfinanzamt Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i.H.v. 118.226 € festgestellt hatte. Das für seine Einkommensteuer zuständige Finanzamt hat diesen Betrag im Einkommensteuerbescheid übernommen.

Der Kläger will die besonderen Steuersätze für die Kalamitätsnutzung gemäß § 34b des Einkommensteuergesetzes (EStG) berücksichtigt wissen. Von den Einkünften aus Forstwirtschaft seien 111.733,76 € aus windbruchbedingten Notverkäufen entstanden. Davon unterlägen 73,31 % dem halben Steuersatz und 26,69 % dem Viertel-Steuersatz. Die entsprechenden Angaben hatte er dem beklagten Finanzamt mit der Einkommensteuererklärung mitgeteilt. Allerdings hatte er nicht die Bescheinigung der für die Prüfung und Ermittlung der Kalamitätsnutzungen zuständigen Finanzbehörde i.S.v. § 34b Abs. 4 Nr. 2 EStG beigefügt.

Das beklagte Finanzamt meint, dass im Fall einer gesonderten und ggf. einheitlichen Feststellung gemäß §§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) oder b) AO im Feststellungsverfahren auch über die nach § 34b EStG begünstigten Einkünfte zu entscheiden sei. Die Anlage 34b (Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen nach § 34b EStG) sei auch Bestandteil der Fest-

stellungserklärung 2018, die bei dem Betriebsstättenfinanzamt abzugeben gewesen sei. Der Kläger hätte gegen den Feststellungsbescheid des Betriebsstättenfinanzamts vorgehen können und müssen.

Das Urteil

Die Klage blieb erfolglos, jedoch hat das FG die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

Das FG ist davon ausgegangen, dass Feststellungsbescheide gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO für Steuerbescheide bindend seien, soweit die in den Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen für die Steuerbescheide von Bedeutung sind. Nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b) AO seien Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gesondert festzustellen, wenn das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt nicht auch für die Steuern vom Einkommen zuständig ist.

Deshalb sei entscheidend, ob der Umstand, dass das für die Feststellung zuständige Finanzamt die Vergünstigungen des § 34b EStG nicht angewendet hat, deren Berücksichtigung durch das für die Einkommensteuer des Klägers zuständige Finanzamt hindert.

Mit dem Feststellungsbescheid des Betriebsstättenfinanzamts seien auch die Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen i.S.d. § 34b EStG zu erfassen (BFH vom 25.8.1960 – IV 262/59 S, BStBl. III 1960, S. 486; *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 180 AO Rn. 407 i.V.m. Rn. 233; *Stalbold* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 34b EStG Rn. 6). Das entspreche auch dem Sinn und Zweck der gesonderten Feststellung: § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b) AO berücksichtige, dass das Betriebsstättenfinanzamt über die örtlichen Verhältnisse besser informiert sei als das u.U. entferntere Wohnsitzfinanzamt. Dies gelte auch hinsichtlich der Frage, ob eine außerordentliche Holznutzung i.S.d. § 34b EStG vorliegt.

Dass § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) AO nach dem Gesetzeswortlaut sowohl „Einkünfte“ als auch „mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen“ erfasst, während sich der im Streitfall einschlägige § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b) AO lediglich auf „Einkünfte“ bezieht, sei unerheblich. Besteuerungsgrundlagen, die bereits bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen sind, seien in beiden Varianten festzustellen. Der durch das Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz vom 21.12.1993 (BGBl. I 1993, S. 2310) aufgenommene Zusatz „und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen“ in § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) AO habe lediglich Besteuerungsgrundlagen, die nicht bereits bei der Ermittlung der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte zu berücksichtigen sind, erfassen sollen (*Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 180 AO Rn. 155, 163). Deshalb seien für den Umfang der Feststellungen die für gesonderte und einheitliche Feststellungen i.S.d. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) AO maßgebenden Grundsätze sinngemäß anzuwenden, soweit sich nicht Einschränkungen daraus ergeben, dass die Einkünfte nur einer Person festgestellt werden (*Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 180 AO Rn. 407).

Daraus folge, dass der Kläger die Steuervergünstigungen nach § 34b EStG nur durch Anfechtung des Feststellungsbescheides des Betriebsstättenfinanzamtes hätte erreichen können. Der Einkommensteuerbescheid als Folgebeseid könne wegen der Bindungswirkung des Feststellungsbescheides als Grundlagenbescheid nur berücksichtigen, was mit dem Feststellungsbescheid festgestellt worden sei.

Urteilsanmerkungen



von Rechtsanwalt Dr. Hans-Peter Lange, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für Agrarrecht, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Dr. Lange • Dr. Stips ad Wilken + Partner mbB Celle

Bei den sog. Kalamitätsnutzungen i.S.d. § 34b Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG handelt es sich um Holzanfall, der durch Naturereignisse unplanmäßig verursacht wird; Kalamitätsnutzungen liegen nur vor, sofern die Naturereignisse zu einem Holzanfall führen, der über den in dem forstwirtschaftlichen Betrieb regelmäßig durch natürliche Vorgänge ungewollt entstehenden Schadensanfall von Holz (sog. Scheitholz- oder Totalitätsanfälle) hinausgeht (Leingärtner, Rn. 119, beck-online). Es soll mit den Tarifvergünstigungen berücksichtigt werden, dass in diesen Fällen geballt Gewinn aus stillen Reserven realisiert würde. Einkünfte aus begünstigten Holznutzungen sind bis zur Höhe des zu versteuernden Einkommens tarifbegünstigt (Leingärtner, Rn. 87, beck-online); die Vergünstigung greift also sogar dann, wenn es im Forstbetrieb als solchem überhaupt keinen Gewinn gegeben hat.

Wer das Urteil liest, fragt sich vielleicht, warum das FG wegen grundsätzlicher Bedeutung die Revision zugelassen hat. Das FG hat das auch nicht begründet. Allerdings ist die Rechtslage wohl doch nicht so eindeutig, wie es scheint.

Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) AO werden gesondert festgestellt die einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Diese gesonderte Feststellung ist gemäß § 179 Abs. 2 Satz 2 AO gegenüber den Feststellungsbeitragten einheitlich vorzunehmen. Deshalb handelt es sich um eine gesonderte und einheitliche Feststellung.

Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b) AO werden in anderen als den in Buchst. a) genannten Fällen gesondert festgestellt die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder einer freiberuflichen Tätigkeit, wenn nach den Verhältnissen zum Schluss des Gewinnermittlungszeitraums das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt nicht auch für die Steuern vom Einkommen zuständig ist.

Dabei ergibt sich „schon aus dem insoweit eindeutigen Wortlaut des Gesetzes, dass die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach §§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a), 179 Abs. 2 Satz 2 AO und die gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO unterschiedliche Tatbestandsvoraussetzungen aufweisen. Die einheitliche und gesonderte Feststellung ist ein nach Wesen, Inhalt und Wirkung anderes Verfahren als die gesonderte Feststellung“ (Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 179 AO Rz. 15 BFH-Beschluss vom 21.11.2008 – IV B 150/07, BFH/NV 2009, S. 358).

Dass § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b) AO im Gegensatz zur anderen Variante nicht die mit den Einkünften „im Zusammenhang stehenden anderen Besteuerungsgrundlagen“ erfasst, könnte dann wohl doch für die Anwendung des § 34b EStG von Bedeutung sein. Bei der hier strittigen Tarifvergünstigung geht es auch nicht um „Einkünfte“, sondern um die Besteuerung von bereits festgestellten Einkünften, nämlich einen anderen Steuertarif. Bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung zu mehreren Beteiligten nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) AO ist zwar anerkannt, dass auch die Tarifvergünstigung nach § 34b EStG im Feststellungsbescheid zu berücksichtigen ist (vgl. Schwarz/Pahlke § 180 AO Rz. 64), das erklärt sich aber zwanglos mit Formulierung zu anderen Besteuerungsgrundlagen.

Dass der Umfang der Feststellungen in beiden Alternativen zur gesonderten Feststellung deckungsgleich sein müsste, erscheint wohl nicht zwingend, zumal die Tarifvergünstigung inzwischen nicht auf Grundlage eines Antrages, sondern von Amts wegen zu berücksichtigen ist und die i.S.d. § 34b Abs. 4 Nr. 2 EStG für die Bescheinigung zuständige Finanzbehörde auch nicht mit dem Betriebsstättenfinanzamt identisch sein muss. Deshalb ist es zu begrüßen, dass der BFH jetzt Gelegenheit hat, für Klarheit zu sorgen.

Pauschalierung ausländischer Unternehmer

Leitsatz

Der Anwendung des – unionsrechtskonform auszulegenden – § 24 UStG steht nicht entgegen, dass ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb im Ausland ansässig ist (im Streitfall: Verkauf selbst erzeugter Produkte durch einen in Österreich ansässigen Ziegenhalter auf einem Wochenmarkt im Inland). Weder dem Wortlaut noch dem Gesetzeszweck noch der Entstehungsgeschichte des § 24 UStG noch den unionsrechtlichen Regelungen der Art. 295 ff. MwStSystRL lässt sich eine Beschränkung der Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger auf im Inland ansässige land- und forstwirtschaftliche Unternehmen entnehmen.

FG München, Urteil vom 18.3.2021 – 14 K 2639/19*

Der Sachverhalt

Die Klägerin ist Landwirtin. Ihr land- und forstwirtschaftlicher Betrieb mit Viehbestand (Ziegen) befindet sich in Österreich. Dort wird die Klägerin auch als pauschalbesteuerte Landwirtin geführt. Sie verkaufte (erstmalig) im Streitjahr 2018 selbst erzeugte Produkte aus eigener Ziegenhaltung auf einem Wochenmarkt im Inland. In der im Inland eingereichten Umsatzsteuererklärung gab die Klägerin eine Umsatzsteuer von 0 € für das Streitjahr an. Daneben erklärte sie Umsätze nach § 24 UStG im Umfang von etwa 13.000 €, für die keine Steuer abzuführen ist.

Das Finanzamt setzte mit Änderungsbescheid Umsatzsteuer fest. Die Umsätze unterlägen dem ermäßigten Steuersatz. Dabei vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Besteuerung nach § 24 UStG nach unionsrechtskonformer Auslegung einen im jeweiligen Mitgliedsstaat belegenden landwirtschaftlichen Betrieb voraussetze. Das Verbringen der Ware von Österreich nach Deutschland stelle grundsätzlich einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a Abs. 2 UStG dar, soweit die Ware in Deutschland veräußert werde. Der Ausnahmetatbestand des § 1a Abs. 3 Nr. 1c UStG greife nicht, da dieser die Verwendung der Ware für Umsätze, für die die Steuer nach den Durchschnittssätzen des § 24 UStG festgesetzt sei, voraussetze. Da die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG als Vorsteuer abziehbar sei, ergebe sich jedoch insoweit keine Beschwer für die Klägerin, sodass von einer weiteren Änderung des Umsatzsteuerbescheids für 2018 abgesehen werde. Hiergegen richtet sich die Klage.

Das Urteil

Das Finanzgericht München entsprach der Rechtsauffassung der Klägerin. Das Finanzamt hat die im Inland ausgeführten Umsätze der Klägerin zu Unrecht der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG unterworfen. Die Veräußerung der selbst erzeugten landwirtschaftlichen Produkte der Klägerin auf einem Wochenmarkt im Inland unterliegt der Umsatzbesteuerung nach Durchschnittssätzen gemäß § 24 UStG.

§ 24 UStG gilt seinem Wortlaut nach für „die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze“. Dies ist in richtlinienkonformer Auslegung dahin zu verstehen, dass damit nur die Lieferungen landwirtschaftlicher Erzeugnisse und landwirtschaftliche Dienstleistungen gemeint sind, auf die die Pauschalregelung der Art. 295 ff. MwStSystRL Anwendung findet. Hiervon ausgehend sind im Streitfall die Voraussetzungen der Durchschnittssatzbesteuerung erfüllt. Die Klägerin hat auf einem inländischen Wochenmarkt Produkte aus eigener Ziegenhaltung veräußert. Damit hat sie im Rahmen ihres land- und forstwirtschaftlichen Betriebs selbst erzeugte landwirtschaftliche Erzeugnisse im Inland gegen Entgelt geliefert. Der Anwendung des § 24 UStG steht nicht entgegen, dass der land- und forstwirtschaftliche Betrieb der Klägerin im Ausland (Österreich) ansässig ist, denn den unionsrechtlichen Regelungen der Art. 295 ff. MwStSystRL lässt sich keine Beschränkung der Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger auf im Inland ansässige Unternehmen entnehmen.

Weder Wortlaut, systematischer Zusammenhang, Regelungszweck noch Entstehungsgeschichte der inländischen Re-