

57. Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich der Durchschnittsätze

Übersicht

	Rz.
1. Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (§ 24 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStG; Art. 25 Abs. 1 u. 2 iVm. Anhang A 6. EG-Richtlinie)	1–50
2. Umsätze „im Rahmen des (bestehenden) Betriebes“	51–105
a) sonstige Leistungen	51–85
aa) Rechtsentwicklung	51–60
bb) Miet- und Pachtumsätze	61–65
cc) Dienstleistungen im Rahmen von Tierzucht und Tierhaltungsbetrieben	66–75
dd) andere Dienstleistungen	76–85
b) Lieferungen landwirtschaftlicher Erzeugnisse	86–105
3. Ausschluss der Gewerbebetriebe kraft Rechtsform von der Durchschnittsbesteuerung (§ 24 Abs. 2 Satz 3 UStG)	106–112

Literatur: *Bessel*, Umsatzsteuerpflicht der Einnahmen aus Vermietung von Campingplätzen, INF 68, 261; *Wolmann*, Jagd und Mehrwertsteuer, INF 68, 360; *Knoop*, Land- und forstwirtschaftliche Nebenleistungen, insbesondere Milchfuhren, UR 69, 148; *Matheja*, Die Aufzucht und das Halten von Vieh in der Umsatzsteuer, INF 70, 133; *Nies*, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Entschädigungsleistungen bei Landinanspruchnahme, INF 70, 409; *Matheja*, Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Produktionszusammenschlüsse in der Landwirtschaft, UR 71, 130; *Bichel*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Jagdausübenden, StBp 71, 114; *Imig*, Besteuerung der Umsätze aus der Nutzung des Jagdausübungsrechts, INF 76, 495; *Matheja*, Umsätze durch Ausübung oder Nutzung eines Jagdrechts, UR 72, 302, *ders.*, Zur Beurteilung von Anbau- und Ernteerträgen, UR 72, 312; *Schmidtmann*, § 24 UStG 1967 bei Land- und Forstwirten die kraft Rechtsform als Gewerbebetrieb gelten, UR 73, 139; *Hilt*, Umsatzsteuerliche Gesichtspunkte im Zusammenhang mit der Verpachtung des Jagdrechts, UR 74, 245; *Krüger*, Einheitliche Gegenstände bei gleichzeitiger Anwendung verschiedener Besteuerungsformen des UStG, UR 74, 221; *Weiß*, Überlassung von Kostpflanzen zur Aufzucht, UR 77, 76; *Matheja*, Kauf einer neuen Maschine durch einen Landwirt und der Inzahlungnahme einer gebrauchten Maschine, UR 79, 179; *Strunz*, Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des Jagdrechts, DVR 80, 54; *Alexander*, Abgrenzung der Pauschalbesteuerung nach § 24 UStG gegenüber anderen Umsätzen im Rahmen des Unternehmens, insbesondere bei gemischter Nutzung des Anlagevermögens, StW 83, 155; *Reiprich*, Umsatzsteuer bei landwirtschaftlichen und anderen Umsätzen, UR 85, 288; *Bauer*, Hilfsgeschäfte im Umsatzsteuerrecht, insbesondere bei pauschal versteuernden Land- und Forstwirten, UR 91, 246; *Bohlmann*, Rechtsfolgen der Umsatzbesteuerung bei der Verpachtung landwirtschaftlicher Betriebe, UR 92, 2; *Bauer*, Umsatzsteuerliche Behandlung der Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, UR 92, 228; *Kleeberg*, Umsatzsteuerliche Behandlung der Verpachtung einer Eigenjagd durch einen nach Durchschnittssätzen versteuernden Land- und Forstwirt, UVR 93, 231; *Schindler*, Eigenjagdrecht Verpachtung in der Umsatzsteuer, StBp 93, 37; *Treu*, Besteuerung landwirtschaftlicher Einzelbrennereien, ZfZ 93, 284; *Kaufmann*, Umsatzsteuer beim Verkauf landwirtschaftlicher Geräte durch einen sog. Mischunternehmer,

INF 95, 490; *Zaisch*, Auswirkungen neuer BFH-Rechtsprechung auf Umsätze land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, UVR 99, 350; *Lange*, Umsatzbesteuerung der Land- und Forstwirte nach Durchschnittssätzen – Entwicklungen und Tendenzen, UR 03, 517; *Herden*, Zur Umsatzbesteuerung landwirtschaftlich betriebener Pensionspferdehaltung, INF 05, 463; *Theiler*, Durchschnittssatzbesteuerung auch für land- und forstwirtschaftliche Betriebe bei einem Gewerbebetrieb kraft Rechtsform, UR 05, 367.

Verwaltungsanweisungen: UStR 264, 269.

1. Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (§ 24 Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStG; Art. 25 Abs. 1 u. 2 iVm Anhang A 6. EG-Richtlinie)

- 1 **Rechtsgrundlagen.** Der Unternehmer kann die Pauschalregelung nur in Anspruch nehmen, dh auf seine Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG die Durchschnittssätze gem. § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG nur anwenden, wenn er Inhaber eines luf Betriebes ist. Die Voraussetzungen dafür beschreibt § 24 Abs. 2 UStG. Bei der Auslegung dieser Vorschrift, dh des § 24 UStG ist das Gemeinschaftsrecht zu beachten (EuGH v. 15. 7. 04 Rs. C-321/02, HFR 04, 935 und v. 26. 5. 05 Rs. C-43/04, HFR 05, 790; BFH v. 22. 9. 05 V R 28/03, BStBl. II 06, 280). Nach Art. 25 Abs. 1 6. EG-Richtlinie können die Pauschalregelung nur landwirtschaftliche „Erzeuger“ in Anspruch nehmen. Das sind Stpfl. (Unternehmer), die ihre Tätigkeit im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebes ausüben (Art. 25 Abs. 2 erster Gedankenstrich 6. EG-Richtlinie). „Landwirtschaftlicher Betrieb“ ist ein Betrieb, der in dem einzelnen Mitgliedstaat im Rahmen der in Anhang A zur 6. EG-Richtlinie genannten Erzeugertätigkeiten als solcher gilt (Art. 25 Abs. 2 zweiter Gedankenstrich 6. EG-Richtlinie). Danach ist zwar für die Frage, ob ein landwirtschaftlicher Betrieb vorliegt das nationale Recht maßgebend, es muss aber eine Tätigkeit iSd Anhangs A der 6. EG-Richtlinie ausgeübt werden. Durch das Zusammenwirken von nationalem Recht und Gemeinschaftsrecht ergeben sich für die Mitgliedstaaten Spielräume, welche Betriebe oder Teilbereiche sie in die Pauschalregelung einbeziehen wollen. Dies hat zB Bedeutung für die Tierzucht und Tierhaltung, die nach Anhang A 6. EG-Richtlinie zwar bodengebunden, dh iVm der Bodenbewirtschaftung stehen muss. Das Gemeinschaftsrecht bestimmt aber nicht unter welchen Voraussetzungen dies der Fall ist. In Deutschland sind dafür die Tierbestände bezogen auf die landwirtschaftliche Nutzfläche maßgebend (§ 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG iVm § 51 BewG). Ähnliches gilt für Verarbeitungstätigkeiten die nach Anhang A Abschn. V der 6. EG-Richtlinie ebenfalls als landwirtschaftliche Erzeugung gelten können.
- 2 **Betriebsinhaber.** Der umsatzsteuerliche Unternehmer, der nach den allgemeinen Regeln des UStG zu bestimmen ist (vgl. § 2 UStG), muss Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebes bzw. landwirtschaftlicher Erzeuger sein. Dabei ist ausschließlich auf seine eigene Tätigkeit abzustellen. In der Reihenfolge ist deshalb zunächst zu prüfen, wer umsatzsteuerlicher Unternehmer ist, und danach ist zu beurteilen, ob seine Tätigkeit die Voraussetzungen des § 24 Abs. 2 UStG erfüllt (vgl. BFH v. 12. 3. 92 V R 55/88, BStBl. II 92, 982 und v. 15. 10. 93 V B 72/93, BFH/NV 94, 666). Die Zurechnung luf Einkünfte nach § 13 EStG bedeutet nicht zwangsläufig, dass der Stpfl. auch Betriebsinhaber iSv § 24 Abs. 1

und 2 UStG ist. Bei einem bestehenden Landwirtschaftsbetrieb ist zu prüfen, welche Umsätze „im Rahmen“ dieses Betriebes ausgeführt werden (§ 24 Abs. 1 Satz 1 UStG). Auch dafür ist das Gemeinschaftsrecht maßgebend. Begünstigt sind die Lieferungen landwirtschaftlicher Erzeugnisse (Art. 25 Abs. 2 vierter Gedankenstrich 6. EG-Richtlinie) und die Ausführung landwirtschaftlicher Dienstleistungen (Art. 25 Abs. 2 fünfter Gedankenstrich iVm Anhang B 6. EG-Richtlinie); vgl. dazu iE Rz. 51 ff. Umsätze auf die die Pauschalregelung nicht anzuwenden ist fallen in die Regelbesteuerung (EuGH v. 26. 5. 05 Rs. C-43/04, HFR 05, 790). **Der Betrieb beginnt** mit der Aufnahme der Erzeugertätigkeit und endet mit deren Einstellung (zum Vorsteuerabzug für vorher angefallene Leistungsbezüge vgl. Kap. 59 Rz. 7 und zur Anwendung der Pauschalregelung auf sog. Abwicklungsumsätze Rz. 37). Er kann auch durch einen sog. Strukturwandel beginnen oder enden, zB durch Übergang ab einem bestimmten Stichtag vom Gewerbe- zum Landwirtschaftsbetrieb oder umgekehrt oder durch Eigenbewirtschaftung nach Verpachtung oder Verpachtung nach Eigenbewirtschaftung. Durch den Übergang zur Regelbesteuerung oder umgekehrt zur Pauschalregelung aufgrund einer Option oder deren Widerruf nach § 24 Abs. 4 UStG endet oder beginnt nicht der Landwirtschaftsbetrieb sondern es wechselt nur dessen Besteuerungsform (zur Option vgl. Kap. 60, zur Zuordnung von Umsätzen Rz. 91 und zum Vorsteuerabzug Kap. 59 Rz. 21).

Nichtnatürliche Personen als Betriebsinhaber. Unternehmer iSv § 2 3 UStG und damit auch Betriebsinhaber iSv § 24 Abs. 1 und 2 UStG können neben natürlichen Personen auch PersGes in der Form von Außengesellschaften, juristische Personen (Vereine, Körperschaften des öffentlichen Rechts, KapGes) und auch andere Personenzusammenschlüsse sofern sie nach außen auftretend iSv § 2 Abs. 1 UStG tätig werden, zB Gütergemeinschaften, Erbengemeinschaften, Bruchteilsgemeinschaften, sein; Gewerbebetriebe kraft Rechtsform sind allerdings ausgeschlossen (§ 24 Abs. 2 S. 3 UStG; vgl. dazu Rz. 106 ff.). Ist eine Gesellschaft Unternehmer, muss bei der Frage, ob sie einen LuF Betrieb hat, ausschließlich ihre eigene Tätigkeit beurteilt werden, die Tätigkeiten ihrer Gesellschafter bleiben dabei außer Betracht. Das gilt auch für den einkommensteuerlichen Mitunternehmer iSv § 13 Abs. 7 iVm § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Für ihn ist gesondert zu prüfen, ob er Unternehmer und Inhaber eines LuF Betriebes iSv § 24 Abs. 2 UStG ist. Das Umsatzsteuerrecht kennt weder den Mitunternehmer noch die einkommensteuerlichen Begriffe Sonderbetriebsvermögen, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben. Erzielt der Mitunternehmer aus Geschäftsbeziehungen mit der PersGes Einnahmen, die gem. § 13 Abs. 7 EStG zu seinen Einkünften aus LuF gehören, wird er dadurch nicht zum Inhaber eines LuF Betriebes, auf den die umsatzsteuerliche Pauschalregelung anzuwenden ist. Nur die eigene Tätigkeit des Gesellschafters zählt, die der Gesellschaft ist ohne Belang. Sind Leistungen an die Gesellschaft mit dem Gewinnanteil abgegolten, zB für Arbeitsleistungen oder die Überlassung von WG, fehlt es am Entgelt, so dass der Gesellschafter nicht als Unternehmer tätig wird. Weil für die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft das Außenverhältnis maßgebend ist, kann bei einer Gütergemeinschaft diese selbst oder nur einer der Ehegatten Unternehmer sein (vgl. OFD Nürnberg v. 19. 3. 84, StEK UStG § 24 Nr. 17).

Abweichungen zwischen einkommensteuer- und umsatzsteuerlicher 4 Betriebsinhaberschaft. Bei einer Innengesellschaft ist nur der nach außen

auffretende Unternehmer, auch wenn die im Innenverhältnis Beteiligten Mitunternehmer iSv § 13 Abs. 7 EStG sind. Der Gewinn des Betriebes wird in diesem Falle für die Einkommensbesteuerung mehreren Personen zugerechnet, die Umsätze für die Umsatzbesteuerung aber nur einem Gesellschafter. Es ist auch möglich, dass der Betrieb insgesamt einkommensteuerlich und umsatzsteuerlich verschiedenen Personen zugerechnet wird. Bewirtschaftet zB der Ehemann den luf Betrieb seiner Ehefrau, ohne dass darüber besondere Vereinbarungen getroffen worden sind, und tritt er dabei nach außen als Inhaber auf, werden die Einkünfte der Ehefrau als Eigentümerin zugerechnet (vgl. BFH v. 17. 7. 75 IV R 119/74, BStBl. II 75, 770), Unternehmer iSv §§ 2, 24 UStG ist dagegen der Ehemann (so FG Nds. v. 14. 6. 84, EFG 85, 42, rkr.; vgl. auch BFH v. 30. 7. 90 V B 48/90, BFH/NV 91, 62; v. 11. 10. 90 V R 75/85, BStBl. II 91, 191; v. 21. 2. 91 V R 11/91, BFH/NV 91, 844 und v. 1. 7. 87 I R 297/85, BFH/NV 88, 673). Häufig bewirtschaften beide Ehegatten landwirtschaftliche Flächen. Dann ist besonders sorgfältig zu prüfen, ob jeder Ehegatte Unternehmer und landwirtschaftlicher Erzeuger ist oder nur einer von ihnen oder beide gemeinsam in Form eines Personenzusammenschlusses (BFH v. 15. 10. 93 V B 72/93, BFH/NV 94, 666). Dabei ist auch die Frage zu prüfen, wem die Tierhaltung zuzurechnen ist und ob die landwirtschaftlichen Tierhaltungsgrenzen des § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG iVm § 51 BewG eingehalten worden sind. Maßgebend ist die umsatzsteuerrechtlich bedeutsame Tätigkeit jedes Ehegatten. Auch wenn das Einkommensteuerrecht getrennte Tätigkeiten der Ehegatten als einen einheitlichen Betrieb behandelt und deshalb zB die Tierhaltung gewerblich wird, folgt dem das Umsatzsteuerrecht nicht (vgl. BFH v. 22. 8. 94 V B 179/93, BFH/NV 95, 552 zu sog. Betriebsteilungen). Umsatzsteuerrechtlich ist bei getrennter Unternehmereigenschaft für jeden Ehegatten gesondert zu prüfen, ob seine Tätigkeit als LuF zu beurteilen ist und die Tierhaltung dazugehört oder die landwirtschaftlichen Tierhaltungsgrenzen übersteigt (BFH v. 15. 10. 93 V B 72/93 aaO). IÜ vgl. zur Unternehmereigenschaft gem. § 2 UStG Kap. 64 Rz. 141 bis 185.

- 5 **Veräußerungsgeschäfte von Nichtunternehmern.** Veräußerungsgeschäfte eines an dem Hof Beteiligten, der nicht Unternehmer ist, sind nicht steuerbar. Sie werden nicht im Rahmen eines Unternehmens ausgeführt. Der Veräußerer ist deshalb auch nicht befugt die Durchschnittssätze des § 24 Abs. 1 UStG in Rechnung zu stellen. Ggf. muss er sie nach § 14c Abs. 2 UStG als unberechtigten Steuerausweis abführen. Beispiele solcher nicht steuerbaren Veräußerungsvorgänge sind der Verkauf von Sonderbetriebsvermögen, das der Mitunternehmer ohne besonderes Entgelt der Gesellschaft zur Nutzung überlassen hat, oder der Verkauf des Hofes durch einen Ehegatten, den der andere Ehepartner als Unternehmer bewirtschaftet hat. Dass die Veräußerungen einkommensteuerlich erfasst werden, weil Betriebsvermögen verkauft wird, ist umsatzsteuerlich ohne Bedeutung. Übernimmt jemand einen luf Betrieb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge und bringt ihn sofort in eine (zB mit einem Angehörigen gegründete) PersGes ein, so ist er als Durchgangserwerber nicht Unternehmer geworden (vgl. BFH v. 15. 1. 87 V R 3/77, BStBl. II 87, 512). Das hat für den Übergeber des Betriebes zur Folge, dass bei ihm die Voraussetzungen einer nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG nicht vorliegen, denn dafür ist es erforderlich dass der Erwerber Unternehmer ist. Er muss des-

halb USt entweder für einen Leistungsaustausch, ggf. nach der Mindestbemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 und 5 UStG, oder für unentgeltliche Lieferungen nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG abführen und evtl. auch Vorsteuerberichtigungen nach § 15a iVm § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 3 UStG durchführen. Der Betriebsübernehmer darf gleichwohl der Gesellschaft keine USt in Rechnung stellen, weil er kein Unternehmer ist. Ist der Übergeber Pauschal-Landwirt iSv § 24 UStG muss er keine USt abführen, weil die Pauschalregelung auch für die steuerbare Geschäftsveräußerung gilt. Es könnte nur eine Zusatzsteuer nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG anfallen, wenn dort aufgeführte Gegenstände mitübertragen werden.

Aufteilung der Bewirtschaftung auf mehrere Stpfl. Sind an der Bewirtschaftung des Hofes und/oder der Vermarktung seiner Erzeugnisse mehrere Unternehmer beteiligt, können dadurch Umsätze in die Regelbesteuerung fallen auf die bei nur einem Unternehmer die Pauschalregelung anzuwenden wäre. Für jeden Unternehmer ist gesondert zu prüfen, ob er landwirtschaftlicher Erzeuger ist. Erfüllt er die Voraussetzungen nicht unterliegen seine Umsätze der Regelbesteuerung. **6**

Beispiel: Der landwirtschaftliche Betrieb gehört zum Gesamtgut einer Gütergemeinschaft. Die Ehegatten treten bei der Bewirtschaftung des Betriebes gemeinsam nach außen als Gütergemeinschaft auf.

Einige Erzeugnisse der Landwirtschaft werden auf einem Bauernmarkt von der Ehefrau direkt vermarktet. Sie hat die Direktvermarktung bei den Behörden unter ihrem Namen angemeldet und tritt auch sonst dabei allein nach außen auf. Rechnungen und Quittungen schreibt sie unter ihrem Namen.

Mit den landwirtschaftlichen Maschinen der Gütergemeinschaft führt der Ehemann Dienstleistungen bei anderen Landwirten aus. Bei dieser Tätigkeit tritt er allein nach außen auf. Rechnungen und Quittungen lauten auf seinen Namen. Bei Behörden, Versicherungen und Berufsorganisationen ist er mit dieser Tätigkeit gemeldet. Die Voraussetzungen und Grenzen für eine Zuordnung der Tätigkeit zum Landwirtschaftsbetrieb nach EStR 15.5 Abs. 9 u. 10 sind eingehalten.

Ergebnis: Es sind drei Unternehmer und Unternehmen beteiligt. Einen luf Betrieb iSv § 24 Abs. 1 und 2 UStG hat nur die Gütergemeinschaft. Sie kann die Durchschnittsätze anwenden. Ehemann und Ehefrau unterliegen mit ihren im eigenen Namen ausgeführten Tätigkeiten der Regelbesteuerung. Sie haben auch dann keine Umsätze iSv § 24 Abs. 1 UStG, wenn ihre Gewinne nach EStR 15.5 den luf Einkünften gem. § 13 EStG im Rahmen einer die gesamten Tätigkeiten umfassenden Mitunternehmerschaft zugerechnet werden. Die Ehegatten entnehmen der Gütergemeinschaft Gegenstände und Nutzungen, die sie im Rahmen ihrer Unternehmen verwenden. Ein Vorsteuerabzug steht ihnen dafür aber nicht zu, weil kein Leistungsaustausch stattfindet und deshalb die Gütergemeinschaft nicht berechtigt ist, ihnen gem. § 14 Abs. 1 UStG Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Die Gütergemeinschaft hat insoweit unentgeltliche Leistungen gem. § 3 Abs. 1b u. 9a UStG, muss dafür aber keine Umsatzsteuer abführen, weil die Durchschnittsätze nach § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG auch für unentgeltliche Leistungen gelten.

Voraussetzungen des luf Betriebes. Die Voraussetzungen des luf Betriebes **7** sind in § 24 Abs. 2 Sätze 1 u. 2 UStG geregelt. Ob ein luf Betrieb in diesem Sinne vorliegt, ist tätigkeitsbezogen zu beurteilen (BFH v. 29. 6. 88 X R 33/82, BStBl. II 88, 922 und v. 12. 1. 89 V R 129/84, BStBl. II 89, 432). Dafür gelten die gleichen Grundsätze, die auch bei der Abgrenzung für Zwecke der Ertragsteuern maßgebend sind. Deshalb kann der für die ESt zuständige Senat des BFH

auch über die Rechtmäßigkeit des Umsatzsteuerbescheides mitentscheiden, wenn nur die sachliche Zuordnung einer Tätigkeit zur LuF oder zu einem Gewerbebetrieb umstritten ist (BFH v. 23. 1. 92 IV R 19/90, BStBl. II 92, 651).

- 8 Erzielung von Einnahmen.** Für die umsatzsteuerrechtliche Unternehmereigenschaft und damit auch für das Vorliegen eines luF Betriebes ist es ausreichend, dass Einnahmen erzielt werden (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG). Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Dagegen liegen Einkünfte iSd EStG nur vor, wenn eine Gewinnerzielungsabsicht besteht (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG). Wegen dieser Verschiedenheit erfasst das Umsatzsteuerrecht auch eine Tätigkeit, die einkommensteuerrechtlich als sog. „Liebhaberei“ unbeachtlich ist. Deshalb ist auf einen einkommensteuerrechtlichen **Liebhabereibetrieb** die umsatzsteuerrechtliche Pauschalregelung anzuwenden, wenn die Betätigung als solche die Voraussetzungen des § 24 Abs. 2 UStG erfüllt (so auch FinMin Schl.-Hol. v. 25. 1. 74, StEK UStG 1967 § 24 Nr. 56). Eine nur für den Eigenbedarf produzierende Landwirtschaft ist dagegen kein Landwirtschaftsbetrieb iSv § 24 Abs. 1 u. 2 UStG. Das gleiche gilt, wenn zwar gelegentlich Einnahmen anfallen, gleichwohl aber keine nachhaltige Tätigkeit zu Erzielung von Einnahmen vorliegt. Es besteht dann keine Unternehmereigenschaft iSv § 2 UStG. Ein Nichtunternehmer kann keinen luF Betrieb iSv § 24 Abs. 1 u. 2 UStG haben. Ob die Betätigung einkommensteuerrechtlich zu Einkünften führt (vgl. dazu BFH v. 28. 7. 94 IV R 81/93, BFH/NV 95, 202), ist umsatzsteuerrechtlich ohne Bedeutung.

Beispiele: 1) A bewirtschaftet eine Fläche von mehr als 3000 qm und produziert nur für den Eigenbedarf. Die Erzeugnisse verbraucht er selbst oder verschenkt sie im Verwandtenkreis. Er hat auch Obstäfte hergestellt und einige Fässer Wein ausgebaut.

Ergebnis: Der private Verbrauch der Obstäfte und des Weines ist nicht steuerbar, denn A ist kein Unternehmer. Er muss deshalb auch keine Steuer nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG (Steuersatz 19 vH ./.. Vorsteuerpauschale 10,7 vH) abführen.

2) B ist Eigentümer einer Weide zur Größe von 2 ha. Er hält zwei Reitpferde zum privaten Gebrauch. Ein Pferd veräußert er über eine Auktion. B berechnet Umsatzsteuer iHv 10,7 vH gem. § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG.

Ergebnis: Der Verkauf des Pferdes war nicht steuerbar, weil B kein Unternehmer ist. Er hatte somit keinen Anspruch auf die USt gem. § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG. Stellt er eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis aus, schuldet er sie gem. § 14c Abs. 2 UStG. Der Abnehmer kann die Steuer nicht gem. § 15 Abs. 1 UStG als Vorsteuer abziehen, weil die Leistung an ihn nicht von einem anderen Unternehmer ausgeführt wurde.

- 9 Teilbereiche des luF Betriebes.** Die tätigkeitsbezogenen Merkmale eines luF Betriebes sind bei der Bodenbewirtschaftung ertragsteuerrechtlich und umsatzsteuerrechtlich identisch. Zur LuF gehören die Betriebe der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft, des Wein-, Garten-, Obst- und Gemüsebaus und der Baumschulen sowie alle Betriebe, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen (übereinstimmend geregelt in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG und § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG). Für Zwecke der Umsatzsteuer ist es in idR nicht erforderlich die verschiedenen Betriebsarten untereinander abzugrenzen, jedenfalls nicht für die Frage, ob ein luF Betrieb im Sinne der Pauschalregelung vorliegt. Eine Abgrenzung ist aber dann vorzunehmen, wenn das Gesetz an die Zuordnung der Flächen zu den verschiedenen Nutzungen unter-

schiedliche Rechtsfolgen knüpft. Das ist zB der Fall wenn es darum geht, ob ein Tierzucht- oder Tierhaltungsbetrieb iSv § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG vorliegt. Die Tierbestände beziehen sich nur auf die landwirtschaftliche Nutzung. Vergleichbares gilt für die Forstwirtschaft. Für forstwirtschaftliche Erzeugnisse besteht ein eigener Durchschnittssatz (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Sie können nur in einem forstwirtschaftlichen Betrieb oder Betriebsteil gewonnen werden. Deshalb ist zu prüfen, welche Flächen der Forstwirtschaft zuzurechnen sind. EStG und UStG zählen die verschiedenen Betriebsarten auf, ohne sie zu definieren. Dafür muss auf das BewG und die BewRL zurückgegriffen werden und auf betriebswirtschaftliche Grundsätze und Begriffe, die auch der Einheitsbewertung der LuF Betriebe zugrunde liegen. Das BewG zerlegt den Wirtschaftsteil eines Betriebs der LuF in verschiedene Nutzungen, WG und die Nebenbetriebe (vgl. § 34 Abs. 2 BewG) und teilt auch die Nutzungen in bestimmten Fällen noch weiter auf, zB die gärtnerische Nutzung auf Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenbau, Obstbau und Baumschulen (§ 61 BewG). Wegen der Übereinstimmung des Ertrags- und des Umsatzsteuerrechts bei der Zuordnung der Bodenbewirtschaftung zur LuF wird zur Vermeidung von Wiederholungen iÜ auf Kap. 5 verwiesen. Das gilt grundsätzlich auch für die Frage, ob in der Hand eines Unternehmers ein einheitlicher Landwirtschafts- oder ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegt oder ob nebeneinander ein landwirtschaftlicher und ein gewerblicher oder freiberuflicher Betrieb besteht (BFH v. 16. 12. 76 V R 107/73, BStBl. II 77, 273; v. 16. 7. 87 V R 22/78, BStBl. II 88, 83; v. 28. 7. 87 V B 68/86, BFH/NV 88, 198; v. 12. 1. 89 V R 129/84, BStBl. II 89, 432), unter Berücksichtigung der unter Rz. 31 dargestellten Besonderheiten. Treffen landwirtschaftliche Absatztätigkeit (Verkauf der Eigenerzeugnisse) und die Veräußerung zugekaufter landwirtschaftlicher und/oder zugekaufter nicht betriebs-typischer Produkte zusammen, zB in einem Hofladen, gelten für die USt von der ESt abweichende Grundsätze (vgl. dazu Rz. 26 bis 30).

Sonstige luF Nutzungen. § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG rechnet auch die **10**
Binnenfischerei, die **Teichwirtschaft**, die **Fischzucht** für die Binnenfischerei und Teichwirtschaft, die **Imkerei**, die **Wanderschäfferei** und die **Saatzucht** zur LuF. Bewertungsrechtlich handelt es sich bei diesen Tätigkeiten um sonstige luF Nutzungen iSv § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e iVm § 62 Abs. 1 BewG. Umsatzsteuerrechtlich ist der vorstehende Katalog abschließend und entspricht der Aufzählung in § 62 Abs. 1 BewG. Die sonstigen luF Nutzungen iSd des BewG gehen aber über die genannten Tätigkeiten hinaus („insbesondere“), dh. die Aufzählung ist nur beispielhaft. Einkommensteuerrechtlich rechnet die gesamte sonstige luF Nutzung iSd § 62 BewG zu den Einkünften aus LuF (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Das war nicht immer so. § 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG wurde durch das StÄndG 1992 in seine jetzige Fassung geändert. Davor enthielt er die gleiche abschließende Aufzählung wie § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG. Die Änderung gilt für Wj., die nach dem 31. 12. 91 begonnen haben. Der Gesetzgeber hat offensichtlich übersehen, auch § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG entsprechend anzupassen, denn es ist kein Grund ersichtlich, umsatzsteuerrechtlich nur die beispielhaft aufgezählten Tätigkeiten des § 62 Abs. 1 BewG der LuF zuzuordnen und sie damit enger zu fassen als bewertungsrechtlich und einkommensteuerrechtlich. So gehört beispielsweise die Erzeugung von sog. Nützlingen (Insektenfresser wie Raubmilben, Schlupfwespen und ähnliches) einkommen-

steuerrechtlich und bewertungsrechtlich zur LuF (vgl. OFD Frankfurt v. 29. 1. 96, StEK EStG § 13 Nr. 631). Auf diese Umsätze ist gleichwohl nicht die Pauschalierung des § 24 UStG anzuwenden, sondern die Regelbesteuerung. Werden aber bei einer Tätigkeit, die bewertungsrechtlich der sonstigen LuF Nutzung iSv § 62 Abs. 1 BewG zugeordnet ist, Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewonnen, gehört sie auch umsatzsteuerrechtlich zur LuF, weil sie die allgemeinen Voraussetzungen der landwirtschaftlichen Urproduktion erfüllt. Ein Beispiel dafür sind **Weihnachtsbaumkulturen**, die bewertungsrechtlich nicht zur Forstwirtschaft gehören (vgl. FinMin NRW v. 18. 2. 86, StEK UStG 1980 § 24 Nr. 44).

- 11 Landwirtschaft ohne Bodenbewirtschaftung.** Die in § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG aufgeführten Tätigkeiten der sonstigen landwirtschaftlichen Nutzungen iSd BewG (§ 62 Abs. 1 BewG) haben nicht die Pflanzenproduktion durch Bodenbewirtschaftung zum Gegenstand (eine Ausnahme ist die Saatzucht). Bei der Binnenfischerei, Teichwirtschaft, Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft, Imkerei und Wanderschäfferei wird kein Boden bewirtschaftet. Die Erträge bestehen nicht aus Pflanzen oder Pflanzenteilen, sondern aus anderen Erzeugnissen. Was zu den einzeln aufgezählten Betriebsarten gehört, ist nach den branchenspezifischen betriebswirtschaftlichen Abgrenzungskriterien unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung zu entscheiden, die auch der Einheitsbewertung zugrunde liegen. Vom Umsatzsteuersenat gibt es eine Entscheidung zur Fischzucht (BFH v. 13. 3. 87 V R 55/77, BStBl. II 87, 467). Zu diesem Urteil und weiteren Abgrenzungsfragen vgl. Kap. 5 Rz. 28 bis 34. Zu beachten ist, dass auf Umsätze aus diesen Tätigkeiten die Pauschalregelung auch dann anzuwenden ist, wenn ertragsteuerrechtlich wegen Ertraglosigkeit Liebhaberei vorliegt, sie aber nachhaltig ausgeübt wird und dadurch Einnahmen anfallen. ZB geht die Ertragsteuer bei der Imkerei von Liebhaberei aus, wenn weniger als 30 Bienenvölker gehalten werden.
- 12 Tierzucht und Tierhaltung.** Die Tierzucht und Tierhaltung gehört nur zur LuF, wenn sie flächengebunden ist, dh. die Tierbestände bestimmte flächenbezogene Grenzen nicht überschreiten. Das gilt auch für die USt (§ 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG). Auf Umsätze aus einer Tierzucht und Tierhaltung ohne Flächendeckung ist die Regelbesteuerung anzuwenden (einkommensteuerrechtlich liegt insoweit ein Gewerbebetrieb iSv § 15 Abs. 1 EStG vor). Die Tierzucht und Tierhaltung ist dem LuF Betrieb zuzurechnen, wenn „ihre Tierbestände nach den §§ 51 und 51 a BewG zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören“ (§ 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG). In § 51 a BewG ist die gemeinschaftliche Tierzucht und Tierhaltung geregelt (vgl. dazu Rz. 15). Die Verweisung auf das BewG bedeutet nicht, dass die Tierbestände tatsächlich bei der Einheitsbewertung dem LuF Vermögen zugerechnet sein müssen. Es ist nämlich auch bei der Zuordnung der Tierbestände zur LuF oder zu einem Gewerbebetrieb auf die umsatzsteuerrechtlich relevante Tätigkeit des Unternehmers abzustellen (BFH v. 15. 10. 93 V B 72/93, BFH/NV 94, 666). Die Grundsätze zur Zuordnung eines LuF Betriebes zu einer bestimmten Person oder Personengruppe stimmen ertragsteuerrechtlich, bewertungsrechtlich und umsatzsteuerrechtlich nicht überein. Daraus ergeben sich zwangsläufig Konsequenzen für die Frage, ob der umsatzsteuerliche Unternehmer Inhaber eines LuF Betriebes iSv § 24 Abs. 2 UStG ist (BFH v. 15. 10. 93 V B 72/93 aaO und v. 22. 8. 94 V B 179/93, BFH/NV 95, 552). Die frü-

here andere Auffassung der FinVerw., wonach die Pauschalregelung zwingend nicht auf Umsätze aus einer Tierzucht und Tierhaltung anzuwenden sei, die einkommensteuerrechtlich nicht zur LuF gehöre (vgl. zB FinMin Nds. v. 11. 2. 85, StEK UStG 1980 § 24 Nr. 27 und OFD Hannover v. 28. 6. 85, StEK UStG 1980 § 24a Nr. 9), ist durch die Rspr. des BFH überholt.

Sachliche Voraussetzungen der landwirtschaftlichen Tierzucht und 13

Tierhaltung. Die sachlichen Voraussetzungen für eine Zuordnung der Tierbestände zur LuF stimmen umsatzsteuerlich, ertragsteuerlich und bewertungsrechtlich überein. Sie ergeben sich aus § 51 BewG, auf den das UStG und das EStG (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 bis 4 EStG) verweisen, soweit sie die Tatbestandsvoraussetzungen nicht selbst wortgleich aufzählen. Übereinstimmung besteht deshalb beim Umrechnungsschlüssel, der zugrunde zu legenden Fläche, der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „nachhaltig“ (sofortiger Strukturwandel oder erst nach einer Beobachtungszeit?) und der Zuordnung ganzer Tierzweige in einer bestimmten Reihenfolge zur gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung (vgl. dazu § 51 Abs. 2 und 3 BewG) bei nachhaltigem Überschreiten der landwirtschaftlichen Tierbestandsgrenzen (BFH v. 13. 7. 89 V R 110–112/84, BStBl. II 89, 1036 und v. 9. 5. 96 V R 118/92, BStBl. II 96, 550). Als Flächengrundlage zählen auch Grundstücke mit, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften oder geförderter freiwilliger Stilllegung oder aus wirtschaftlichen Gründen (Brachland) tatsächlich nicht bewirtschaftet, evtl. nur gepflegt werden, sofern sie bewertungs- und einkommensteuerrechtlich in die Berechnungsgrundlage einbezogen werden. Bestimmte stillgelegte Flächen gelten auch aufgrund gesetzlicher Fiktion als weiterhin bewirtschaftet (vgl. zB Art. 5 des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über die Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der Agrarstruktur und des Küstenschutzes“ v. 21. 7. 88, BGBl. I 88, 1053). Allerdings könnte BFH v. 29. 6. 88 X R 33/82 (BStBl. II 88, 922) entnommen werden, dass umsatzsteuerlich nur selbstbewirtschaftete Grundstücksflächen mitrechnen. Die diesbzgl. Ausführungen in BFH v. 29. 6. 88 X R 33/82 waren aber nicht allein entscheidungserheblich und dürften durch nachfolgende Urteile, in denen stets betont wird, dass die Abgrenzungsgrundsätze umsatzsteuerlich und ertragsteuerlich übereinstimmen, überholt sein (vgl. BFH v. 13. 7. 89 V R 110–112/84, BStBl. II 89, 1036; v. 9. 5. 96 V R 118/92, BStBl. II 96, 550 und auch v. 12. 1. 89 V R 129/84, BStBl. II 89, 432). Deshalb gelten die Ausführungen in Kap. 6 zu den sachlichen Voraussetzungen der landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung auch für das Umsatzsteuerrecht, dh. § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG; zum Strukturwandel bei der Übernahme eines Betriebes vgl. aber auch Rz. 34.

Tierzucht und Tierhaltung nach Gemeinschaftsrecht. 14

Abschn. II. 6. EG-Richtlinie gehört zu den Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung auch die Tierzucht und Tierhaltung iVm der Bodenbewirtschaftung. Aufgeführt sind dort auch die Imkerei, Seidenraupenzucht und Schneckenzucht. Nach der deutschen Systematik gehört die Imkerei nicht zur Tierzucht und Tierhaltung sondern ist eine sonstige LuF Nutzung iSv § 62 BewG und in § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG aufgeführt. Unabhängig davon ist sowohl nach inländischem Recht als auch nach Gemeinschaftsrecht auf die Umsätze einer Imkerei die Pauschalregelung anzuwenden. Dagegen ist die Seidenraupenzucht und die Schneckenzucht in § 24 Abs. 2 UStG nicht aufgeführt. Sie unterliegen deshalb der Regelbesteuerung. Dies ist gemeinschaftsrechtlich zulässig, denn nach

Art. 25 Abs. 9 6. EG-Richtlinie können die Mitgliedstaaten bestimmte Gruppen landwirtschaftlicher Erzeuger von der Pauschalregelung ausnehmen. Die deutsche Regelung zur Bodengebundenheit der landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung, nach der die Tierbestände entsprechend ihrem Futterbedarf in VE umzurechnen und dann bezogen auf die regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen in festgelegtem Umfang der Landwirtschaft zugerechnet werden, ist uE gemeinschaftsrechtlich nicht zu beanstanden. Das Gemeinschaftsrecht verlangt nur einen Zusammenhang mit der Bodenbewirtschaftung, hinsichtlich der Voraussetzungen dafür haben die Mitgliedstaaten einen weiten Ermessensspielraum. Das ergibt sich auch aus Art. 25 Abs. 2 zweiter Gedankenstrich 6. EG-Richtlinie, wonach ein Landwirtschaftsbetrieb iSd Pauschalregelung ein Betrieb ist, der in dem einzelnen Mitgliedstaat im Rahmen der in Anl. A genannten Erzeugertätigkeit als solcher gilt.

- 15 Gemeinschaftliche Tierzucht u. Tierhaltung.** Unter den Voraussetzungen des § 51 a BewG ist auch eine gemeinschaftliche Tierzucht und Tierhaltung von Inhabern landwirtschaftlicher Vollerwerbsbetriebe ein eigenständiger LuF Betrieb iSd § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG. Das gilt umsatzsteuerlich nur, wenn die Vereinigung, zB eine PersGes, selbst Unternehmer ist. Eine **Innengesellschaft** kann umsatzsteuerlich nicht Inhaber eines LuF Betriebes sein, denn es fehlt ihr an der Unternehmereigenschaft iSv § 2 UStG und somit an der umsatzsteuerlichen Rechtsfähigkeit. Die von ihr gehaltenen Tierbestände werden umsatzsteuerlich dem als Unternehmer nach außen auftretenden Gesellschafter zugerechnet. Dadurch kann er die Grenzen des § 51 BewG überschreiten, mit der Folge, dass seine Tierbestände insgesamt oder einzelne Tierzweige aus der Durchschnittsbesteuerung herausfallen und somit die Umsätze der Regelbesteuerung unterliegen. Ist die Vereinigung Unternehmer, gilt die gemeinschaftliche Tierhaltung nur dann als landwirtschaftlicher Betrieb, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 51 a BewG erfüllt sind (BFH v. 26. 4. 90 V R 90/87, BStBl. II 90, 802 und v. 17. 9. 92 V R 111/88, BFH/NV 93, 502). Auch das EStG rechnet die Einkünfte aus gemeinschaftlicher Tierzucht und Tierhaltung unter den Voraussetzungen des § 51 a BewG den Einkünften aus LuF zu (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG). Daraus folgt, dass die sachlichen Voraussetzungen bewertungsrechtlich, umsatzsteuerrechtlich und einkommensteuerrechtlich übereinstimmen. Zu diesen Voraussetzungen iE vgl. deshalb Kap. 7. UE ist die innerstaatliche Regelung zur gemeinschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung gemeinschaftsrechtlich zulässig. Zwar muss danach die Gemeinschaft selbst keinen Boden bewirtschaften, was die Frage aufwirft, ob die gemeinschaftsrechtlich erforderliche Verbindung der Tierzucht und Tierhaltung mit einer Bodenbewirtschaftung besteht. Diese wird dadurch hergestellt, dass § 51 a BewG verlangt, dass die Beteiligten der gemeinschaftlichen Tierhaltung landwirtschaftlich genutzte Flächen bewirtschaften und die sich dadurch ergebende Möglichkeit zur landwirtschaftlichen Tiererzeugung und Tierhaltung auf die Gemeinschaft übertragen haben.
- 16 Jagdausübung.** Zu den Einkünften aus LuF gehören auch die Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht (§ 13 Abs. 1 Nr. 3 EStG). § 24 Abs. 2 UStG enthält keine gleich lautende Regelung. Trotzdem wird allgemein davon ausgegangen, dass die Umsätze aus der (aktiven) Jagd, zB der Verkauf von Wildbret,

auch umsatzsteuerlich dem LuF-Betrieb zuzurechnen sind, wenn die Einkünfte einkommensteuerlich zu den Einkünften aus LuF gehören. Deshalb rechnet die FinVerw. die Lieferung von Wild den (Hilfs-)Umsätzen des LuF-Betriebes zu (vgl. zB BMF v. 19. 11. 84, StEK UStG 1980 § 24 Nr. 20 B.I. Abs. 2 Nr. 2). Die vom Betriebsinhaber selbst ausgeübte Jagd gehört zur LuF, wenn die Eigentumsflächen einen Eigenjagdbezirk bilden, dafür ist eine zusammenhängende Fläche von mindestens 75 ha (in Bayern aber zB 81,755 ha) erforderlich, oder wenn sich das Jagdrevier überwiegend auf selbstbewirtschaftete Flächen erstreckt, iE vgl. Kap. 10. Gehört die Jagdausübung nicht zu einem LuF-Betrieb, ist auf ihre Umsätze die Regelbesteuerung anzuwenden, sofern überhaupt Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG vorliegt, was nur der Fall ist, wenn Wildbretverkäufe mit einer gewissen Regelmäßigkeit erfolgen.

Verpachtung des Jagdrechts. Hat der Landwirt die Bewirtschaftung eingestellt und alle Flächen verpachtet unterliegen die Einnahmen aus der Verpachtung des Jagdrechts der Regelbesteuerung, denn ein Unternehmer der seinen landwirtschaftlichen Betrieb insgesamt verpachtet betreibt keinen landwirtschaftlichen Betrieb iSd § 24 Abs. 2 UStG mehr (vgl. BFH v. 21. 2. 80 V R 113/73, BStBl. II 80, 613, näheres Rz. 35). Übt der Landwirt in einem solchen Fall auf den verpachteten Flächen die Jagd selbst aus, fallen die Umsätze unter die Regelbesteuerung. Streitig war, ob auf das Pachtgeld für einen verpachteten Eigenjagdbezirk eines aktiven LuF die Durchschnittsätze gem. § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG anzuwenden sind. Dies hat der BFH verneint (BFH v. 11. 2. 99 V R 27/97, BStBl. II 99, 378). Im Hinblick darauf, dass die Rechtsfrage seit 1992 anhängig war hat die FinVerw. keine Übergangsregelung zur Anwendung des BFH-Urteils v. 11. 2. 99 V R 27/97 aaO erlassen (vgl. BMF v. 9. 10. 00, DStZ 01, 257). Später bekam der BFH an seiner Entscheidung selbst Zweifel und hat die Frage, ob auf die Verpachtung einer Jagd die Pauschalregelung anzuwenden ist, dem EuGH vorgelegt (BFH v. 27. 11. 03 V R 28/03, BFHE 204, 340). Nach EuGH v. 26. 5. 05 Rs. C-43/04 (HFR 05, 790) ist die Verpachtung von Jagdbezirken keine landwirtschaftliche Dienstleistung iSv Art. 25 Abs. 2 fünfter Gedankenstrich 6. EG-Richtlinie und deshalb die Regelbesteuerung anzuwenden (Nachfolgeentscheidung des BFH v. 22. 9. 05 V R 28/03, BStBl. II 06, 280). Der Jagdausübungsberechtigte kann einem Dritten (Jagdgast) eine **Jagderlaubnis** erteilen. Mit der Jagderlaubnis wird dem Jagdgast kein eigenes Jagdausübungsrecht übertragen. Der Jagderlaubnisschein umfasst idR nur das Recht, eine nach Art und Alter bestimmte Anzahl von Wildtieren zu erlegen. Die entgeltliche Vergabe von Jagderlaubnisscheinen und die Erlaubnis für Einzelabschüsse sind wie die Verpachtung der Eigenjagd nach den allgemeinen Vorschriften des UStG zu versteuern (OFD Nürnberg v. 7. 3. 01, DStR 01, 1846). Wird das **Jagdrecht zusammen mit** den dazugehörigen **Flächen verpachtet**, liegt eine insgesamt nach § 4 Nr. 12a UStG steuerbefreite sonstige Leistung vor, weil sich die Überlassung des Jagdrechts in diesem Falle nur als Nebenleistung darstellt (vgl. *Hild* UR 74, 245 und OFD Hannover v. 8. 7. 92, USt-Kartei Karte 2 zu § 2 Abs. 3 UStG).

Gemeinschaftlicher Jagdbezirk. Die in einer Gemeinde belegenen LuF genutzten Grundflächen, die keine Eigenjagd bilden, werden zu einem gemeinschaftlichen Jagdbezirk zusammengefasst (mindestens 150 ha; zB in Bay. aber mindestens 250 ha), der sich auch auf mehrere Gemeinden erstrecken kann (§ 8

BJagdG). Das Jagdausübungsrecht steht den Eigentümern der Grundflächen gemeinschaftlich zu, die kraft Gesetzes zu einer Jagdgenossenschaft zusammengeschlossen sind. Bei den Jagdgenossenschaften handelt es sich um Körperschaften des öffentlichen Rechts. Unabhängig davon, ob die Jagdgenossenschaft die Jagd selbst ausübt (zB durch angestellte Jäger) oder sie verpachtet, ist § 24 Abs. 1 UStG nicht anzuwenden, weil sie selbst keine Bodenbewirtschaftung und somit keinen luf Betrieb hat. § 2 Abs. 3 UStG gilt nicht, denn die Jagdgenossenschaft übt keine hoheitliche Tätigkeit aus (vgl. BFH v. 22. 9. 05 V R 28/03, BStBl. II 06, 280). Sie ist Unternehmer, wenn sie nachhaltig aus der Ausübung oder Verpachtung des Jagdrechts Einnahmen erzielt. Auf die Umsätze ist die Regelbesteuerung anzuwenden, ggf. muss sie als Kleinunternehmer iSv § 19 Abs. 1 UStG keine Umsatzsteuer abführen. Nach Auffassung der OFD Nürnberg (Vfg. v. 7. 3. 01, DStR 01, 1846) ist § 2 Abs. 3 UStG auf Jagdgenossenschaften anzuwenden. Wäre das der Fall läge hinsichtlich der Nutzung eines Gemeinschaftsjagdreviers durch die Jagdgenossenschaft in Eigenregie oder durch Verpachtung keine unternehmerische Betätigung iSd § 2 Abs. 3 UStG vor. Die Jagdgenossenschaft unterläge dann mit den aus der Nutzung des Jagdrechts erzielten Einnahmen nicht der Umsatzsteuer. **Schüttet die Jagdgenossenschaft Überschüsse aus**, unterliegen diese bei den Mitgliedern nicht der Umsatzsteuer. Es fehlt an einem Leistungsaustausch iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Deshalb kommt es nicht darauf an, ob diese Einnahmen bei den Mitgliedern im Rahmen eines eigenen landwirtschaftlichen Betriebes anfallen oder nicht (glA P/M § 24 Rz. 50). Nicht der Umsatzsteuer unterliegt auch die sog. **Wildschadenpauuschale**, die Jagdverpächter neben der Flächenpacht erheben. Es handelt sich nicht um Entgelt für die Jagdverpachtung, sondern um echten nichtsteuerbaren Schadensersatz (vgl. OFD Saarbrücken v. 25. 8. 95, StLex 11 A, 1, 1162).

- 19 Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften.** Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 EStG beziehen die Beteiligten einer Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaft und ähnlicher Realgemeinden Einkünfte aus LuF. Die Einkünfte werden also nicht der Körperschaft zugerechnet, sondern ihren Beteiligten. Nach § 3 Abs. 2 KStG unterliegen die vorstehend genannten Vereinigungen mit ihren luf Betrieben nicht der KStG. Hinsichtlich der luf Betätigungen dieser Körperschaften liegt somit eine Mitunternehmerschaft vor. Mitunternehmer sind die Mitglieder nach ihrem Beteiligungsverhältnis, und es gelten gem. § 13 Abs. 7 EStG für die Gewinnbesteuerung auch iÜ die Vorschriften für Mitunternehmer (vgl. BFH v. 9. 10. 86 IV R 331/84, BStBl. II 87, 169 und zur einkommensteuerlichen Behandlung Kap. 11). Die Ausschüttungen der luf Gewinne sind einkommensteuerrechtlich Entnahmen und umsatzsteuerrechtlich kein Leistungsentgelt. Sie unterliegen bei den Mitgliedern somit nicht der Umsatzsteuer. Es ist deshalb umsatzsteuerlich ohne Bedeutung, ob sie bei ihnen im Rahmen eines eigenen luf Betriebes anfallen oder nicht. § 24 Abs. 1–3 UStG ist auf die luf Betriebe der nach § 3 Abs. 2 KStG steuerbefreiten Körperschaften anzuwenden. § 24 UStG enthält für diese Betriebe keine Sonderregelung. Weil es sich nicht um Gewerbebetriebe kraft Rechtsform handelt, greift auch nicht die Ausschlussregelung des § 24 Abs. 2 Satz 3 UStG ein (vgl. dazu Rz. 106 ff.). Die Mitglieder der Realgemeinden iSv § 3 Abs. 2 KStG können für sie im Rahmen eigener luf Betriebe umsatzsteuerlich relevante Leistungen ausführen, zB Holzurückarbeiten. Auch wenn die Entgelte dafür gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4, Abs. 7 iVm § 15 Abs. 1

Nr. 2 EStG einkommensteuerrechtlich Gewinnanteile sind, handelt es sich umsatzsteuerrechtlich um einen steuerbaren Leistungsaustausch iSv § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Umgekehrt kann die partiell steuerbefreite Körperschaft im Rahmen ihres LuF Betriebes auch Leistungen für die Mitglieder ausführen. Ob die Leistungen der Körperschaft oder der Mitglieder den jeweiligen LuF Betrieben zuzurechnen sind, richtet sich nach den allgemeinen Abgrenzungs- und Zuordnungsgrundsätzen.

Eigengenutzte Wohnung. Bis zum 31. 12. 86 wurde der Nutzungswert der eigenen Wohnung des Stpfl. bei Inhabern LuF Betriebe im Rahmen der Einkünfte aus LuF besteuert (§ 13 Abs. 2 Nr. 2 iVm § 52 Abs. 15 Satz 1 EStG in der bis 31. 12. 98 geltenden Fassung). Für im KJ. 1986 der Nutzungswertbesteuerung unterliegende Wohnungen galt eine Übergangsregelung bis zum 31. 12. 98 und bei Wohnungen, die ein Baudenkmal sind, auch noch darüber hinaus (vgl. § 13 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 4 EStG und Kap. 17). Die Zuordnung des Nutzungswerts der Wohnung zu den Einkünften aus LuF gem. § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG ist umsatzsteuerlich ohne Bedeutung. § 24 UStG enthält keine vergleichbare Regelung. Die Eigennutzung der Wohnung durch den Land- und Forstwirtschaft kann eine sonstige Leistung (unentgeltliche Wertabgabe) gem. § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG sein. Dafür gelten die allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätze. Voraussetzung für eine Erfassung der Selbstnutzung durch den Unternehmer als unentgeltliche sonstige Leistung ist, dass die Wohnung zum Unternehmensvermögen gehört. Darüber entscheidet der Unternehmer, denn er kann ein Gebäude, das er sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch (privat) verwendet, ganz oder teilweise seinem Unternehmen zuordnen (vgl. EuGH v. 4. 10. 95 Rs. C-291/92, DStR 95, 1709). Auch wenn die unternehmerische Nutzung nur ganz geringfügig war, bestand bis zum 31. 3. 99 die Möglichkeit, das Gebäude dem Unternehmensvermögen zuzurechnen (EuGH v. 11. 7. 91 Rs. C-97/90, HFR 91, 730). Bei Erwerb eines Gegenstandes nach dem 31. 3. 99 ist eine mindestens 10%ige unternehmerische Nutzung erforderlich (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG); in den Zeiträumen vom 1. 4. 99 bis 4. 3. 00, vom 1. 1. 03 bis 17. 5. 03 und vom 1. 7. 04 bis 2. 12. 04 galt die 10%-Grenze wegen fehlender Ermächtigung des Rates der EU allerdings nicht (OFD Koblenz v. 24. 4. 06, DStR 06, 1179). Bei LuF werden Verwaltungsarbeiten, geschäftliche Besprechungen und die Leitung des Betriebes häufig in der Wohnung bzw. in Räumen, die sich in dem gleichen Gebäude befinden, durchgeführt. Gegenstand der Prüfung, in welchem Umfang eine unternehmerische und nichtunternehmerische Verwendung stattfindet, ist nicht die Wohnung, sondern das Gebäude insgesamt, in dem sie sich befindet (vgl. BMF v. 27. 6. 96, BStBl. I 96, 702). Der Land- und Forstwirtschaft hat bei Mischnutzung die Möglichkeit, das gesamte Gebäude einschließlich der Wohnung dem Unternehmensvermögen oder dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen oder eine Aufteilung vorzunehmen und nur den unternehmerisch genutzten Teil dem Unternehmensvermögen zuzuordnen. Für nach dem 31. 3. 99 erworbene (dazu gehören auch hergestellte) Gebäude ist eine 10%ige unternehmerische Nutzung erforderlich, sonst gehören sie zwingend zum nichtunternehmerischen Vermögen (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Hat der Unternehmer die Wohnung dem Unternehmensvermögen zugerechnet, ist die Privatnutzung eine unentgeltliche sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG, die dem LuF Betrieb zuzurechnen ist, wenn die un-

ternehmerisch genutzten Teile des Gebäudes diesem Betrieb dienen. Diese **unentgeltliche Wertabgabe ist keine steuerfreie Grundstücksvermietung iSv § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG** (vgl. Kap. 66 Rz. 50). Sie schließt deshalb auch den Vorsteuerabzug nicht aus (vgl. EuGH v. 8. 5. 03 Rs. C-269/00, HFR 03, 738 – *Seeling* – und BFH v. 24. 7. 03 V R 39/99, HFR 03, 1197 unter Änderung der bisherigen Rspr.; Kap. 69 Rz. 94). Für die Durchschnittsbesteuerung gem. § 24 Abs. 1 UStG ergeben sich daraus keine unmittelbaren Auswirkungen. Teilt der Landwirt die eigengenutzte Wohnung seinem Unternehmensvermögen zu, vermindern sich seine einkommensteuerlichen AK oder HK gem. § 9b Abs. 1 EStG um die dadurch abziehbaren Vorsteuerbeträge, was zB Auswirkungen auf die Eigenheimzulage haben konnte. Wie bei einem teilweise privat genutzten PKW ist die Vorsteuer für die Wohnung mit der Pauschale gem. § 24 Abs. 1 Sätze 3 und 4 UStG abgegolten, auf die unentgeltliche Wertabgabe der Privatnutzung ist der Durchschnittssatz von 10,7vH (bis 31. 12. 06: 9vH) gem. § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG anzuwenden. Konsequenzen ergeben sich aber beim Wechsel der Besteuerungsform aus § 15a UStG. Beim Übergang von der Durchschnittsbesteuerung zur Regelbesteuerung sind Vorsteuerberichtigungen zu Gunsten des Unternehmers durchzuführen beim umgekehrten Übergang zu seinen Ungunsten, wenn die Wohnung dem Unternehmensvermögen des luf Betriebes zugeordnet worden ist. Die Bemessungsgrundlage für sonstige Leistungen iSv § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG ergibt sich aus § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG, das sind die (vorsteuerbelasteten, s. UStR 155 Abs. 2) Kosten, die nicht mit dem evtl. einkommensteuerlich anzusetzenden Nutzungswert gleichzusetzen sind. Das vorstehend Gesagte gilt für alle selbstgenutzten Wohnungen des Land- und Forstwirtes, unabhängig davon, ob sie einkommensteuerrechtlich (noch) der Nutzungswertbesteuerung unterliegen oder nicht. Dient ein Gebäude hinsichtlich seiner unternehmerischen Verwendung nicht dem luf Betrieb des Eigentümers, kann es auch kein landwirtschaftliches Unternehmensvermögen sein (vgl. BFH v. 29. 4. 93 V R 46/89, UR 95, 71); es ist dann entweder Unternehmensvermögen außerhalb des luf Betriebes oder Vermögen im außerunternehmerischen Bereich. Wird die Wohnung privat genutzt und das Gebäude iÜ je teilweise im Rahmen der Durchschnittsbesteuerung nach § 24 UStG und im regelbesteuerten Unternehmensteil vgl. Rz. 89. Es gelten die gleichen Grundsätze wie für ein Fahrzeug, das der Stpfl. in seinem landwirtschaftlichen Betrieb, in seinem Gewerbebetrieb und auch für private Fahrten verwendet.

- 21 Produktionsaufgaberente.** Zu den luf Einkünften gehört gem. § 13 Abs. 2 Nr. 3 EStG die Produktionsaufgaberente nach dem FELEG. Die FinVerw. behandelte den Grundbetrag dieser Rente (§ 6 Abs. 1 FELEG) als nichtsteuerbaren Zuschuss und den sog. Flächenzuschlag (§ 6 Abs. 3 FELEG), den der Landwirt erhält, wenn er die Fläche stilllegt, als steuerbares Entgelt für eine sonstige Leistung (vgl. BMF v. 10. 1. 90, StEK UStG 1980 § 10 Abs. 1, 2 Nr. 105). Aufgrund der neueren Rspr. des EuGH und des BFH, wonach die Stilllegung von Ackerflächen keine umsatzsteuerbare Leistung ist und deshalb die dafür gewährten Zuschüsse nicht der USt unterliegen (vgl. EuGH v. 29. 2. 96 Rs. C-215/94, HFR 96, 294 und v. 18. 12. 97 Rs. C-384/95, HFR 98, 315 sowie BFH v. 30. 1. 97 V R 133/93, BStBl. II 97, 335), ist die frühere Auffassung der FinVerw. zur Steuerbarkeit des Grundbetrages der Produktionsaufgaberente über-

holt (so jetzt auch USt-Kartei Nds. § 10 Abs. 1 UStG Karte 14 lfd. Nr. 19). Deshalb kommt es auch nicht mehr darauf an, ob die Umsätze des luf Betriebes nach § 24 Abs. 1-3 UStG versteuert werden oder ob überhaupt (noch) ein luf Betrieb iSv § 24 Abs. 2 UStG vorliegt.

Nebenbetriebe. Nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UStG gehören zum luf Betrieb auch die sog. Nebenbetriebe. Eine fast wortlautgleiche Formulierung findet sich in § 13 Abs. 2 Nr. 1 EStG für die ESt. Die gesetzliche Begriffsbestimmung des Nebenbetriebes ist dürftig. Es handelt sich um Betriebe die dem luf (Haupt-) Betrieb zu dienen bestimmt sind. Es gibt eine langjährige Rspr. des RFH und des BFH, die die Grundsätze zur Abgrenzung luf Nebenbetriebe von Gewerbebetrieben und Betrieben der selbständigen Arbeit (§ 18 EStG) herausgearbeitet hat. Diese bewertungs- und ertragsteuerrechtliche Rspr. galt nach bisheriger Auffassung auch für die Bestimmung eines luf Nebenbetriebes für Zwecke der Umsatzsteuer (vgl. BFH v. 26. 10. 95 XI R 26/94, BFH/NV 96, 444). Ertragsteuer- und bewertungsrechtlich werden die Nebenbetriebe in folgende Gruppen eingeteilt: Be- und Verarbeitungsbetriebe, Substanzbetriebe, Handelsbetriebe (vgl. zuletzt BFH v. 12. 12. 96 IV R 78/95, BStBl. II 97, 427, das Urteil wird allerdings von der FinVerw. nicht angewendet, s. BMF v. 3. 6. 97, BStBl. I 97, 629), Dienstleistungen (BFH v. 22. 1. 04 IV R 45/02, BStBl. II 04, 512). Nach Auffassung der FinVerw. kann nur die Be- oder Verarbeitung von im Hauptbetrieb gewonnen Rohstoffen und die Substanzausbeute (zB Sandgruben, Kiesgruben, Torfstiche) in Nebenbetrieben des luf Hauptbetriebes erfolgen, der Absatz von Eigenerzeugnissen über einen eigenständigen Einzel- oder Großhandelsbetrieb und die Ausführung von Dienstleistungen seien kein Nebenbetrieb (EStR 15.5 Abs. 3). Danach können der Absatz der Eigenerzeugnisse und Umsätze aus zugekauften landwirtschaftlichen Produkten sowie Dienstleistungen nur im Rahmen des luf Hauptbetriebes ausgeführt werden, wenn sie kein eigenständiger Gewerbebetrieb sind (vgl. dazu EStR 15.5 Abs. 6 bis 10).

Nebenbetriebe und Gemeinschaftsrecht. Art. 25 der 6. EG-Richtlinie kennt den Begriff des Nebenbetriebes nicht. Auf die Umsätze aus Nebenbetriebe iSv § 24 Abs. 2 Satz 2 UStG kann die Pauschalregelung deshalb nur angewendet werden, sofern die Lieferungen landwirtschaftliche Erzeugnisse und/oder die Umsätze landwirtschaftliche Dienstleistungen iSd Art. 25 6. EG-Richtlinie betreffen. Dahingehend ist § 24 UStG richtlinienkonform auszulegen unabhängig davon, ob die Lieferungen oder sonstigen Leistungen nach innerstaatlichem Recht in einem luf Haupt- oder Nebenbetrieb ausgeführt werden (BFH v. 22. 9. 05 V R 28/03, BStBl. II 06, 280). Landwirtschaftliche Dienstleistungen (Anhang B 6. EG-Richtlinie) können nur von einem landwirtschaftlichen Erzeuger ausgeführt werden (Art. 25 Abs. 2 fünfter Gedankenstrich 6. EG-Richtlinie). Dafür ist es erforderlich, dass der Stpfl. eine Tätigkeit iSv Anhang A 6. EG-Richtlinie ausübt. Vgl. zur Anwendung der Pauschalregelung auf Dienstleistungen einschl. Miet- und Pachtumsätze deshalb Rz. 51-85.

Be- und Verarbeitungsbetriebe. Nach Anhang A Abschn. V. 6. EG-Richtlinie gilt als landwirtschaftliche Erzeugung auch eine Verarbeitungstätigkeit, die ein Landwirt bei im Wesentlichen aus seiner landwirtschaftlichen Produktion stammenden Erzeugnissen mit normalerweise in land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeten Mitteln ausübt. Die dadurch gewonnenen Erzeugnisse unterliegen der Pauschalregelung auch insoweit wie zu-

gekaufte Rohstoffe verarbeitet wurden. Deshalb können Be- und Verarbeitungsbetriebe, die Nebenbetriebe iSv § 24 Abs. 2 Satz 2 UStG sind, auf ihre Umsätze die Pauschalierung anwenden. Die Voraussetzungen für die Anerkennung als Nebenbetrieb sind die gleichen wie bei der ESt (§ 13 Abs. 2 Nr. 1 EStG; EStR 15.5 Abs. 3) und nach § 42 BewG (UStR 264 Abs. 1). Danach müssen die verwendeten Rohstoffe überwiegend im eigenen Hauptbetrieb erzeugt sein (BFH v. 27. 11. 97 V R 78/93, BStBl. II 98, 359) und die Be- und Verarbeitung darf eine erste Stufe, die noch dem LuF-Bereich zuzuordnen ist, nicht überschreiten. Für Umsätze bis zu 10300,- € im Wj. ist auch eine zweite Verarbeitungsstufe unschädlich (EStR 15.5 Abs. 3 Satz 2). Diese Zuordnungs- und Abgrenzungskriterien stehen uE nicht im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht. Das Gemeinschaftsrecht sieht keine Beschränkung auf eine bestimmte Verarbeitungsstufe vor und verlangt, dass die Rohstoffe „im Wesentlichen“ aus der eigenen Produktion stammen. Unter Berufung auf das Gemeinschaftsrecht kann aber auch keine weitergehende Zuordnung von Be- und Verarbeitungsbetrieben zu LuF-Nebenbetrieben erreicht werden als sie innerstaatliche Vorschriften vorsehen, weil nur die Betriebe die Pauschalierung in Anspruch nehmen können die nach innerstaatlichem Recht als LuF-Betrieb gelten (Art. 25 Abs. 2 zweiter Gedankenstrich 6. EG-Richtlinie). Auch die Sauerkrautherstellung kann ein Nebenbetrieb sein, so dass die Besteuerung der Umsätze nach Durchschnittssätzen erfolgt (FG Köln v. 3. 12. 01, StEd 02, 139, rkr.). IÜ vgl. zu weiteren Fragen Kap. 12 Rz. 8 u. 9).

- 25 Substanzbetriebe.** Substanzbetriebe sind Nebenbetriebe, wenn die gewonnene Substanz überwiegend im eigenen LuF-Betrieb verwendet wird (EStR 15.5 Abs. 3 Satz 4). Deshalb kann auch die Gewinnung und Verwertung von Torf nur dann als Nebenbetrieb der Durchschnittsbesteuerung unterliegen, wenn dadurch der landwirtschaftliche Hauptbetrieb versorgt wird (BFH v. 12. 10. 00 V B 12/00, BFH/NV 01, 352). Hinsichtlich der Nebenbetriebseigenschaft besteht auch bei Substanzbetrieben Übereinstimmung zwischen Ertrag- und Umsatzsteuerrecht (UStR 264 Abs. 2 Satz 1). Wegen der Versorgung des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes mit der abgebauten Bodensubstanz sind sie der Erzeugungstätigkeit iSv Anhang A 6. EG-Richtlinie zuzurechnen und die abgebaute Bodensubstanz (zB Kies, Sand, Torf) den landwirtschaftlichen Erzeugnissen iSv Art. 25 Abs. 2 vierter Gedankenstrich 6. EG-Richtlinie („... Gegenstände, die aus den in Anhang A aufgeführten Tätigkeiten hervorgehen ...“). IÜ s. zu Substanzbetrieben Kap. 12 Rz. 10.
- 26 Absatz von Eigenerzeugnissen, steuerschädlicher Zukauf.** Nicht nur die Produktion sondern auch die Veräußerung der Erzeugnisse gehört zum LuF-Betrieb, erst dadurch fallen die der USt unterliegenden Umsätze an. Die Absatztätigkeit ist somit integrierter Bestandteil des LuF-Betriebes. Unerheblich ist an wen die Erzeugnisse veräußert werden, zB an Endverbraucher, Einzel- oder Großhändler, Be- und Verarbeitungsbetriebe, Gastronomie. Der Absatz kann von der Hofstelle aus oder über ein organisatorisch selbständiges Handelsgeschäft (Einzel- oder Großhandel) erfolgen. Vielfach kaufen Land- und Forstwirte Produkte hinzu, die sie zusammen mit den Eigenerzeugnissen vermarkten (sog. Handelsware). Eine Handelstätigkeit gehört grundsätzlich nicht zur LuF sondern ist ein Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 iVm Abs. 2 EStG). In dem Zusammenhang stellten sich die Fragen, ob und ggf. in welchem Umfang Umsätze aus steuer-

schädlichem Zukauf der Pauschalregelung unterliegen, ob in einem selbständigen Handelsgeschäft abgesetzte Eigenerzeugnisse der Regelbesteuerung unterliegen und ob ein steuerschädlicher Zukauf dazu führen kann, dass der gesamte LuF Betrieb zu einem Gewerbebetrieb mutiert und insgesamt der Regelbesteuerung unterliegt.

Einkommensteuerliche Beurteilung der Handelstätigkeit. Die FinVerw. 27 rechnet die Handelstätigkeit als integrierten Bestandteil dem LuF Hauptbetrieb zu, wenn bestimmte Zukaufsgrenzen nicht überschritten sind und zwar auch dann, wenn sie in einem organisatorisch selbständigen Handelsgeschäft ausgeübt wird (EStR 15.5 Abs. 5 u. 6 iVm Abs. 3 Satz 5). Der Zukauf wird in drei Gruppen unterteilt: Betriebstypische Erzeugnisse, Handelswaren zur Vervollständigung einer für die Art des Erzeugungsbetriebes üblichen Produktpalette (zB Töpfe und Erden in einer Gärtnerei) und sonstige Handelswaren (betriebsuntypische Produkte). Unschädlich ist der Zukauf betriebstypischer Erzeugnisse und Handelswaren zur Vervollständigung der üblichen Produktpalette, zusammengerechnet bis zu 30 vH des Umsatzes (gemessen an deren Einkaufswert), wobei der Zukauf von Handelswaren zur Vervollständigung der üblichen Produktpalette 10 vH des Umsatzes nicht überschreiten darf (EStR 15.5 Abs. 5 Sätze 3 u. 4). Das Verhältnis von Einkaufswert zu Umsatz gilt allerdings nur, wenn der Umsatzanteil, der auf die Veräußerung der Fremderzeugnisse entfällt, nicht erkennbar überwiegt (EStR 15.5 Abs. 5 Satz 5). Für den Zukauf sonstiger Handelsware (betriebsuntypische Produkte) sehen die EStR keine unschädliche Zukaufsgrenze vor. Schon eine geringe Handelstätigkeit mit derartigen Produkten wäre danach als Gewerbebetrieb zu beurteilen. Weil ein solches Ergebnis offenkundig nicht befriedigen kann, wird in der Besteuerungspraxis aus Vereinfachungsgründen bis zu einem Umsatz von 10300 € noch kein Gewerbebetrieb angenommen. Die Grenze von 10300 € ist auch in anderen Fällen als unschädlich für eine gewerbliche Tätigkeit vorgesehen (vgl. EStR 15.5 Abs. 3 Satz 2, Abs. 9 Satz 4 u. Abs. 10 Satz 3). Das nachhaltige Überschreiten der Zukaufsgrenzen hat zur Folge, dass nicht von einem LuF Betrieb sondern von einem Gewerbebetrieb auszugehen ist. Nur wenn ein eigenständiges Handelsgeschäft, zB Einzelhandelsbetrieb, Ladengeschäft, Großhandelsbetrieb vorhanden ist, über das sowohl Eigenerzeugnisse als auch Zukaufprodukte abgesetzt werden, kann das Handelsgeschäft ein Gewerbebetrieb sein und daneben der LuF Erzeugerbetrieb weiter bestehen (EStR 15.5 Abs. 6 Satz 4). Bei der Gewinnermittlung der beiden Betriebe sind die von der LuF in den Gewerbebetrieb überführten Erzeugnisse mit ihrem Buchwert anzusetzen (§ 6 Abs. 5 Satz 1 EStG); vgl. iÜ Kap. 12 Rz. 14 bis 18.

Frühere umsatzsteuerliche Behandlung der Handelsumsätze. Bisher 28 hat die FinVerw. für die umsatzsteuerliche Behandlung der Handelstätigkeit an die ertragsteuerliche Beurteilung angeknüpft: Lag einkommensteuerrechtlich ein Gewerbebetrieb vor entfiel die Pauschalregelung, es musste also die Regelbesteuerung angewendet werden. War nur das Handelsgeschäft ein Gewerbebetrieb, unterwarf die FinVerw. dessen gesamte Umsätze der Regelbesteuerung, also auch die Umsätze, die mit den Eigenerzeugnissen der Landwirtschaft erzielt wurden. Die bei ihrer Herstellung angefallenen Vorsteuerbeträge sollten dagegen mit der Vorsteuerpauschale des Landwirtschaftsbetriebes gem. § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG abgegolten sein.

- 29 **Hofladen.** Der unter Rz. 28 dargestellten umsatzsteuerlichen Behandlung ist der BFH im Falle eines nach Einkommensteuerrecht gewerblichen Hofladens nicht gefolgt. Nach BFH v. 6. 12. 01 V R 43/00 (BStBl. II 02, 701) unterliegt der Besteuerung nach Durchschnittssätzen die Veräußerung der selbsterzeugten landwirtschaftlichen und – in begrenztem Umfang – der zugekauften landwirtschaftlichen Produkte. Die Besteuerung zugekaufter nicht betriebstypischer Produkte ist nach den allgemeinen Vorschriften des UStG zu besteuern. Für sie gibt es keine Kleinbetragsgrenze. Der BFH ließ offen, ob die ertragsteuerlichen Abgrenzungsgrundsätze für den Zukauf landwirtschaftlicher Erzeugnisse uneingeschränkt für das Umsatzsteuerrecht übernommen werden könnten (Zukaufsgrenze von 30 vH des Gesamtumsatzes die er in BFH v. 20. 10. 94 V R 24/92, BFH/NV 95, 928 noch anerkannt hatte). Im Streitfall hatte der Kläger nur in ganz geringfügigem Umfang fremde landwirtschaftliche Produkte zugekauft. Er erzielte folgende Umsätze:

Wirtschaftsjahr	1992/1993 DM	1993/1994 DM	1994/1995 DM
I. Umsätze durch Veräußerungen an Wiederverkäufer und Verarbeiter	200 403	180 500	182 016
II. Hofladen			
1. Umsätze mit selbsterzeugten landwirtschaftlichen Produkten	127 112	136 310	182 847
2. Umsätze mit zugekauften landwirtschaftlichen Produkten	4 310	4 745	6 020
3. Umsätze mit zugekauften nicht betriebstypischen Produkten (Handelsware)	36 394	39 172	41 138
	167 816	180 227	230 005
III. Gesamtumsatz	<u>368 229</u>	<u>360 727</u>	<u>412 021</u>

Wirtschaftsjahr	1992/1993 DM	1993/1994 DM	1994/1995 DM
IV. Anschaffungskosten nicht betriebstypischer Produkte (Handelsware)	23 566 (= 6,4 vH des Gesamtumsatzes)	24 827 (= 6,9 vH des Gesamtumsatzes)	22 725 (= 5,52 vH des Gesamtumsatzes)
V. Vom Gesamtumsatz entfielen auf die Umsätze nicht betriebstypischer Produkte (Handelswaren)	9,88 vH	10,86 vH	9,98 vH

Der BFH unterwarf die Umsätze mit zugekauften, nicht betriebstypischen Produkten (im Wj. 92/93: 36 394 DM; im Wj. 93/94: 39 172 DM; im Wj. 94/95: 41 138 DM) der Regelbesteuerung, alle anderen Umsätze der Durchschnittsbesteuerung. Er lehnte es ab, auf geringfügige Umsätze von nicht betriebstypischen Produkten aus Vereinfachungsgründen die Durchschnittsbesteuerung anzuwenden. Deshalb unterliegen diese Umsätze auch dann der Regelbesteuerung, wenn der Hofladen ertragsteuerlich der Landwirtschaft zugerechnet wird.

Neue Beurteilung der Handelstätigkeit. Die FinVerw. wendet das Hofladen-Urteil BFH v. 6. 12. 01 V R 43/00 aaO auf nach dem 31. 12. 02 ausgeführte Umsätze an. Gleichzeitig hat sie die unschädliche Zukaufsgrenze auf 20% herabgesetzt. Maßgebend ist der Bruttoeinkaufswert der zugekauften landwirtschaftlichen Produkte im Verhältnis zum Gesamtumsatz. Die 20%-Grenze darf im vorangegangenen Kj. nicht überschritten sein und im laufenden Kj. voraussichtlich nicht überschritten werden (BMF v. 28. 11. 05, BStBl. I 05, 1064). Der BFH hatte es ausdrücklich offen gelassen in welchem Umfang zugekaufte landwirtschaftliche Produkte der Durchschnittsbesteuerung unterliegen. Entschieden hat er aber, dass dies bei geringem Umfang zulässig ist. Im Hinblick darauf erscheint die 20%-Grenze der FinVerw. angemessen. Ihr zuzurechnen sein werden auch Handelswaren zur Vervollständigung einer für die Art des Erzeugungsbetriebs üblichen Produktpalette, wie zB Töpfe und Erden in einer Gärtnerei, für die ertragsteuerlich eine eigene 10%-Grenze gilt (vgl. Rz. 27). Fraglich ist, wie die Umsätze aus Eigenerzeugnissen besteuert werden, wenn die Zukaufsgrenze von 20% überschritten wird. UE unterliegen sie dann weiterhin der Durchschnittsbesteuerung unabhängig davon, ob das Handelsgeschäft ertragsteuerlich als Gewerbebetrieb beurteilt wird (weil die 30%- oder die 10%-Zukaufsgrenze oder die absolute Grenze für nichtbetriebstypische Produkte überschritten wird, vgl. Rz. 27) oder zum luf Betrieb gehört. Das FG Schl.-Hol. hat dagegen auf alle Umsätze des Handelsgeschäfts die Regelbesteuerung angewendet (Urteil v. 17. 8. 05, EFG 05, 1986; Rev. V R 56/05). Treffen pauschalbesteuerte landwirtschaftliche Absatztätigkeit und regelbesteuerte Handelstätigkeit zusammen,

sind die Umsätze aufzuteilen, ggf. im Schätzungswege, wie dies auch geschieht, wenn in einer Verkaufsstelle Umsätze zu verschiedenen Steuersätzen anfallen, zB bei einem Lebensmitteleinzelhändler oder bei Imbissen und Gaststätten mit Außer-Haus-Verkauf.

- 31 Einheitlicher Gewerbebetrieb.** Eine landwirtschaftliche Erzeugertätigkeit und gewerbliche Tätigkeiten können derart miteinander verknüpft sein oder sich gegenseitig bedingen, dass die Gesamttätigkeit nur einheitlich als LuF oder Gewerbebetrieb beurteilt werden kann. Liegt ein Gewerbebetrieb vor entfällt die Pauschalierung insgesamt. Dies hat der BFH zB für einen Reiterhof entschieden (BFH v. 16. 7. 87 V R 22/78, BStBl. II 88, 83) und für Gartenbau- und Baumschulbetriebe die nicht nur ihre Eigenerzeugnisse veräußern sondern auch landschaftspflegerische Leistungen ausführen und evtl. auch Pflanzen zukaufen (BFH v. 28. 7. 87 V B 68/86, BFH/NV 88, 198 und v. 12. 1. 89 V R 129/84, BStBl. II 89, 432). Werden die landwirtschaftlichen Erzeugnisse zu mehr als 40% in einem gewerblichen **Be- oder Verarbeitungsbetrieb** (Zukauf der Rohstoffe zu mehr als 50%) des Stpfl. verwertet liegt ebenfalls ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor, es sei denn der Gewerbebetrieb ist auf die landwirtschaftlichen Produkte nicht angewiesen, dh. für ihn völlig unbedeutend (vgl. BFH v. 13. 9. 85 III R 193/81, BFH/NV 86, 278). Die ertragsteuerliche Rspr. zum einheitlichen Gewerbebetrieb kann in diesen Fällen auch für das Umsatzsteuerrecht übernommen werden. Umsatzsteuerrechtlich verliert der landwirtschaftliche Produktionsbetrieb dagegen nicht seine Selbständigkeit, wenn der Stpfl. daneben eine nach einkommensteuerlichen Grundsätzen gewerbliche **Handelstätigkeit** ausübt, unabhängig davon in welchem Umfang die Eigenerzeugnisse und die Handelsware gemeinsam, dh durch einheitliche Verkaufsaktivitäten vermarktet werden. Insoweit gehen Ertragsteuer- und Umsatzsteuerrecht von vornherein getrennte Wege (unterschiedliche Zukaufsgrenzen bei betriebs-typischen Produkten für die Beurteilung als Gewerbebetrieb bzw. Anwendung der Pauschalregelung, Regelbesteuerung auf den Zukauf nicht betriebstypischer Produkte auch wenn kein Gewerbebetrieb vorliegt), vgl. Rz. 30; diese Unterschiede sind auch durch das Gemeinschaftsrecht bedingt. Umsatzsteuerrechtlich ist die Absatztätigkeit der Eigenerzeugnisse dem Landwirtschaftsbetrieb zuzurechnen unabhängig davon, in welcher Organisationsform sie erfolgt. Im Falle des BFH-Urteils v. 6. 12. 01 V R 43/00 (BStBl. II 02, 701) handelte es sich um einen einkommensteuerlich wegen des Zukaufs nicht betriebstypischer Produkte gewerblichen Hofladen, gleichwohl rechnete der BFH den Umsatz aus Eigenerzeugnissen und aus dem geringfügigen Zukauf landwirtschaftlicher Erzeugnisse der Pauschalierung zu. Das BFH-Urteil v. 16. 12. 76 V R 107/73 (BStBl. II 77, 273), das wegen des Verkaufs selbstgemästeten Schlachtviehs über einen eigenen Viehhandel von einem einheitlichen Gewerbebetrieb ausging ist uE überholt.
- 32 Gemeinschaftliche Nebenbetriebe.** Das Umsatzsteuerrecht berücksichtigt nur die eigene umsatzsteuerrechtlich relevante Tätigkeit des Unternehmers. Deshalb gibt es umsatzsteuerrechtlich im Gegensatz zum Einkommensteuerrecht (vgl. dazu Kap. 12 Rz. 11) keine gemeinschaftlichen Nebenbetriebe von Land- und Forstwirten. Ein Schlachthof, den mehrere Landwirte gemeinsam betreiben, ist nicht Nebenbetrieb verschiedener LuF Hauptbetriebe iSv § 24 Abs. 2 Satz 2 UStG. Tritt die Gemeinschaft selbst als Unternehmer iSv § 2 UStG auf, zB als

GbR, so hat sie mangels eines eigenen luf Betriebes auch keinen Nebenbetrieb. Für ihre Umsätze gilt die Regelbesteuerung (BFH v. 12. 3. 92 V R 55/88, BStBl. II 92, 982). Das Gleiche gilt, wenn zB Ehegatten den luf Betrieb und die als Nebenbetrieb zu beurteilende Tätigkeit als getrennte Unternehmer betreiben. Auch wenn die gesamte Tätigkeit der Ehegatten einkommensteuerrechtlich als Mitunternehmerschaft beurteilt wird, ist auf die Umsätze des Ehegatten, der nicht Unternehmer des luf Betriebes ist, die Regelbesteuerung anzuwenden (BFH v. 12. 3. 92 V R 55/88 aaO und v. 26. 10. 95 XI R 26/94, BFH/NV 96, 444). Sind mehrere Land- und Forstwirte einkommensteuerrechtlich an einem gemeinsamen Nebenbetrieb in Form einer **Innengesellschaft** beteiligt, so sind die daraus resultierenden Umsätze umsatzsteuerrechtlich allein dem Land- und Forstwirt zuzurechnen, der nach außen auftritt. Die Zukäufe, die er von den anderen Mitunternehmern tätigt, sind für ihn aus umsatzsteuerlicher Sicht fremde Rohstoffe iSv EStR 15.5 Abs. 3 Satz 1 oder steuerschädlicher Zukauf iSv EStR 15.5 Abs. 5. Durch die Leistungsbezüge von den anderen Mitunternehmern können bei ihm die für einen Nebenbetrieb unschädlichen Zukaufsgrenzen überschritten werden mit der Folge, dass die Voraussetzungen des § 24 Abs. 2 Satz 2 UStG nicht vorliegen, obwohl einkommensteuerrechtlich ein Nebenbetrieb (mehrerer Land- und Forstwirte) anerkannt wird. Während also ein gemeinsamer, nach außen als Unternehmer auftretender einkommensteuerrechtlich relevanter Nebenbetrieb von vornherein die Regelbesteuerung anzuwenden hat, ist bei einer Innengesellschaft zu prüfen, ob aus Sicht (nur) des luf Betriebes des nach außen auftretenden Mitunternehmers ein Nebenbetrieb iSv. § 24 Abs. 2 Satz 2 UStG vorliegt.

Mehrere luf Betriebe in der Hand eines Stpfl. Ob der Unternehmer Inhaber eines oder mehrerer luf Betriebe ist, hat umsatzsteuerrechtlich im Wesentlichen nur für die Fragen Bedeutung, ob die landwirtschaftlichen Tierhaltungsgrenzen überschritten sind und ob eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung iSv § 1 Abs. 1 a UStG vorliegt (die Option für die Regelbesteuerung gem. § 24 Abs. 4 UStG bezieht sich immer auf alle luf Betriebe des Stpfl., so dass es nicht darauf ankommt wieviele er hat, vgl. Kap. 60 Rz. 3). Die Tierhaltungsgrenzen sind auch umsatzsteuerrechtlich betriebsbezogen, das ergibt sich durch die Verweisung in § 24 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG auf die §§ 51 und 51 a BewG. Landwirtschaftliche Nutzflächen, die von einer Hofstelle aus bewirtschaftet werden, bilden zusammen mit einer im räumlichen Einzugsbereich der Hofstelle durchgeführten Tierhaltung des Unternehmers einen einheitlichen luf Betrieb. Für die Zurechnung der Tierbestände zur Landwirtschaft ist es nicht erforderlich, dass die Tiere mit selbsterzeugtem Futter ernährt werden, es kann auch ausschließlich zugekauft sein. Befinden sich Bodenbewirtschaftung und Tierhaltung in großer Entfernung voneinander oder liegen die bewirtschafteten Flächen des Unternehmers weit auseinander, muss geprüft werden, ob es sich um eine landwirtschaftliche Bodenbewirtschaftung und eine gewerbliche Tierhaltung bzw. um mehrere landwirtschaftliche Betriebe handelt oder ob ein einheitlicher luf Betrieb vorliegt. Die dafür maßgebenden Grundsätze stimmen bewertungsrechtlich, einkommensteuerrechtlich und umsatzsteuerrechtlich überein (vgl. BFH v. 12. 6. 95 V B 33/95, BFH/NV 96, 191 zur USt und BFH v. 10. 4. 97 IV R 48/96, HFR 97, 903 zur ESt). Zu prüfen ist, ob die voneinander entfernt liegenden Tätigkeiten und WG eine wirtschaftliche Einheit bilden. Entsprechend

§ 2 Abs. 1 Satz 3 BewG ist die Verkehrsanschauung maßgebend. Zu berücksichtigen sind die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen WG (vgl. BFH v. 10. 4. 97 IV R 48/96 aaO). Bei der Gesamtwürdigung der betrieblichen Verhältnisse ist die räumliche Entfernung zwischen den Betriebsteilen von erheblicher Bedeutung, aber nicht allein maßgebend (vgl. BFH v. 19. 5. 82 II R 116/79, BStBl. II 82, 665 und v. 27. 10. 83 IV R 217/81, BStBl. II 84, 364). Ein einheitlicher Betrieb kann deshalb auch noch bei einer Entfernung von mehr als 80 Straßenkilometern zwischen den Betriebsteilen zu bejahen sein. Die 40-km-Grenze des § 51 a Abs. 1 Satz 1 BewG ist nicht analog heranzuziehen (BFH v. 10. 4. 97 IV R 48/96, HFR 97, 903). Der großen Entfernung zwischen den Nutzflächen und/oder zwischen Tierhaltung und Bodenbewirtschaftung kommt umso weniger Gewicht zu, je intensiver das Beziehungsgeflecht zwischen den Betriebsteilen und deren organisatorische und sachliche Verzahnung ist. Je weiter entfernt die Betriebsteile voneinander liegen, umso intensiver muss die Verknüpfung der Betriebsteile sein, um sie im Sinne eines einheitlichen Betriebes zu beurteilen. Einzubeziehen in die Betrachtung, aber in der LuF eher von geringerem Gewicht, sind die verwaltungsmäßige Abwicklung (Buchführung, Rechnungsein- und -ausgang, Auftragserteilung, Prüfung der Rechnungen und Zahlungsverkehr, jeweils getrennt oder von einer Stelle aus) und die Finanzierung (getrennte Bankkonten, Geldbewegungen hin und her, Kreditaufnahme und Verwendung der Mittel). Größere Bedeutung haben die Arbeitserledigung (eigene Arbeitskräfte der entfernt liegenden Bereiche oder nicht) sowie der Bezug von Leistungen und der Absatz der Produkte und zwar ob sie mit denselben oder mit verschiedenen Geschäftspartnern erfolgen. Ein Austausch von Produkten und anderen Leistungen zwischen den Betriebsteilen spricht in besonderer Weise für einen einheitlichen Betrieb, zB die Verwendung derselben Maschinen, die Ernährung der Tiere mit den Bodenprodukten, die Übernahme von Jungtieren, zB von einer Sauenhaltung zur weiteren Aufzucht in eine Schweinemast, die Zusammenführung der Erzeugnisse, zB in einem zentralen Lager zum gemeinsamen Absatz. Auch das Auftreten gegenüber anderen Behörden, zB im Rahmen der vielfältigen Förderprogramme und die Erfüllung gesetzlicher Auflagen, zB die Verwertung von Gülle auf den eigenen Flächen, sind zu berücksichtigen.

- 34 **Strukturwandel.** Ein luf Betrieb kann sich durch Strukturwandel zu einem Gewerbebetrieb, oder umgekehrt, ein Gewerbebetrieb zu einem luf. Betrieb verändern. Dafür ist idR erforderlich, dass bestimmte Grenzwerte nachhaltig über- oder unterschritten werden. Das Gleiche kann mit Teilen des Betriebes geschehen, zB der Tierhaltung (insgesamt oder einzelner Tierzweige), die auf Grund Strukturwandel aus dem luf. Betrieb in einen Gewerbebetrieb ausgegliedert oder umgekehrt in den Landwirtschaftsbetrieb eingegliedert werden. Für die Frage, unter welchen Voraussetzungen und ab wann ein Strukturwandel eingetreten ist, gelten ertragsteuerlich und umsatzsteuerrechtlich die gleichen Grundsätze (vgl. BFH v. 9. 5. 96 V R 118/92, BStBl. II 96, 550). Beim Strukturwandel ist danach zu unterscheiden, ob er auf Grund bestimmter Maßnahmen sofort oder erst nach einer mehrere Jahre umfassenden, idR drei jährigen Beobachtungszeit erfolgt (vgl. EStR 15.5 Abs. 2). Nach EStR 15.5 Abs. 2 Satz 4 ist der Drei-Jahres-Zeitraum objektbezogen und beginnt beim Wechsel des Be-

triebsinhabers nicht neu. Ob dies auch umsatzsteuerrechtlich uneingeschränkt gilt, ist zweifelhaft. Liegen die Voraussetzungen einer nichtsteuerbaren Betriebsübernahme iSv § 1 Abs. 1a UStG nicht vor, kann nur auf die eigene Tätigkeit des Unternehmers abgestellt werden, auch wenn er sie weitgehend von einem anderen übernommen hat. Das Gleiche gilt, wenn zwar ein Betrieb übernommen, dann aber mit einer schon vorhandenen Tätigkeit zusammengefasst wird, mit der Folge, dass der übernommene Betrieb seine Selbständigkeit verliert. Übernimmt ein Unternehmer einen Betrieb unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 1a UStG und führt er ihn unverändert fort, so ist die Zuordnung des Betriebes beim Rechtsvorgänger auch für ihn als Rechtsnachfolger maßgebend. Dadurch kann es geschehen, dass der Betriebsübernehmer rückwirkend (ab Betriebsübernahme) die Regelbesteuerung anwenden muss, wenn das FA im Nachhinein beim Rechtsvorgänger einen Strukturwandel zum Gewerbebetrieb feststellt. Wird wegen des Strukturwandels eine Schätzung der Vorsteuerbeträge erforderlich, können sie in Höhe der Vorsteuerpauschalen nach § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG berücksichtigt werden (so auch FinMin. NRW v. 23. 12. 74, StEK UStG 1967 § 24 Nr. 66). Wird ein bisher gewerblich geprägtes Unternehmen in einen landwirtschaftlichen Betrieb und einen Gewerbebetrieb durch Übertragung der gewerblich genutzten Gegenstände auf einen anderen Rechtsträger aufgespalten, so dass der verbleibende Betrieb danach die Voraussetzungen eines luf Betriebes iSv. § 24 Abs. 2 UStG erfüllt, ist die Übertragung der gewerblich genutzten Gegenstände die letzte gewerbliche und somit der Regelbesteuerung unterliegende Geschäftstätigkeit des bisherigen Unternehmens. Die Durchschnittssätze des § 24 Abs. 1 UStG sind darauf noch nicht anzuwenden (BFH v. 15. 9. 05 V B 29/05, BFH/NV 06, 143).

Verpachtung des luf Betriebes. Ein Unternehmer, der seinen landwirtschaftlichen Betrieb verpachtet und dessen unternehmerische Betätigung im Bereich der Landwirtschaft sich in dieser Verpachtung erschöpft, betreibt mit der Verpachtung keinen landwirtschaftlichen Betrieb iSd § 24 Abs. 2 UStG (vgl. BFH v. 21. 2. 80 V R 113/73, BStBl. II 80, 613). BFH v. 21. 2. 80 V R 113/73 aaO wurde von der FinVerw. zunächst nicht angewendet (BMF v. 19. 1. 83, StEK UStG 1980 § 24 Nr. 10). Sie knüpfte weiterhin an die ertragsteuerliche Behandlung an (vgl. EStR 16 Abs. 5). Danach waren die Durchschnittssätze anzuwenden, wenn der verpachtete Betrieb einkommensteuerrechtlich nicht aufgegeben war. Daraus folgte zB auch, dass bei der Verpachtung eines einkommensteuerlich nicht aufgegebenen landwirtschaftlichen Betriebs an mehrere Pächter eine gesonderte Option nach § 24 Abs. 4 iVm § 9 UStG für einzelne Pachtverhältnisse nicht zulässig war (vgl. OFD Hannover v. 27. 11. 85, StEK UStG 1980 § 24 Nr. 42). Im Hinblick auf BFH v. 29. 6. 88 X R 33/82 (BStBl. II 88, 922) ist die FinVerw. von ihrer Auffassung abgerückt und wendet die Durchschnittssätze ab 1. 1. 92 bzw. bei Verpachtung des landwirtschaftlichen Betriebs vor dem 1. 1. 89 erst ab 1. 1. 95 nicht mehr an (vgl. FinMin. Hessen v. 21. 5. 91, StEK UStG 1980 § 24 Nr. 81 und BMF v. 3. 8. 92, StEK UStG 1980 § 24 Nr. 93). Die UStR wurden ab 1992 entsprechend geändert (vgl. jetzt UStR 264 Abs. 6). Auch bei Überlassung des Betriebes an einen Angehörigen auf Grund eines sog. **Wirtschaftsüberlassungsvertrages** hat der Eigentümer die Regelbesteuerung anzuwenden (BMF v. 3. 8. 92, StEK UStG 1980 § 24 Nr. 93).

- 36 Billigkeitsregelung zur Betriebsverpachtung.** BMF v. 6. 9. 91 (StEK UStG 1980 § 24 Nr. 84) enthält für verpachtete Betriebe eine Billigkeits- bzw. Vereinfachungsregelung zur Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG: Bei Beginn der Verpachtung muss nicht auf den Gesamtumsatz des vorhergehenden, sondern es kann auf den Umsatz des laufenden Kj. abgestellt werden. Als vor der Verpachtung aktiver Landwirt hätte der Unternehmer sonst regelmäßig die Umsatzgrenze von 17500,- € überschritten und wäre nach Beginn der Verpachtung zunächst kein Kleinunternehmer. Außerdem werden die vor der Verpachtung erzielten Umsätze, die unter die Durchschnittsbesteuerung nach § 24 UStG fallen, bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes des laufenden Kj. nicht berücksichtigt, wenn die Verpachtung im Laufe eines Jahres beginnt. Zur Behandlung von Vermietungs- und Verpachtungsumsätzen, wenn ein landwirtschaftlicher Erzeuger nur einzelne WG oder Teile seines Betriebes vermietet oder verpachtet vgl. Rz. 61 bis 65.
- 37 Abwicklungsumsätze.** Die Abwicklungsumsätze eines luf Betriebes unterliegen ebenfalls (noch) der Durchschnittsbesteuerung. Das folgt aus der Systematik des Pauschalierungsverfahrens, die den Vorsteuerabzug für die Eingangsleistungen (erst) durch die Veräußerung der Erzeugnisse gewährt. Deshalb müssen die Durchschnittssätze auch noch für die „letzte Ernte“ des Betriebes gelten, unabhängig davon, ob sie noch während der aktiven Bewirtschaftung der Flächen verkauft wird oder erst später als Abwicklungsvorgang. Voraussetzung für die Anwendung der Durchschnittssätze ist, dass die Umsätze tatsächlich im Rahmen einer Abwicklung anfallen. Werden WG des aufgegebenen Landwirtschaftsbetriebes **zunächst in einen Gewerbebetrieb überführt** und von dort aus veräußert, unterliegen sie der Regelbesteuerung. Das Gleiche gilt, wenn sie nach Beendigung des Landwirtschaftsbetriebes zunächst regelversteuerten Verpachtungsumsätzen dienen und dann zu einem späteren Zeitpunkt veräußert werden. In diesem Falle sind sie vom Landwirtschaftsbetrieb im Wege des Innenumsatzes in den regelversteuerten Unternehmensbereich gelangt, so dass die Umsätze nicht mehr im Rahmen des luf Betriebes ausgeführt werden (vgl. BFH v. 31. 7. 87 V R 25/79, BStBl. II 87, 870). Allerdings könnte BFH v. 21. 4. 93 XI R 50/90 (BStBl. II 93, 696) auch entnommen werden, dass auf alle Veräußerungen von landwirtschaftlichen Erzeugnissen, Maschinen und Geräten, die nach Einstellung der aktiven Bewirtschaftung durchgeführt werden, die Regelbesteuerung anzuwenden ist. Der Urteilsfall betraf eine ratenweise gewährte Vergütung für die Einstellung der Milcherzeugung, die nach neuerer Rspr. nicht steuerbar ist (vgl. BFH v. 30. 1. 97 V R 133/93, BStBl. II 97, 335). Sollte der XI. Senat des BFH in diesem Sinne zu verstehen sein, könnte ihm nicht gefolgt werden. Der Hinweis des BFH auf die Durchschnittsgewinnermittlung gem. § 13a EStG geht fehl. § 13a EStG erfasst nur den laufenden Gewinn, nicht den in §§ 14, 16 EStG gesondert geregelten Betriebsveräußerungs- oder Betriebsaufgabegewinn. Dagegen gilt § 24 UStG grundsätzlich auch für die Betriebsveräußerung, wobei es eine andere Frage ist, dass die Geschäftsveräußerung unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbar ist. Einkommensteuerrechtlich ist dagegen scharf zwischen laufendem Gewinn, nach §§ 14, 16, 34 EStG begünstigtem Gewinn und nachträglichen Einnahmen iSv § 24 Nr. 2 EStG zu unterscheiden. Umsatzsteuerrechtlich würde dagegen das Pauschalierungsverfahren des § 24 UStG seine Balance verlieren, wenn der Landwirt für

die Veräußerung der letzten Erzeugnisse seiner aktiven Bewirtschaftung und der noch nicht durch den Produktionsprozess verbrauchten Investitionsgüter die USt nicht behalten könnte, denn auch bei ihrer Herstellung bzw. Anschaffung ist Vorsteuer angefallen. Die FinVerw. rechnet alle Umsätze, die der Landwirt nach Einstellung der aktiven Tätigkeit ausführt der Regelbesteuerung zu (FinMin. Sachs.-Anh. v. 18. 12. 98, DStR 99, 199; OFD Hannover USt-Kartei § 24 Karte 1). BFH v. 5. 11. 98 V R 81/97 (BStBl. II 99, 149), das die Überlassung einer Milchquote der Regelbesteuerung zurechnet, wenn sie in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem luf Betrieb steht, bringt keine Klärung. Im Streitfall gehörte die Milchquote zu einem landwirtschaftlichen Anwesen, das der Stpfl. insgesamt verpachtet hatte.

Beispiel: Der Unternehmer wendet für seinen Landwirtschaftsbetrieb das Pauschalierungsverfahren gem. § 24 UStG an. Er stellt die aktive Tätigkeit ein. Die landwirtschaftlichen Nutzflächen werden letztmals 17 bewirtschaftet und nach Aberntung im Zeitraum von August bis Oktober 17 (je nach Fruchtart) an die Verpächter zurückgegeben bzw. die Eigentumsflächen verpachtet. Zunächst werden die geernteten landwirtschaftlichen Erzeugnisse eingelagert und dann nach und nach veräußert, die letzten Verkäufe finden im Frühjahr 18 statt.

Aufgegeben wird auch die landwirtschaftliche Tierhaltung. Nach Verbrauch der Futtermittel und Erreichen der Mastreife werden die Tiere veräußert, die letzten Ende 17.

Veräußert werden auch die landwirtschaftlichen Maschinen und Geräte des Betriebes; die letzten Verkäufe erfolgen im Frühjahr 18. Ein nicht verkäuflicher Restbestand bleibt zurück.

Aus allen geschilderten Verkäufen werden Einnahmen iHv. 110 000,- € erzielt.

Ergebnis: Die Veräußerung des lebenden und toten Inventars ist keine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung iSv. § 1 Abs. 1a UStG. An keinen Erwerber wird der Betrieb im ganzen veräußert.

Die Verpachtung der landwirtschaftlichen Nutzflächen ist keine landwirtschaftliche Betätigung iSv. § 24 UStG (BFH v. 21. 2. 80 V R 113/73, BStBl. II 80, 613). Auf die Verpachtungsumsätze ist die Regelbesteuerung anzuwenden, wobei die Grundstücksverpachtung nach § 4 Nr. 12a UStG steuerfrei ist.

Auf die Umsätze aus der Veräußerung des lebenden und toten Inventars sind die Durchschnittsätze gem. § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG anzuwenden. Es sind Abwicklungsumsätze, die noch im Rahmen des luf Betriebes anfallen, weil die Gegenstände nach Beendigung der aktiven Tätigkeit und vor ihrer Veräußerung keinem außerlandwirtschaftlichem Zweck gedient haben.

Das FG Schl.-Hol. ist der FinVerw. gefolgt und hat die Veräußerung von Erntevorräten nach der Verpachtung der Regelbesteuerung unterworfen (Urteil v. 31. 3. 03, EFG 03, 1055, rkr.). Auch das FG RhPf. vertritt im Urteil v. 8. 4. 04 (EFG 04, 1410, Rev. V R 36/04) die Auffassung, dass auf Umsätze nach Einstellung der Bewirtschaftung die Pauschalregelung nicht mehr anzuwenden sei (im Urteilsfalle ging es um einen Weinbestand). Der Neutralität der USt will das FG dadurch Rechnung tragen, dass es für diese Umsätze einen Vorsteuerabzug in Höhe der Vorsteuerpauschale des § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG zulässt. Die FinVerw. ist jetzt ebenfalls den Weg wie das FG RhPf. gegangen für die sog. Abwicklungsumsätze einen Vorsteuerabzug in Höhe der Vorsteuerpauschale zuzulassen, wobei sich aber kein Vorsteuerüberhang ergeben darf (bei einem Steuersatz von 7 vH und einer Vorsteuerpauschale von 10,7 vH ergäbe sich eine Vorsteuererstattung), vgl. BMF v. 6. 12. 05, BStBl. I 05, 1068, Rz. 56.

einstweilen frei

2. Umsätze „im Rahmen des (bestehenden) Betriebes“

a) Sonstige Leistungen

- 51 aa) Rechtsentwicklung. Vorhandensein eines luf Betriebes.** Ist der Unternehmer Inhaber eines luf Betriebes (vgl. dazu Rz. 1 bis 50) stellt sich die Frage, welche Umsätze diesem Betrieb zuzurechnen und in die Pauschalregelung einzubeziehen sind. Ein luf Betrieb liegt vor, wenn eine Erzeugertätigkeit iSv Anhang A 6. EG-Richtlinie ausgeübt wird, und der nach den innerstaatlichen Vorschriften als solcher gilt, dh. die Voraussetzungen des § 24 Abs. 2 UStG erfüllt (Art. 25 Abs. 2 zweiter Gedankenstrich 6. EG-Richtlinie). Zunächst wurde auf alle Umsätze die dem luf Betrieb ertragsteuerlich zuzurechnen waren die Pauschalregelung angewendet. Dies entsprach der Auffassung der FinVerw. in Abschn. 264 UStR vor 2000, und auch die Rspr. hat sich an dieser Richtschnur orientiert (vgl. zB BFH v. 31. 7. 87 V R 25/79, BStBl. II 87, 870; v. 22. 6. 88 X R 54/81, BFH/NV 89, 325; v. 11. 5. 95 V R 4/92, BStBl. II 95, 610). Nur für Vermietungs- und Verpachtungsumsätze von WG ohne landwirtschaftlichen Bezug, zB Wohn- und Geschäftshäuser, die gewillkürtes Betriebsvermögen sind, hat sich der BFH von der einkommensteuerlichen Behandlung gelöst (vgl. zB BFH v. 5. 11. 98 V R 81/97, BStBl. II 99, 149 zur Überlassung einer Milchquote ohne wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem landwirtschaftlichen Betrieb; v. 3. 12. 98 V R 48/98, BStBl. II 99, 150 zur Vermietung einer Maschinenhalle an einen Gewerbebetrieb; vgl. auch FG Nds. v. 15. 10. 92, EFG 93, 252, rkr., zur Vermietung eines in einem Wirtschaftsgebäude eingebauten Cafés). Später hat der BFH Umsätze aus der Eigenjagdverpachtung und Entgelte für Erdaufschüttungen, die nicht aus betrieblichen Gründen notwendig waren, der Regelbesteuerung unterworfen (BFH v. 11. 2. 99 V R 27/97, BStBl. II 99, 378 und v. 22. 11. 01 V R 62/00, BFH/NV 02, 680). Verpachtungsumsätze für den landwirtschaftlichen Betriebsteil bei Fortsetzung der forstwirtschaftlichen Tätigkeit unterlagen ebenfalls der Regelbesteuerung (BFH v. 6. 12. 01 V R 6/01, BStBl. II 02, 555).
- 52 Richtlinienkonforme Anwendung des § 24 UStG.** Nach EuGH v. 15. 7. 04 Rs. C-321/02 (DStRE 05, 353) kann eine Person nicht allein deswegen, weil sie landwirtschaftlicher Erzeuger ist (Betriebsinhaber iSv. § 24 Abs. 2 UStG) geltend machen, auf sie müsse unabhängig von der Art der von ihr getätigten Geschäfte ausschließlich die Pauschalregelung Anwendung finden (EuGH v. 15. 7. 04 aaO Rz. 31). Hinsichtlich der von der Pauschalregelung erfassten Betriebe verweist das Gemeinschaftsrecht zwar auf das Recht der Mitgliedstaaten (Art. 25 Abs. 2 zweiter Gedankenstrich 6. EG-Richtlinie) die Begriffe „landwirtschaftlicher Erzeuger“, „landwirtschaftliche Erzeugnisse“ und „landwirtschaftliche Dienstleistungen“ sind aber gemeinschaftsrechtlich auszulegen, um eine einheitliche Anwendung der Regelung in der gesamten Gemeinschaft sicherzustellen (EuGH v. 15. 7. 04 aaO Rz. 30). Daraus folgt für § 24 UStG, dass er nur die Lieferungen landwirtschaftlicher Erzeugnisse und landwirtschaftliche Dienstleistungen iSd. Art. 25 der 6. EG-Richtlinie erfasst (BFH v. 22. 9. 05 V R 28/03, BStBl. II 06, 280). Nach st. Rspr. des EuGH dürfen Sonderregelungen – um eine solche handelt es sich bei Art. 25 6. EG-Richtlinie – nur angewandt werden, soweit dies zur Erreichung ihres Zieles erforderlich ist. Außer-