



Online-Version  
inklusive

Bock · Müller · Pöppelbaum · Seitz · Sterzinger · Vogt

# Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft

12. Auflage

LESEPROBE

► nwb

Leseprobe entnommen aus „Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft“  
ISBN 978-3-482-**68252**-0

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2026  
[www.nwb.de](http://www.nwb.de)

Alle Rechte vorbehalten.

# Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft

Von

Richter am Finanzgericht Torsten Bock,

Dipl.-Ing. agr. Klaus Müller,

Dipl.-Fw. (FH) Sabrina Pöppelbaum,

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

Ministerialrat Dr. Christian Sterzinger,

Dipl.-Fw. (FH) Renate Vogt

unter Mitarbeit von Dipl.-Fw. (FH) LL.M. Martina Ehlers,

Dipl.-Fw. (FH) Michael Merx und

Regierungsdirektor Dieter J. Zens

12., aktualisierte Auflage

# VORWORT

Der Befund, dass die Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft in der täglichen Praxis von Steuerberatung und Verwaltung – steuerartenübergreifend – zahlreiche Fragen und Gestaltungsprobleme aufwirft, hat unverändert Bestand. Diesem Umstand Rechnung tragend, zeichnet das vorliegende Standardwerk in gewohnt verlässlicher Qualität und Tiefe die Entwicklungen aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Finanzverwaltung unter Berücksichtigung einschlägiger Literaturmeinungen seit Erscheinen der Voraufgabe im Jahr 2023 nach.

Im Bereich der Einkommensteuer wurde ein neuer Abschnitt zur Erzeugung von Strom und Wärme auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken und Gebäuden (einschließlich der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG) sowie zu der steuerlichen Behandlung von Entschädigungen, die für die Inanspruchnahme von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken z. B. für den Bau von Hochspannungsleitungen geleistet werden, aufgenommen. Darüber hinaus wurden insbesondere die Verlängerung der Tarifermäßigung nach § 32c EStG um zwei Betrachtungszeiträume, die Anpassungen bei den Buchführungsgrenzen (vgl. § 141 AO) und die besonderen Abschreibungen bei betrieblichen Elektrofahrzeugen (vgl. § 7 Abs. 2a EStG) eingearbeitet.

In der Neuauflage wird der Fokus bei der Grundsteuer auf die Regelungen nach der Reform gelegt. Bezüglich der Regelungen auf Grundlage der Einheitswerte kann auf die 11. Auflage zurückgegriffen werden. An den jeweiligen Stellen wurde auf abweichende Länderregelungen hingewiesen, insbesondere ein Überblick gegeben, wie im aktuellen Recht die Wohngebäude erfasst werden, zu denen der ehemalige Wohnteil gehört. Erste ergangene Urteile wurden ebenfalls eingearbeitet. Die Kommentierung zur Erbschaft- und Schenkungsteuer wurde neu strukturiert und ebenfalls um aktuelle Rechtsprechung ergänzt.

Im Bereich des Umsatzsteuerrechts ist an dieser Stelle insbesondere der Hinweis auf die durch das Jahressteuergesetz 2024 eingetretenen Änderungen des § 24 UStG angezeigt.

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

Leserschaft wie gewohnt eine vertiefte Auseinandersetzung mit der Rechtsmaterie zur Beantwortung der unterschiedlichsten Fragestellungen auf diesem Rechtsgebiet.

Mit dieser Neuauflage gehen personelle Veränderungen in der Autorenschaft einher. Verlag und aktuelles Autorenteam sprechen aus gegebenem Anlass Herrn Dirk Eisele, der seit der 4. Auflage (2003) an dem Werk mitgewirkt hat, herzlichen Dank für sein großes und prägendes Engagement aus.

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

Herne, im Januar 2026

Verlag und Autorenteam

# INHALTSÜBERSICHT

	Seite
<b>Vorwort</b>	5
<b>Inhaltsverzeichnis</b>	11
<b>Literaturverzeichnis</b>	41
<b>Abkürzungsverzeichnis</b>	69
<b>A. Einführung, Überblick</b>	81
I. Allgemeines	81
II. Struktur der Landwirtschaft	84
III. Aktuelle Gesetzgebungsverfahren	87
IV. Geplante Gesetzgebungsverfahren	88
<b>B. Einkommensteuer</b>	89
I. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	89
II. Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben	117
III. Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten	122
IV. Liebhaberei – Gewinnerzielungsabsicht	132
V. Gewinnermittlung	145
VI. Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns (Gewinnthesaurierung)	335
VII. Tarifiermäßigung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft	342
VIII. Beteiligung Dritter an land- und forstwirtschaftlichen Betrieben – Gesellschaften	353
IX. Einräumung von Nutzungsrechten und Betriebsübertragungen	391
X. Sonstige einkommensteuerrechtliche Vorschriften für Land- und Forstwirte; Sonderfragen der Besteuerung	513
<b>C. Bewertung für Zwecke der Grundsteuer und Grundbesitzbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer</b>	674
I. Grundlagen der Einheitsbewertung und allgemeine Bewertungsvorschriften	676
II. Besondere Bewertungsvorschriften für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen	685

	Seite
III. Feststellung der Einheitswerte	703
IV. Ermittlung des Ersatzwirtschaftswerts in den neuen Bundesländern (§ 125 BewG)	726
V. Bewertung des Grundbesitzes für die Grundsteuer ab 1.1.2025	733
VI. Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer (Grundbesitzbewertung)	790
<b>D. Substanzsteuern</b>	<b>837</b>
I. Grundsteuer	837
II. Erbschaft- und Schenkungsteuer	857
<b>E. Umsatzsteuer</b>	<b>888</b>
I. Allgemeines	888
II. Besteuerung nach Durchschnittssätzen	903
III. Steuerschuldner nach § 13b UStG	996
IV. Geschäftsveräußerung im Ganzen	997
V. Steuerbefreiungen und Nichtanwendung von § 9 UStG (§ 24 Abs. 1 Satz 2 UStG)	999
VI. Behandlung der land- und forstwirtschaftlichen Umsätze mit Auslandsbezug	1004
VII. Steuersätze	1012
VIII. Vorsteuerabzug (§ 24 Abs. 1 Satz 3 und 4 UStG)	1023
IX. Rechnungsausstellung (§ 24 Abs. 1 Satz 5 UStG)	1046
X. Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten	1048
XI. Verzicht auf die Durchschnittssatzbesteuerung und Widerruf (§ 24 Abs. 4 UStG)	1051
<b>F. Grunderwerbsteuer</b>	<b>1069</b>
I. Vorbemerkung – Rechtsgrundlage	1069
II. Steuerpflichtiger Grunderwerb – Begriff des Grundstücks	1069
III. Nicht steuerbare Vorgänge im Flurbereinigungsverfahren	1073
IV. Steuerbefreiungen	1076
V. Bemessungsgrundlage	1080
VI. Steuersatz	1082

	Seite
<b>G. Kraftfahrzeugsteuer</b>	<b>1084</b>
I. Rechtlicher Rahmen	1084
II. Kraftfahrzeugsteuervergünstigung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft	1086
<b>H. Verfahrensfragen</b>	<b>1101</b>
I. Überblick über die Besteuerungsverfahren	1101
II. Außenprüfung (Betriebsprüfung)	1109
III. Rechtsbehelfe und Rechtsmittel	1111
IV. Verbindliche Auskunft	1112
<b>Stichwortverzeichnis</b>	<b>1115</b>

## B. Einkommensteuer

### I. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

#### 1. Begriff, Allgemeines

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

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

1 § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG.

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

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

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

---

1 R 15.5 Abs. 1 EStR.

2 BFH 28.3.1985, BStBl 1985 II S. 508.

3 BFH 30.8.2007, BStBl 2008 II S. 113; ebenso Felsmann, Einkommensbesteuerung, Abschnitt A 1 Rz. 13.

4 BFH 30.8.2007, BStBl 2008 II S. 113.

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

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

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

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

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

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

---

1 BFH 5.5.2011, BStBl 2011 II S. 792.

2 BFH 28.6.1984, BStBl 1984 II S. 798.

3 BFH 8.11.2007, BStBl 2008 II S. 231.

4 BFH 22.1.2004, BStBl 2004 II S. 512.

5 § 20 Abs. 8, § 21 Abs. 3 EStG.

## 2. Landwirtschaft

- 45 Landwirtschaft ist die Tätigkeit der **Bodenbewirtschaftung** im Rahmen der **Urproduktion** pflanzlicher Erzeugnisse und die Verwertung ggf. einschl. Be- und Verarbeitung (Veredelung) der gewonnenen Erzeugnisse durch Verkauf oder durch Eigenverbrauch (einschl. der Verwertung als Viehfutter). Es werden auch dann landwirtschaftliche Einkünfte erzielt, wenn auf Wiesen erzeugtes Gras auf dem Halm verkauft wird und der Käufer sämtliche Erntearbeiten übernimmt. In einem solchen Fall ist keine Hofstelle erforderlich.<sup>1</sup>

Das bloße Abmähen von Grünflächen und die ausschließliche Verwendung des Schnittguts für im Privatbereich gehaltene Tiere stellt keine landwirtschaftliche Tätigkeit dar, auch wenn der Stpfl. für seine Tätigkeit Agrarförderungen erhält.<sup>2</sup> In solchen Fällen können die Förderzahlungen jedoch als Einkünfte aus Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG) der Besteuerung unterliegen.

Eine bestimmte Mindestgröße eines LuF Betriebs ist grundsätzlich nicht erforderlich. Sowohl die Rechtsprechung als auch die FinVerw gehen vom Vorliegen eines LuF Betriebs aus, wenn die Größe der bewirtschafteten Flächen (in Abgrenzung zur privaten Gartenbewirtschaftung) mind. 3.000 m<sup>2</sup> beträgt. Bei Sonderkulturen wie z. B. Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenbau, Baumschulen oder Weinbau kann bereits eine geringere Fläche ausreichen.<sup>3</sup>

## 3. Tierzucht und Tierhaltung

### a) Tierzucht und Tierhaltung bei Einzelunternehmen

#### aa) Allgemeines

- 46 Zu den Einkünften aus LuF gehören auch die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung, soweit der Tierbestand für die LuF typisch ist (wobei nicht typischerweise in Deutschland übliche Tiere entscheidend sind, sondern es darauf ankommt, ob diese Tiere der Ernährung dienen, z. B. auch Wachteln, Alpakas, Trampeltiere, Dromedare)<sup>4</sup> und der Betrieb eine ausreichende pflanzliche Futtergrundlage bietet. Tierzucht und Tierhaltung umfasst alle Nutztierarten und deren Haltungsformen, die mit einer landwirtschaftlichen Bodenbewirtschaftung im

---

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

2 BFH 3.11.2023 – VI B 2/23, BFH/NV 2024 S. 13 = NWB PAAAJ-52522.

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

4 So auch Schmidt/Kulosa, EStG, § 13 Rz. 31 ff.; R 13.2 Abs. 1 EStR; zur Alpaka-Zucht FG Münster 18.3.2022 – 4 K 1666/17 E.

Zusammenhang stehen.<sup>1</sup> Die landwirtschaftliche Tierhaltung muss noch eine Verbindung zur Urproduktion aufweisen. Zur Tierhaltung zählen **sowohl die eigenen<sup>2</sup> als auch die fremden Tiere** des Betriebs, die ihre **pflanzliche Futtergrundlage im eigenen Betrieb** erhalten können. Deshalb ist z. B. die Aufzucht und Veräußerung von Hunden keine LuF, sondern allenfalls eine – jedoch nicht i. S. des § 15 Abs. 4 EStG bestehende – gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung.<sup>3</sup> Auch die Unterhaltung eines Wildparks stellt keine LuF Tätigkeit dar, weil es an der planmäßigen Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Futter für die Tiere fehlt.<sup>4</sup> Die Züchtung und das Halten von Kleintieren, wie Meerschweinchen, Zwergkaninchen, Hamstern, Ratten und Mäusen, die als Haustiere oder als Lebendfutter für andere Tiere verwendet werden, stellen ungeachtet einer vorhandenen Futtergrundlage eine gewerbliche Tätigkeit dar, nicht eine LuF Tierzucht und -haltung.<sup>5</sup>

Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung sind nach ausdrücklicher gesetzlicher Regelung nur dann solche aus LuF, wenn die Tierbestände den in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG angegebenen Umfang nicht übersteigen. Die umfangmäßige Begrenzung richtet sich nach der Anzahl der Tiere – umgerechnet in **Vieheinheiten (VE)** – in Abhängigkeit von der Größe der regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Fläche. Dieser Maßstab stellt eine nicht widerlegbare gesetzliche Fiktion für eine der wesentlichen Voraussetzungen der Zurechnung von Tierzucht und Tierhaltung zur Landwirtschaft dar, dass nämlich die erzeugten und die gehaltenen Tiere eine **ausreichende pflanzliche Futtergrundlage** in dem betreffenden Betrieb haben müssen. Damit wird vor allem in diesem Bereich eine notwendige gesetzliche Abgrenzung zwischen der – flächengebundenen – landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung einerseits und der – mehr oder minder flächenlosen – gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung andererseits geschaffen. Agrarpolitisch wird mit dieser Einschränkung das Ziel verfolgt, die Produktionsgrundlage für möglichst viele selbständige bäuerliche Betriebe zu bewahren und ausreichende Bestandsgrößen für landwirtschaftliche Betriebe in der Tierhaltung gerade auch im Hinblick auf die Wettbewerbsfähigkeit und die Sicherung von landwirtschaftlichem Einkommen zu ermöglichen.<sup>6</sup>

---

1 Felsmann, Einkommensbesteuerung, Abschnitt A 1 Rz. 203.

2 Zur Zuordnung in Pension gegebener Tiere vgl. BFH 13.9.2022 – XI R 33/20, BStBl 2023 II S. 578.

3 BFH 30.9.1980, BStBl 1981 II S. 210; für eine Nerzzuchtfarm BFH 19.12.2002, BStBl 2003 II S. 507, vgl. auch Kanzler, FR 2003 S. 524 und v. Schönberg, NWB F. 3 S. 12593.

4 Leingärtner/Stalbold, Besteuerung der Landwirte, Kap. 6 Rz. 26.

5 BFH 16.12.2004, BStBl 2005 II S. 347; vgl. auch v. Schönberg, HFR 2005 S. 416.

6 Vgl. Milch, INF 1985 S. 193.

- 48 Zur Bestimmung der Grenze in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bis 4 EStG (**VE-Höchstzahl**) sind die Feststellungen des maßgeblichen Tierbestandes und der maßgeblichen Fläche erforderlich. Dabei ist jeweils auf den einzelnen Betrieb des Betriebsinhabers abzustellen; bei PersGes kommt es auf die Verhältnisse der PersGes selbst und nicht etwa auf die betrieblichen Verhältnisse des eingebrachten oder zur Nutzung überlassenen Einzelbetriebes an. Welche VE nach den Feststellungen des maßgeblichen Tierbestandes und der maßgeblichen Fläche dann, bezogen auf die ha-Fläche, die Höchstgrenze darstellen (VE-Höchstzahl), ist in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG festgelegt. Sie betragen

für die ersten 20 ha	nicht mehr als 10 VE je ha,
für die nächsten 10 ha	nicht mehr als 7 VE je ha,
für die nächsten 20 ha	nicht mehr als 6 VE je ha,
für die nächsten 50 ha	nicht mehr als 3 VE je ha,
für die weitere Fläche	nicht mehr als 1,5 VE je ha.

- 49 Hat ein Landwirt als Gesellschafter bzw. Mitglied einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, einer Gesellschaft oder eines Vereins Tierhaltungsmöglichkeiten auf eine Tierhaltungsgemeinschaft übertragen (s. Rz. 68 ff.), sind für die Berechnung der VE-Höchstzahl die in seinem Betrieb erzeugten oder gehaltenen VE mit den von der Tierhaltungsgemeinschaft im Rahmen der übertragenen Viehhaltungsmöglichkeiten erzeugten und gehaltenen VE zusammenzurechnen.<sup>1</sup>

### **bb) Maßgeblicher Tierbestand und maßgebliche Fläche**

- 50 Bei der Feststellung des maßgeblichen Tierbestandes ist von der regelmäßigen und nachhaltigen Erzeugung (Mastvieh) und von der Haltung (übriges Vieh) während des Wj auszugehen.<sup>2</sup> Abweichend hiervon ist bei Mastrindern mit einer Mastdauer von weniger als einem Jahr, bei Kälbern und Jungvieh, bei Schafen unter einem Jahr und bei Damtieren unter einem Jahr stets vom Jahresdurchschnittsbestand auszugehen.<sup>3</sup> Der ermittelte Tierbestand wird dann – gemessen an dem Futterbedarf – in VE umgerechnet. Für diese Umrechnung ist der gesetzliche Umrechnungsschlüssel (VE-Schlüssel) in Anlage 1 zum BewG i. V. mit § 51 Abs. 4 BewG (ab 2025: § 241 Abs. 5 BewG i. V. mit Anlage 34) verbindlich. Dieser VE-Schlüssel entspricht nun dem bisherigen Umrechnungs-

---

1 § 51a Abs. 4 BewG; ab Wj 2025/2026 § 13b Abs. 4 EStG.

2 R 13.2 Abs. 1 EStR.

3 R 13.2 Abs. 1 Satz 4 EStR; BFH 17.10.1991, BStBl 1992 II S. 378.

schlüssel in R 13.2 EStR.<sup>1</sup> Diese neue Anlage 1 zum BewG ist erstmals für Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2011 zwingend anzuwenden.<sup>2</sup> In diesem VE-Schlüssel wird zwischen den Tieren, die nach dem Jahresdurchschnittsbestand und denen, die nach der Jahreserzeugung umgerechnet werden, unterschieden. Unter Jahresdurchschnittsbestand ist i. d. R. 1/13 der Summe aus Jahresanfangsbestand und den zwölf Monatsendbeständen zu verstehen.

Maßgebliche Fläche sind die vom Inhaber des Betriebs **regelmäßig** landwirtschaftlich genutzten Flächen.<sup>3</sup> Hierzu rechnen neben den eigentlichen **landwirtschaftlich genutzten Flächen** wie Grünland-, Hackfrucht- und Kornanbauflächen auch die Flächen der landwirtschaftlichen **Sonderkulturen** i. S. des § 52 BewG wie z. B. Hopfen- und Spargelanbau. Nicht zu den landwirtschaftlichen Flächen rechnen die forstwirtschaftlichen Nutzungen, die Weinbauflächen, das Gelände gärtnerischer Nutzungen, Abbauland, Geringstland, Unland sowie die Hof- und Gebäudeflächen. Obstbaulich genutzte Flächen, die so angelegt sind, dass eine regelmäßige landwirtschaftliche Unternutzung stattfindet, sind mit der Hälfte zu berücksichtigen; Almen und Hutungen sind mit einem Viertel anzusetzen.<sup>4</sup> Zugepachtete Flächen sind in die Berechnung einzubeziehen, verpachtete Flächen sind bei der Berechnung regelmäßig auszuschneiden. Soweit eine ansonsten gewerblich genutzte Fläche nur einmalig der landwirtschaftlichen Nutzung zugeführt wird, ist sie nicht in die Berechnung einzubeziehen. Flächen, die aufgrund öffentlicher Förderungsprogramme stillgelegt werden, gelten nach R 13.2 Abs. 3 EStR weiterhin als landwirtschaftlich genutzt. Bei der Berechnung ist der letzte angefangene Hektar anteilig zu berücksichtigen.<sup>5</sup> 51

### cc) Übersteigen der VE-Höchstzahl

Die Höchstzahl der aufgrund des maßgeblichen Tierbestandes errechneten VE, die bei der maßgeblichen Fläche nicht überschritten werden darf, um noch eine landwirtschaftliche Tierzucht oder Tierhaltung annehmen zu können, ergibt sich aus § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (VE-Höchstzahl, Rz. 48). Übersteigt die Zahl der VE nachhaltig die angegebene Höchstzahl, so gehört – mit bestimmten Besonderheiten bei Tierhaltungsgemeinschaften (s. Rz. 68 ff.) – der Tierbestand ganz oder teilweise, ggf. auch nur einzelne Tierzweige, zur gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung. Der betreffende Tierzweig bildet dann mit den diesem Tier-

---

1 Art. 10 des BeitrRLUmsG v. 7.12.2011, BGBl 2011 I S. 2592.

2 § 205 Abs. 4 BewG.

3 § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG; R 13.2 Abs. 3 EStR.

4 R 13.2 Abs. 3 EStR.

5 BFH 13.7.1989, BStBl 1989 II S. 1036.

zweig dienenden WG einen **selbständigen Gewerbebetrieb**. Für die Frage der Nachhaltigkeit wird im Allgemeinen ein Beobachtungszeitraum von drei Jahren zugrunde gelegt und eine gewerbliche Tierhaltung erst mit Wirkung ex nunc – d. h. im vierten Jahr<sup>1</sup> – angenommen, wenn die Höchstzahl in drei Wirtschaftsjahren nacheinander überschritten wird (allmählicher Strukturwandel).<sup>2</sup> Ein nur **vorübergehendes Überschreiten** der Höchstzahl führt noch nicht zu einem Gewerbebetrieb. Wird ein Betrieb übernommen und im Wesentlichen unverändert fortgeführt, so bleibt der Charakter des Betriebs als Luf-Betrieb oder als Gewerbebetrieb erhalten, der Dreijahreszeitraum beginnt bei einem Wechsel des Betriebsinhabers nicht neu.<sup>3</sup> Wird dagegen ein **Strukturwandel** schlagartig herbeigeführt, gibt vor allem der Stpfl. durch eine Ausweitung des Tierbestands oder auf andere Weise zu erkennen, dass er den Betrieb – in Richtung Gewerbebetrieb – dauerhaft umstrukturieren will, so wird bei Überschreiten der Höchstzahl bereits von Anfang an ein Gewerbebetrieb angenommen werden müssen.<sup>4</sup> Wird die VE-Höchstzahl um mehr als 10 % überschritten und wird dadurch zugleich ein zusätzlicher Bedarf an landwirtschaftlichen Flächen von mehr als 10 % erforderlich, ist regelmäßig von einem sofortigen Strukturwandel auszugehen.<sup>5</sup>

- 53 Übersteigt die Anzahl der VE nachhaltig die Höchstzahl, so ist damit nicht die gesamte Tierzucht und Tierhaltung gewerblich; es werden vielmehr die **einzelnen Zweige des Tierbestandes** im Ganzen und einheitlich beurteilt. So gehören die Zweige des Tierbestandes weiterhin zur landwirtschaftlichen Nutzung, deren VE zusammen die Grenzen nicht überschreiten.<sup>6</sup> Hat ein Betrieb einen Tierbestand mit mehreren Zweigen, so richtet sich deren Zurechnung nach ihrer Flächenabhängigkeit. Der gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung sind zuerst die weniger flächenabhängigen Zweige des Tierbestands zuzurechnen. **Weniger flächenabhängig** ist die Erzeugung und Haltung von Schweinen und Geflügel, **mehr flächenabhängig** die Erzeugung und Haltung von Pferden, Rindvieh und Schafen.<sup>7</sup> Innerhalb der beiden Gruppen der weniger oder mehr flächenabhängigen Tierarten ist jeweils zuerst der Zweig der gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung zuzurechnen, der die größere Zahl von VE hat. Als besondere Zweige gelten bei jeder Tierart jeweils Zugvieh, Zuchtvieh, Mastvieh und das übrige

---

1 R 13.2 Abs. 2 Satz 7 EStR i. V. mit R 15.5 EStR; s. a. Schmidt/Kulosa, EStG, § 13 Rz. 40.

2 Vgl. BFH 14.12.2006, BStBl 2007 II S. 516; BFH 19.2.2009, BStBl 2009 II S. 654.

3 R 15.5 Abs. 2 Satz 5 EStR.

4 BFH 4.2.1976, BStBl 1976 II S. 423; vgl. aber auch BFH 27.11.1980, BStBl 1981 II S. 518; R 13.2 Abs. 2 EStR.

5 BFH 19.2.2009, BStBl 2009 II S. 654.

6 § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG; § 51 Abs. 2 BewG, ab 2025 § 241 Abs. 2 BewG.

7 R 13.2 Abs. 2 Satz 5 EStR; im Einzelnen s. Anlage 2 zum BewG, ab 2025 Anlage 35 zum BewG.

Nutzvieh. Zuchtvieh gilt nur dann als eigener Zweig, wenn die erzeugten Jungtiere überwiegend zum Verkauf bestimmt sind. Andernfalls ist das Zuchtvieh dem Zweig zuzurechnen, dem es überwiegend dient. Eine Nichtzuordnung von Tieren kommt nicht in Betracht.<sup>1</sup>

**BEISPIEL** → Die regelmäßige landwirtschaftlich genutzte Fläche beträgt 6 ha. Folgender Tierbestand ist vorhanden 54

120 Mastschweine aus selbsterzeugten Ferkeln	19,20 VE
35 Kühe	35,00 VE
45 Mastkälber	13,50 VE
150 Legehennen	<u>3,00 VE</u>
	<u>70,70 VE</u>

Die nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zulässige VE-Höchstzahl beträgt 60 VE. Im Beispielsfall sind zunächst die weniger flächenabhängigen Tierzweige der gewerblichen Tätigkeit zuzuordnen, hier Mastschwein- bzw. Legehennenhaltung. Innerhalb dieser Gruppe ist zuerst der Tierzweig mit der höchsten VE-Zahl als gewerblich einzustufen. Im Beispielsfall ist daher die Mastschweinehaltung als gewerbliche Tierhaltung anzusehen. Die Legehennenhaltung bleibt dem Bereich LuF zugeordnet, da nach Ausscheiden der Mastschweinehaltung die zulässige VE-Höchstzahl unterschritten wird.

Wird durch Willensentscheidung des Landwirts die Tierhaltung oder ein Zweig der Tierhaltung von der landwirtschaftlichen Nutzung getrennt (z. B. Putenmast auf einem zugekauften, gesondert gelegenen Grundstück), so muss der abgetrennte Teil als **selbständige wirtschaftliche Einheit** behandelt werden, wenn objektive betriebliche Merkmale gegeben sind oder geschaffen werden, die den abgetrennten Teil nach der Verkehrsanschauung auch als selbständige wirtschaftliche Einheit erscheinen lassen.<sup>2</sup> 55

## dd) Sonderfälle der Tierzucht und Tierhaltung

### (1) Pelztiere

**Pelztiere** sind von der erläuterten Umrechnung ausdrücklich ausgeschlossen (§ 51 Abs. 5 BewG, ab 2025 § 241 Abs. 4 BewG). Sie gehören danach nur dann zur landwirtschaftlichen Nutzung, wenn die erforderlichen Futtermittel überwiegend von den vom Inhaber des Betriebs landwirtschaftlich genutzten Flä- 56

1 § 51 Abs. 2 und 3 BewG, ab 2025 § 241 Abs. 2 und 3 BewG; R 13.2 Abs. 2 EStR; BFH 13.9.2022 – XI R 33/20, BStBl 2023 II S. 578.

2 Siehe auch FG Schleswig-Holstein 18.9.1986, rkr., EFG 1987 S. 117.

chen gewonnen sind. Mit Urteil vom 19.12.2002<sup>1</sup> hat der BFH seine Rspr.<sup>2</sup> geändert. Ein Nerzzuchtbetrieb betreibt keine gewerbliche Tierzucht i. S. der §§ 13, 15 Abs. 4 EStG, da die Futtermittel bei Fleischfressern nicht in einem LuF-Betrieb erzeugt werden können.<sup>3</sup> Danach kann eine Nerzfarm, die auf landwirtschaftlichen Nutzflächen betrieben wird, kein landwirtschaftlicher Betrieb sein; sie stellt deshalb ohne solche Nutzflächen auch keine gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung i. S. von § 15 Abs. 4 EStG dar.

## (2) Reitbetriebe

- 57 Bei **Reitbetrieben** (einschl. der Pferdezucht und Pferdehaltung) ergeben sich häufig Schwierigkeiten, weil die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb einerseits und zur Liebhaberei andererseits problematisch sein kann. Diese besondere Problematik ergibt sich aus der veränderten Funktion des Pferdes, weil gerade die Pferdehaltung zunehmend primär nicht mehr landwirtschaftlichen, sondern anderen Zwecken dient. Die Fallgestaltungen (z. B. bei allgemeiner Pferdezucht, Vollblutzucht, Pensionstierhaltung, Vermietung von Pferden, Zurverfügungstellen von Reitanlagen, Reitunterricht, zusätzliche Ausgabe von Speisen und Getränken) sind so vielfältig, dass die Entscheidung, ob ein Betrieb der LuF, ein Gewerbebetrieb oder gar eine Liebhaberei vorliegt, nur nach den Umständen des Einzelfalls und unter Berücksichtigung des Gesamtpräges des Betriebes getroffen werden kann. Abgrenzungsmerkmale sind vom BFH vor allem in den Urteilen vom 16.11.1978,<sup>4</sup> vom 16.7.1987,<sup>5</sup> vom 23.9.1988,<sup>6</sup> vom 24.1.1989,<sup>7</sup> vom 27.1.2000,<sup>8</sup> vom 17.12.2008,<sup>9</sup> vom 8.5.2019<sup>10</sup> und zuletzt vom 4.11.2021<sup>11</sup> zusammengestellt worden, wobei sich inzwischen eine gegenüber der früheren Verwaltungsauffassung und auch der früheren Rspr. großzügigere Auffassung zugunsten einer Einordnung in die LuF zeigt. Allgemein kann danach die Abgrenzung der Einkunftsarten etwa nach folgenden Grundsätzen vorgenommen werden, wobei die verschiedenen Formen des Reitbetriebes zunächst für sich betrachtet werden müssen.<sup>12</sup>

---

1 BStBl 2003 II S. 507.

2 BFH 29.10.1987, BStBl 1988 II S. 264.

3 Ebenso Leingärtner, INF 1988 S. 387.

4 BStBl 1979 II S. 246.

5 BStBl 1988 II S. 83.

6 BStBl 1989 II S. 111.

7 BStBl 1989 II S. 416.

8 BStBl 2000 II S. 227.

9 BStBl 2009 II S. 453.

10 BFH 8.5.2019 – VI R 8/17, NWB XAAAH-31772 = BFH/NV 2019 S. 1332.

11 BFH 4.11.2021 – VI R 26/19, NWB RAAAI-57737 = BFH/NV 2022 S. 417.

12 Siehe hierzu auch H 15.5 „Reitpferde“ EStH.

**ee) Sonstige steuerliche Maßnahmen (§ 5 ForstSchAusglG)**

1337 Nach § 5 Abs. 1 ForstSchAusglG gilt im Wj einer Einschlagsbeschränkung **für jegliche Kalamitätsnutzung** (also Kalamitätsnutzungen innerhalb und außerhalb des Nutzungssatzes) einheitlich der Steuersatz für Kalamitätsnutzungen außerhalb des Nutzungssatzes nach § 34b Abs. 3 Nr. 2 EStG (**Vierteil-Steuersatz**, Rz. 1279 ff.). Maßgebend für die Anwendung des § 5 Abs. 1 ForstSchAusglG ist, ob die Kalamitätsnutzung während des Zeitraums einer Einschlagsbeschränkung erfolgt. Der Zeitpunkt der Kalamitätsnutzung bestimmt sich anhand der Trennung des Holzes vom Grund und Boden.<sup>1</sup>

1338 Nach § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG können Kalamitätsnutzungen, die in Folgejahren gezogen werden und im ursächlichen Zusammenhang mit einer Kalamitätsnutzung stehen, welche in der Zeit einer Einschlagsbeschränkung angefallen ist, einkommensteuerlich so behandelt werden, als wären sie im Jahr der Einschlagsbeschränkung mit der ersten Mitteilung des Schadensfalls angefallen. Damit soll der holzmarktpolitisch unerwünschten Angebotskonzentration von Kalamitätsholz im Jahr der Einschlagsbeschränkung entgegengewirkt werden.<sup>2</sup>

§ 5 Abs. 2 ForstSchAusglG geht mit der Einbeziehung auch der späteren Schadensfälle über die bisherigen Billigkeitsmaßnahmen zur Anwendung der Steuersätze hinaus. Die Ausdehnung der Vergünstigung auf die Folgejahre bezieht sich nur auf den Steuersatz des § 5 Abs. 1 ForstSchAusglG, nicht aber auf den Betriebsausgaben-Pauschsatz des § 4 ForstSchAusglG.<sup>3</sup> Ein ursächlicher Zusammenhang besteht grds. nur bei Kalamitätsnutzungen, bei denen die Kalamität bereits in der Zeit der Einschlagsbeschränkung eingetreten ist und lediglich der Einschlag und die Verwertung aufgeschoben worden sind.<sup>4</sup> Kalamitätsfolgehebe sind nur unter den Voraussetzungen des BFH-Urteils vom 11.4.1961<sup>5</sup> (Rz. 1265) begünstigt.

1338/1 Im Kalamitätsanerkennungsverfahren teilt die zuständige Finanzbehörde der steuerpflichtigen Person, zusätzlich zur anerkannten Kalamitätsholzmenge des Wj, das aufgrund § 5 ForstSchAusglG auszuweisende Begünstigungsvolumen mit.<sup>6</sup> Die FinVerw berücksichtigt den besonderen Steuersatz solange, bis das Begünstigungsvolumen durch Kalamitätsnutzungen jeglicher Art aufgebraucht ist

---

1 BMF 27.7.2021, BStBl 2021 I S. 1044, Rz. 39.

2 BT-Drucks. 10/3271.

3 BFH 3.2.2010, BStBl 2010 II S. 546.

4 BMF 27.7.2021, BStBl 2021 I S. 1044, Rz. 41.

5 BStBl 1961 III S. 276.

6 BMF 27.7.2021, BStBl 2021 I S. 1044, Rz. 52.

(vgl. R 34b.7 Abs. 2 Satz 3 EStR). Bei entsprechender Erklärung der steuerpflichtigen Person kann von dieser Verrechnungsreihenfolge abgewichen werden.<sup>1</sup>

#### ff) **Übervorräte in der Holzwirtschaft**

Zur Berechnung des Bewertungsabschlags für Übervorräte bei der gewerblichen Holzwirtschaft vgl. § 7 ForstSchAusglG.<sup>2</sup> 1339

(Einstweilen frei)

1340–1359

### **7. Land- und Forstwirtschaft betreibende Kapitalgesellschaften – Betriebsaufspaltung**

Betreibt eine Kapitalgesellschaft eine LuF, erzielt sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb,<sup>3</sup> die auch der **GewSt** unterliegen.<sup>4</sup> 1360

Beim Ansatz und bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden hat die Kapitalgesellschaft die **handelsrechtlichen Vorschriften der §§ 246 ff. HGB** zu beachten. Die Wertansätze sind grds. auch für die Steuerbilanz maßgeblich, soweit sich nicht aus § 5 Abs. 6 EStG etwas anderes ergibt.<sup>5</sup>

Erleichterungen bei der Bestandsaufnahme und der Bewertung von Hofvorräten sowie zugelassene Bewertungswahlrechte bei Aktivierung von Pflanzenbeständen und Kulturen (vgl. Rz. 288 ff.) können grds. nur LuF in Anspruch nehmen, die Einkünfte i. S. des § 13 EStG erzielen. Im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird jedoch zugelassen, dass auch Körperschaften, bei denen alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind und die daher den Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 EStG, sondern nach § 5 EStG ermitteln, die **Steuervergünstigung des § 6b EStG** (vgl. Rz. 350 ff.) in Anspruch nehmen.<sup>6</sup> Sie können auch die Vereinfachungsregelung nach R 14 Abs. 3 EStR in Anspruch nehmen.<sup>7</sup> Voraussetzung ist in diesen Fällen, dass sich der Betrieb der Körperschaft auf die LuF beschränkt oder der LuF Betrieb als organisatorisch 1361

---

1 BMF 27.7.2021, BStBl 2021 I S. 1044, Rz. 45.

2 BMF 27.7.2021, BStBl 2021 I S. 1044, Rz. 53 ff.; OFD Nürnberg 15.8.1990; Roland, DStZ 1985 S. 552.

3 § 8 Abs. 2 KStG.

4 § 2 Abs. 2 GewStG.

5 Vgl. BMF 16.11.1993, BStBl 1993 I S. 933 und BFH 1.10.1992, BStBl 1993 II S. 284.

6 R 8.3 Satz 1 KStR.

7 R 8.3 Satz 2 KStR.

verselbständigter Betriebsteil (Teilbetrieb) geführt wird.<sup>1</sup> Unter den gleichen Voraussetzungen können auch die für IuF Betriebe geltenden Buchführungserleichterungen in Anspruch genommen werden.<sup>2</sup>

- 1362 Zur Frage, wann eine **Winzergenossenschaft**, die Winzersekt aus Grundweinen herstellt, der ausschließlich aus dem Lesegut ihrer Mitglieder gewonnen wurde, sich mit der Herstellung und dem Vertrieb des Winzersekts noch im Bereich der Landwirtschaft<sup>3</sup> betätigt, BMF vom 19.10.2017<sup>4</sup> und vom 7.12.1987;<sup>5</sup> s. a. Rz. 110.
- 1363 Zur steuerlichen Behandlung von Biogas-Erzeugungsgenossenschaften, Generator-Genossenschaften und zur Bewertung des Feldinventars und der Vorräte einer steuerpflichtigen Körperschaft bei Erzeugung von Biogas und Energie vgl. BMF vom 11.4.2022.<sup>6</sup>
- 1364 Wird das Anlagevermögen an die Betriebskapitalgesellschaft verpachtet, wird bei personeller Verflechtung eine Betriebsaufspaltung begründet, die das Besitzunternehmen gewerbesteuerpflichtig macht. Die Begründung einer Betriebsaufspaltung durch Verpachtung wesentlicher Betriebsgrundlagen an die Betriebs-GmbH schließt die vorangehende steuerbegünstigte Aufgabe eines IuF Betriebs, zu dessen Betriebsvermögen die an die GmbH verpachteten Wirtschaftsgüter gehören, nicht aus. Voraussetzung ist allerdings die Einstellung der IuF Betätigung.<sup>7</sup>

## 8. Nutzung von IuF Grundstücken für die Energieerzeugung/-verteilung

### a) Energieerzeugung

- 1365 Die Erzeugung und der Verkauf von Strom und Wärme stellen eine gewerbliche Tätigkeit dar.<sup>8</sup> Dies gilt auch dann, wenn mehr als 50 % der Energie in einem IuF Betrieb verbraucht wird.

---

1 R 8.3 Satz 3 KStR.

2 Vgl. BMF 16.11.1993, BStBl 1993 I S. 933.

3 § 5 Abs. 1 Nr. 12 KStG; R 5.13, R 22 KStR.

4 BMF 19.10.2017, BStBl 2017 I S. 1431.

5 BMF 7.12.1987 – IV B 4 – S 2233-39/87.

6 BMF 11.4.2022, BStBl 2022 I S. 633.

7 BFH 30.3.2006, BStBl 2006 II S. 652.

8 R 15.5 Abs. 12 EStR; BFH 12.3.2020 – IV R 9/17, BStBl 2021 II S. 226.

Der erzeugte Strom bzw. die erzeugte Wärme sind als eigenständige Wirtschaftsgüter anzusehen.<sup>1</sup> Bei einem Verbrauch im LuF Betrieb wird die Energie nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG zum Buchwert überführt.

Bei Personengesellschaften ist die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu beachten. Diese kommt nicht zur Anwendung, wenn die gewerblichen Einnahmen insgesamt nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei sind.<sup>2</sup>

### **b) Windkraftanlagen**

Überlässt der LuF eine betriebliche Fläche an einen Windkraftbetreiber und wird im Pachtvertrag eine Rückbauverpflichtung vereinbart, ist das Grundstück grds. dem gewillkürten Betriebsvermögen des LuF Betriebes zuzuordnen.<sup>3</sup> Wird das Grundstück (z. B. durch Erklärung) entnommen, sind die besonderen Ertragsverhältnisse bei der Ermittlung des Teilwerts werterhöhend zu berücksichtigen. 1365/1

Ist der LuF an dem Windkraftanlagenbetreiber als Mitunternehmer beteiligt, ist die verpachtete Fläche nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG in das Sonderbetriebsvermögen des Land- und Forstwirts bei der Gesellschaft zu überführen.

### **c) Freiflächen-Photovoltaikanlagen**

Für Freiflächenanlagen gelten die Ausführungen unter Rz. 1365/1 entsprechend. 1365/2

### **d) Agri-Photovoltaikanlagen**

Bei Agri-Photovoltaikanlagen darf der Verlust an landwirtschaftlich nutzbarer Fläche höchstens 10 bis 15 % der Gesamtprojektfläche betragen. Da weiterhin eine überwiegend landwirtschaftliche Nutzung stattfindet, bleibt die Fläche im LuF Betriebsvermögen.<sup>4</sup> 1365/3

---

1 R 4.3 Abs. 3 Satz 2 EStR; BFH 12.3.2020 – IV R 9/17, BStBl 2021 II S. 226.

2 § 3 Nr. 72 Satz 3 EStG.

3 Verfügung BayLfSt 6.12.2007 – S 2134 - 8 St33N zur Verpachtung zur Errichtung einer Photovoltaikfreiflächenanlage.

4 DIN SPEC 91434; Felsmann, Einkommensbesteuerung, Abschnitt B 5 Rz. 20.

**e) Gebäudebezogene Photovoltaikanlagen**

1365/4 Unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG sind die ab 2022 erzielten Einnahmen und getätigten Entnahmen aus dem Betrieb von gebäudebezogenen Photovoltaikanlagen steuerfrei:

**aa) Anzahl der Photovoltaikanlagen**

1365/5 Zunächst ist die Anzahl der vorhandenen Photovoltaikanlagen zu ermitteln. Die Anzahl wird nach steuerlichen Gesichtspunkten bestimmt. Eine Photovoltaikanlage besteht im Wesentlichen aus Solarmodulen, Wechselrichter und Einspeisezähler.<sup>1</sup> Auf die ggf. abweichende Anzahl der im Marktstammdatenregister eingetragenen Photovoltaikanlagen kommt es nicht.

Die Eintragungen im Marktstammdatenregister sind jedoch hinsichtlich der installierten Bruttoleistung maßgeblich.

**bb) Gebäudebezogene Leistungsgrenze**

1365/6 Auf luf Hofstellen befinden sich häufig mehrere Gebäude. Bei baulich verbundenen Objekten ist zu prüfen, ob es sich um ein einheitliches Gebäude (z. B. ein Gebäude mit einem Anbau) oder um mehrere Gebäude handelt. Hierfür ist die Verkehrsanschauung maßgeblich. Für die Beurteilung kann u. a. von Bedeutung sein, ob eigene Eingänge vorhanden sind, ob ein Durchgang besteht, ob eine einheitliche Dachkonstruktion vorliegt, ob ein einheitlicher Baustil gewählt wurde und ob eine versetzte Bauweise vorliegt. Für jedes Gebäude, auf, an oder in dem sich eine Photovoltaikanlage befindet, ist eine gebäudebezogene Leistungsgrenze zu ermitteln.

Für Gebäude mit einer Photovoltaikanlage, die vor dem 1.1.2025 angeschafft oder in Betrieb genommen wurde, gelten folgende Leistungsgrenzen:

- ▶ Einfamilienhaus (einschl. Nebengebäude) 30 kWp
- ▶ Wohnhaus mit mehreren Wohnungen 15 kWp je Wohneinheit
- ▶ Gemischt genutzte Immobilie 15 kWp je Wohn-/Nutzungseinheit
- ▶ Wirtschaftsgebäude 30 kWp

---

1 BMF 17.7.2023, BStBl 2023 I S. 1494, Rz. 2.

Bei Wirtschaftsgebäuden mit mehreren Nutzungseinheiten berücksichtigt die FinVerw 15 kWp je Nutzungseinheit.<sup>1</sup>

Für Gebäude mit einer Photovoltaikanlage, die nach dem 31.12.2024 angeschafft, in Betrieb genommen oder erweitert wird, gelten folgende Leistungsgrenzen:<sup>2</sup>

- ▶ Alle Gebäude (einschl. Neben- gebäude) 30 kWp je Wohn-/Nutzungseinheit

Unter den im Gesetzestext verwendeten Begriff der Gewerbeeinheit fällt m. E. auch eine luf oder eine freiberufliche Nutzung.

### **cc) Vergleich der Bruttoleistung mit der gebäudebezogenen Leistungsgrenze**

Der Vergleich der Bruttoleistung mit der gebäudebezogenen Leistungsgrenze erfolgt steuersubjektbezogen (je natürliche/juristische Person bzw. Mitunternehmerschaft).<sup>3</sup> 1365/7

Befinden sich auf einem Gebäude mehrere Photovoltaikanlagen, sind die Bruttoleistungen der Photovoltaikanlagen zusammenzurechnen. Erstreckt sich eine Photovoltaikanlage auf mehrere Gebäude, sind sowohl die Bruttoleistungen der Photovoltaikanlagen, die sich auf, an oder in den betroffenen Gebäuden befinden, als auch die Leistungsgrenzen der betroffenen Gebäude für den Vergleich zusammenzurechnen.<sup>4</sup>

Übersteigt die Bruttoleistung die gebäudebezogene Leistungsgrenze, ist/sind die betroffene(n) Photovoltaikanlage(n) steuerpflichtig.

### **dd) Höchstgrenze von 100 kWp**

In einem zweiten Schritt ist die Summe der Bruttoleistungen der Photovoltaikanlagen, bei denen die Bruttoleistung unter der gebäudebezogenen Leistungsgrenze liegt, mit der Höchstgrenze von 100 kWp zu vergleichen. Bei dieser Grenze handelt es sich um eine Freigrenze.<sup>5</sup> 1365/8

Wird die Grenze überschritten, sind alle Photovoltaikanlagen steuerpflichtig.

---

1 BMF 17.7.2023, BStBl 2023 I S. 1494, Rz. 3.

2 § 52 Abs. 4 Satz 29 EStG.

3 BMF 17.7.2023, BStBl 2023 I S. 1494, Rz. 4, Tired 4.

4 FM Schleswig-Holstein 13.2.2025 – VI 3010 - S 2240 -186.

5 BT-Drucks. 20/12780 S. 114; BMF 17.7.2023, BStBl 2023 I S. 1494, Rz. 17.

**ee) Überführung/Übertragung von Photovoltaikanlagen**

1365/9 Befinden sich mehrere Photovoltaikanlagen im Eigentum einer Person, werden diese häufig unselbständige Betriebsteile eines einheitlichen Gewerbebetriebs sein, vgl. hierzu den BFH-Beschluss vom 13.6.2022.<sup>1</sup> Wird in einem solchen Fall eine Anlage übertragen, handelt es sich um die Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsguts.

Eine Überführung oder Übertragung nach § 6 Abs. 3 oder 5 EStG oder eine Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG ist nur dann zum Buchwert möglich, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dies ist nicht der Fall, wenn die Anlage vor der Überführung, Übertragung oder Realteilung steuerpflichtig war und nach dem Vorgang nach § 3 Nr. 72 EStG steuerbefreit ist.<sup>2</sup>

**ff) Verpachtung**

1365/10 Die Einnahmen aus der Verpachtung von Dachflächen und von Photovoltaikanlagen fallen nicht unter die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG.

**gg) Gewinnermittlungsverbot**

1365/11 Sind die Einnahmen/Entnahmen des Stromerzeugungsbetriebs nach § 3 Nr. 72 EStG insgesamt steuerfrei, sind die Vorschriften des Abschnitts II.3. „Gewinn“ des EStG nach § 3 Nr. 72 Satz 2 EStG nicht anzuwenden. Es besteht mithin ein Gewinnermittlungsverbot.<sup>3</sup>

**hh) Befreiung von der Anzeige nach § 138 AO**

1365/12 Bei einem nach § 3 Nr. 72 EStG steuerbefreiten Stromerzeugungsbetrieb verzichtet die FinVerw auf die Anzeige über die Betriebseröffnung nach § 138 AO.<sup>4</sup>

---

1 BFH 13.6.2022 – X B 148/21, BFH/NV 2022 S. 1176 = NWB DAAAJ-21159.

2 BMF 17.7.2023, BStBl 2023 I S. 1494, Rz. 22.

3 FG Nürnberg 19.9.2024 – 4 K 1440/23, Rev., BFH: III R 35/24; a. A. FG Münster 6.11.2024 – 7 K 105/24 E, Rev., BFH: X R 30/24 und FG Niedersachsen 11.12.2024 – 9 K 83/24, Rev., BFH: X R 2/25.

4 § 138 Abs. 1c AO; BMF 12.6.2023, BStBl 2023 I S. 990.

## D. Substanzsteuern

### I. Grundsteuer

#### Vorbemerkung

Nachdem das Bundesverfassungsgericht mit Urteil vom 10.4.2018<sup>1</sup> die bisherige Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer nach den Einheitswerten wegen der über Jahrzehnte unterbliebenen Neubewertung (Hauptfeststellungen) für unvereinbar mit dem Grundgesetz erklärt hatte, wurde die **Bewertung des Grundbesitzes für Zwecke der Grundsteuer** mit dem **Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG)**<sup>2</sup> **ab dem 1.1.2022 (erste Hauptfeststellung)** bundesgesetzlich neu geregelt. Auf den **1.1.2025 erfolgte erstmals eine Hauptveranlagung der Grundsteuermessbeträge** auf Basis der nach den neuen Bewertungsregeln ermittelten Grundsteuerwerte auf den 1.1.2022, auf deren Grundlage entsprechende Grundsteuerbescheide für das Kalenderjahr 2025 erlassen wurden. Mit dem **Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Art. 72, 105 und 125b)**<sup>3</sup> wurde zugleich in Art. 105 Abs. 2 GG, die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer und damit als Annex auch die für diese Zwecke zu regelnde Bewertung, ausdrücklich dem Bund zugeschrieben und den Ländern nach Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG die Möglichkeit eröffnet, von den bundesgesetzlichen Regelungen abweichende Regelungen zu erlassen. Von dieser Möglichkeit haben die meisten Länder in unterschiedlichem Maße mittlerweile Gebrauch gemacht. Während bei der Bewertung des Grundvermögens einige Länder eigene Modelle eingeführt haben, existieren zu den das land- und forstwirtschaftliche Vermögen betreffenden bundesgesetzlichen

1 BVerfG, Urteil v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12, BGBl 2018 I S. 531 = NWB MAAAG-80435.

2 GrStRefG v. 26.11.2019, BGBl 2019 I S. 1794; Eisele, Reform der Grundsteuer – Gesetzentwurf liegt vor!, Teile I, II, III, NWB 2019 S. 2043, 2127, 2204. Das Grundsteuergesetz wurde nach Ergehen des Grundsteuer-Reformgesetzes des Weiteren durch das Gesetz zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung v. 30.11.2019 (BGBl 2019 I S. 1875), das Jahressteuergesetz (JStG) 2020 v. 21.12.2020 (BGBl 2020 I S. 3096), das Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz v. 16.7.2021 (BGBl 2021 I S. 2931), das Jahressteuergesetz (JStG) 2022 v. 16.12.2022 (BGBl 2022 I S. 2294), das Vierte Gesetz zur Entlastung der Bürgerinnen und Bürger, der Wirtschaft sowie der Verwaltung von Bürokratie (Viertes Bürokratieentlastungsgesetz) v. 23.10.2024, BGBl 2024 I Nr. 323 sowie durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2024, v. 2.12.2024, BGBl 2024 I Nr. 387 geändert; vgl. zur Gesetzeshistorie Krumm/Paeßens, GrStG, Einleitung Rz. 13 ff.

3 Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Art. 72, 105 und 125b) v. 15.11.2019, BGBl 2019 I S. 1546.

Regelungen nur wenige punktuelle Abweichungen. In Bezug auf die Regelungen des Grundsteuergesetzes existieren auch ebenfalls nur punktuelle Abweichungen zum Bundesrecht. Die zum Bundesrecht abweichenden landesrechtlichen Regelungen werden an den jeweiligen Stellen thematisiert. Zu den gesetzlichen Regelungen wurden mittlerweile Verwaltungsanweisungen erlassen; für das Grundsteuergesetz insbesondere die koordinierten Ländererlasse vom 22.6.2022 zur Anwendung des Grundsteuergesetzes ab dem Kalenderjahr 2025 (AEGrStG).<sup>1</sup> Die nachfolgende Darstellung beschränkt sich auf das ab dem 1.1.2022/1.1.2025 anzuwendende Grundsteuerrecht. Zu der vor dem 1.1.2022/1.1.2025 geltenden Rechtslage wird auf die 11. Auflage verwiesen.

## 1. Grundstruktur, Aufkommensneutralität und verfassungsrechtliche Beurteilung der Neureglung

- 1550 Die Grundsteuer ist eine der ältesten direkten Steuern.<sup>2</sup> Die **Ertrags- und Steuerersatzhoheit** (Hebesatzhoheit) liegt bei den Gemeinden (Art. 106 Abs. 6 Satz 1 und Satz 2 GG). Die Existenz der Grundsteuer ist als solche allerdings nicht verfassungsrechtlich garantiert.<sup>3</sup> Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG bezieht sich nur auf die Gewerbesteuer.<sup>4</sup> Es ist daher auch eine Abschaffung der Grundsteuer verfassungsrechtlich möglich. Die Grundsteuer stellt allerdings eine wichtige, – mit einem Aufkommen von 15,3 Mrd. € im Jahr 2023 drittgrößte und anders als die Gewerbesteuer – konjunkturunabhängige und damit **verlässliche Einnahmequelle** dar, mit der die vielschichtigen Aufgaben **der Gemeinden** erfüllt werden.<sup>5</sup>
- 1551 Der **dreistufige verfahrensrechtliche Aufbau** der Grundsteuerermittlung bleibt auch im neuen bundesgesetzlich geregelten Grundsteuerrecht erhalten (s. auch Rz. 1835 ff.). In der ersten Stufe erfolgt die Bewertung des Grundbesitzes, die mit der **Feststellung des Grundsteuerwerts** endet (s. hierzu Rz. 1557 ff. und vertiefend Kapitel C). Dem schließt sich als zweite Stufe das Grundsteuerermessbescheidsverfahren an, in dem der **Grundsteuerermessbetrag festgesetzt** wird (s. dazu Rz. 1566 ff.). In der dritten Stufe erfolgt anschließend die **Festsetzung der Grundsteuer**, indem auf den Grundsteuerermessbetrag, der jeweils durch die Gemeinden festgelegte Hebesatz, angewendet wird (s. dazu Rz. 1568 f.). Auch diejenigen Länder, die ein eigenes Grundsteuermodell verfolgen, haben mit Aus-

---

1 BStBl 2022 I S. 1171; Eisele, NWB 2022 S. 2190.

2 Wiss. Dienste des BT, BT-Drucks. WD 4 - 3000 - 026/18 S. 4.

3 Vgl. auch Krumm/Paeßens, GrStG, Einleitung Rz. 1.

4 BVerwG, Urteil v. 27.10.2010 – 8 C 43/09, BVerwGE 138 S. 89 = NWB MAAAD-60239, Rz. 18.

5 Vgl. auch BT-Drucks. 19/11085 S. 80.

nahme von Hessen den dreistufigen Aufbau beibehalten. In Hessen existiert hingegen ein zweistufiger Aufbau (Feststellung Äquivalenzbeträge durch die Finanzämter und Festsetzung Grundsteuer durch die Gemeinden).<sup>1</sup>

Die **Verwaltung der Grundsteuer** obliegt zwar den Ländern (Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG), so dass für die Feststellung des Grundsteuerwerts und die Festsetzung des Grundsteuermessbetrags und in den Stadtstaaten (außer Bremerhaven) auch für die Festsetzung der Grundsteuer, die Landesfinanzbehörden (Finanzämter) zuständig sind (grds. das **Lagefinanzamt** nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 AO ggf. i. V. mit § 22 Abs. 1 Satz 1 AO für den Grundsteuermessbescheid und i. V. mit § 22 Abs. 2 AO das Finanzamt, in dessen Bezirk die heheberechtigte Gemeinde liegt; die Zuständigkeitsverordnungen der Länder bestimmen das konkrete Finanzamt). In den Flächenstaaten und Bremerhaven wurde die Festsetzung und Erhebung der Grundsteuer allerdings durch entsprechende Landesgesetze den **Gemeinden** übertragen (Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG). In den Flächenländern führt das Auseinanderfallen der Zuständigkeiten zwischen Finanzbehörden und Gemeinden dazu, dass für Streitigkeiten, die den Grundsteuerbescheid betreffen, die **Verwaltungsgerichtsbarkeit** und nicht die **Finanzgerichtsbarkeit** wie bei Streitigkeiten gegen den Grundsteuerwert- oder den Grundsteuermessbescheid zuständig ist.<sup>2</sup>

**Belastungsgrund der Grundsteuer im Bundesmodell** ist, wie schon im alten Recht, die durch das Innehaben des Grundbesitzes vermittelte objektive **Leistungsfähigkeit**, da mit dem Grundbesitz üblicherweise die Möglichkeit zur ertragsbringenden Nutzung vermittelt wird (sog. Sollertrag).<sup>3</sup> Bewertungsziel ist daher annäherungsweise, der die objektive Leistungsfähigkeit widerspiegelnde gemeine Wert der jeweiligen wirtschaftlichen Einheit als Bruttowert – also ohne Abzug von Belastungen – wie Hypotheken und Grundschulden. Diejenigen Länder, die einem (ggf. lageangepassten) **Flächenmodell** folgen, sehen den Belastungsgrund in Anlehnung an den **Äquivalenzgedanken** darin, dass das Grundstück die Möglichkeit widerspiegelt, Nutzen aus der gemeindlichen Infrastruktur zu ziehen (sog. **Nutzenäquivalenz**; Hessen,<sup>4</sup> Niedersachsen<sup>5</sup>) und

1 Vgl. Bock/Lapp in Grootens, GrStG, Vorwort zum HGrStG, Rz. 16.

2 Siehe vertiefend Krumm/Paeßens, GrStG, Einleitung Rz. 62 ff.

3 BFH, Beschlüsse v. 27.5.2024 – II B 78/23 (AdV), NWB IAAAJ-68711 und II B 79/23 (AdV), NWB SAAAJ-68712, m. Anm. Bock, HFR 2024 S. 826; BT-Drucks. 19/11085 S. 84; Bock in Grootens, GrStG, § 250 BewG Rz. 33, m. w. N., Krumm/Paeßens, GrStG, Einleitung Rz. 17; a. A. etwa G. Kirchhof, DStR 2020 S. 1073.

4 Hessische LT-Drucks. 20/6379 S. 12.

5 Niedersächsische LT-Drucks. 18/8995 S. 13.

ggf. zusätzlich in Abhängigkeit der Grundstücks- und Gebäudegröße die Kosten gemeindlicher Leistungen zu erfassen (sog. **Kostenäquivalenz**; so insbesondere Bayern<sup>1</sup> und Hamburg<sup>2</sup>).<sup>3</sup>

- 1554 Es war parteiübergreifend zwischen Bund, Ländern und Gemeinden politischer Konsens, die Neubewertung insgesamt nicht zu einer Steuererhöhung auszunutzen; die **Reform** also **aufkommensneutral** auszugestalten. Da die schlussendliche Steuerbelastung allerdings maßgeblich von der Hebesatzhöhe abhängt, haben einige Länder aufkommensneutrale Hebesätze veröffentlicht (sog. Transparenzregister SH,<sup>4</sup> RP,<sup>5</sup> SN,<sup>6</sup> HE,<sup>7</sup> BW,<sup>8</sup> SL,<sup>9</sup> BB,<sup>10</sup> NW<sup>11</sup>) oder die Gemeinden dazu verpflichtet, solche zu veröffentlichen (§ 7 NGrStG; § 3 GemGrStZustÜHebG M-V). Unabhängig von der beabsichtigten Aufkommensneutralität ist es modellunabhängig zu **Belastungsverschiebungen** zwischen einzelnen wirtschaftlichen Einheiten gekommen. Die nach altem Recht verfassungswidrige ungleiche Belastung aufgrund der über Jahrzehnte unterbliebenen Neubewertung durch eine Hauptfeststellung war gerade der Grund für die Reformbedürftigkeit der bisherigen Regelung. Es musste daher zwangsläufig zu entsprechenden Mehr- und Minderbelastungen bei den einzelnen wirtschaftlichen Einheiten kommen. Festgestellt wurden allerdings auch Belastungsverschiebungen zwischen den einzelnen **Grundstücksgruppen**, vor allem zwischen den Grundstücken der **Wohngrundstücke** einerseits zugunsten der **Nichtwohngrundstücke** andererseits. Auf diese politisch nicht gewollten Belastungsverschiebungen zulasten der Wohngrundstücke, reagierten einige Länder durch die Festlegung landesspezifischer Steuermesszahlen (§ 1 BlnGrStMG, § 1 BremGrStMG, § 1 GrStG-Saar, § 1 SächsGrStMG; s. auch Rz. 1566/1), andere Länder öffneten den

---

1 Bayrische LT-Drucks. 18/15755 S. 11.

2 Bürgerschaft Hamburg, Drucks. 22/3583 S. 8.

3 Zur Kritik an diesem Ansatz vgl. Bock in Grootens, GrStG, § 250 Rz. 40 ff. m. w. N.

4 Mittlerweile wieder offline; [https://www.schleswig-holstein.de/DE/landesregierung/ministerien-behoerden/VI/Presse/PI/2024/240909\\_transparenzregister](https://www.schleswig-holstein.de/DE/landesregierung/ministerien-behoerden/VI/Presse/PI/2024/240909_transparenzregister).

5 <https://fm.rlp.de/themen/finanzen/kommunale-finanzen/grundsteuerreform>.

6 <https://www.smf.sachsen.de/hebesatzprognose-2025.html>.

7 <https://finanzamt.hessen.de/grundsteuerreform/hebesatzempfehlungen>.

8 Mittlerweile wieder offline; <https://www.baden-wuerttemberg.de/de/service/presse/pressemitteilung/pid/transparenzregister-fuer-grundsteuer-geht-offline>.

9 Im Saarland lassen sich prognostizierte Messbetragsvolumina finden, mit denen der aufkommensneutrale Hebesatz ermittelbar ist; [https://www.saarland.de/SharedDocs/Downloads/DE/mfw/Steuern\\_und\\_Finanz%C3%A4mter/Grundsteuer/Prognosewerte.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.saarland.de/SharedDocs/Downloads/DE/mfw/Steuern_und_Finanz%C3%A4mter/Grundsteuer/Prognosewerte.pdf?__blob=publicationFile&v=3).

10 <https://finanzamt.brandenburg.de/fa/de/themen/grundsteuer/hebesatzregister/>.

11 <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/aufkommensneutrale-hebesaetze>.

Gemeinden erstmals die Möglichkeit, innerhalb der wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens differenzierte Hebesätze zu erlassen (§ 1 NWGrStHG, § 1 GrStHsGLSA, § 1 SHGrStHG, § 1 GrStHsGRP). Nach Ansicht des VG Gelsenkirchen verstoßen die von den Städten Bochum, Essen, Dortmund und Gelsenkirchen festgelegten höheren Hebesätze zur Bestimmung der Grundsteuer für in der jeweiligen Gemeinde liegende Nichtwohngrundstücke gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Steuergerechtigkeit.<sup>1</sup> Das luf Vermögen war von diesen aufkommensbedingten Änderungen weitgehend verschont geblieben, da auch nach neuem bundesgesetzlich geregelten Recht von Vorhinein die Gemeinden wie im alten Recht einen eigenen Hebesatz für das luf Vermögen festsetzen konnten und so das Aufkommen aus dem luf Vermögen durch eine entsprechende Anpassung dieses Hebesatzes konstant halten konnten.

Auch das neue Recht wurde unabhängig vom jeweils verfolgten Modell nicht von **verfassungsrechtlichen Bedenken** verschont.<sup>2</sup> Diese betrafen vorrangig die Bewertung des Grundvermögens im jeweiligen Modell. Für das Ertragswertverfahren im Bundesmodell hat der BFH kürzlich entschieden, dass er dieses für verfassungskonform hält.<sup>3</sup> Bezüglich der Bewertung des luf Vermögens – falls überhaupt thematisiert – wurden keine Bedenken vorgebracht,<sup>4</sup> auch wenn bei den neuen Bewertungsregelungen wie beim Grundvermögen, im Vergleich zur Einheitsbewertung in einem wesentlich größeren Maße auf Pauschalierungen und Typisierungen zurückgegriffen wurde. Die vorgenommenen Pauschalierungen und Typisierungen halten jedoch den an sie gestellten verfassungsrechtlichen Anforderungen<sup>5</sup> stand. Die Typisierungen und Pauschalierungen haben den typischen Fall als Grundlage und bilden dem Bewertungsziel entsprechend die Werte zwischen den Betrieben relations- und realitätsgerecht ab, indem typisierte Ertragswerte in Abhängigkeit der jeweiligen luf Nutzungen auf Grundlage statistischer Durchschnittswerte insbesondere aus dem Testbetriebsnetzwerk ermittelt werden.<sup>6</sup> Verfassungsrechtlich problematischer erscheinen die Regelungen zum luf Vermögen in denjenigen Ländern, in denen aufgrund der Einführung neuer sog. flächenabhängiger Modelle beim Grundvermögen, die Bewertung des Grundvermögens und des luf Vermögens auf verschiedenen Be-

1 VG Gelsenkirchen, Urteile v. 4.12.2025 – 5 K 2074/15 (Essen), 5 K 3234/25 (Bochum), 5 K 3699/25 (Gelsenkirchen), n. n. Bei Redaktionsschluss waren die Urteilsfassungen noch nicht veröffentlicht.

2 Siehe dazu Bock in Grootens, GrStG, § 250 BewG Rz. 29 ff., m. w. N.

3 BFH, Urteile v. 12.11.2025 – II R 25/24, II R 31/24, II R 3/24, n. n. Bei Redaktionsschluss waren die Urteilsfassungen noch nicht veröffentlicht.

4 Siehe etwa Schnitter, GrStG - eKommentar, § 236 BewG Rz. 13.

5 Siehe dazu König, AO, § 3 Rz. 66 ff.

6 So auch Schnitter, GrStG - eKommentar, § 236 BewG Rz. 13.

lastungsgrundentscheidungen (Äquivalenzgedanke – Leistungsfähigkeitsprinzip) und damit Bewertungszielen (Nutzen-/Kostenäquivalenzwert – Annäherungswert an den gemeinen Wert) beruhen (s. auch Rz. 1553). Es bestehen bei diesen **Mischmodellen** erhebliche Zweifel in Bezug auf eine folgerichtige Ausgestaltung.<sup>1</sup> Ob es zulässig ist, eine Steuer auf verschiedene Belastungsgrundentscheidungen zu stützen, ist bisher durch das BVerfG noch nicht entschieden. Widersprüchlich erscheint es auch im baden-württembergischen Modell, dass beim luf Vermögen die Wirtschaftsgebäude miterfasst werden (vgl. etwa § 32 Abs. 1 Nr. 3 LGrStG BW), während beim Grundvermögen eine nicht verbundene Grundsteuer (reine Bodenwertsteuer) erhoben wird.

## 2. Steuerggegenstand

- 1556 Die Grundsteuer greift auf den **inländischen Grundbesitz** zu (§ 2 GrStG). Unter Grundbesitz fallen das **Grundvermögen** sowie das **luf Vermögen**. Die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens sind die Grundstücke und die wirtschaftliche Einheit des luf Vermögens der Betrieb der LuF. Dies ist zunächst modellunabhängig. Bis auf **Baden-Württemberg**, das für das Grundvermögen eine reine **Bodenwertsteuer** eingeführt hat (vgl. § 38 Abs. 1 LGrStG BW), erfassen die anderen Länder auch die auf dem **Grund und Boden** aufstehenden **Gebäude** (sog. verbundene Grundsteuer).
- 1556/1 Was unter **Land- und Forstwirtschaft (LuF)** zu verstehen ist, ist in § 232 Abs. 1 Satz 1 BewG legal definiert. Danach versteht man unter LuF, die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch selbst gewonnenen Erzeugnisse. Die Definition dient der Abgrenzung, insbesondere zum Grundvermögen.
- 1556/2 Der **Betrieb der LuF** stellt die **wirtschaftliche Einheit** des luf Vermögens dar (§ 232 Abs. 2 Satz 1 BewG) und bildet das einzelne Bewertungsobjekt – also den **Steuerggegenstand bei der LuF**, der jeweils eigentümerbezogen der Grundsteuer unterliegt (§ 2 Nr. 1 GrStG).<sup>2</sup> Der Betrieb der LuF bildet dasjenige Steuerobjekt, das i. d. R. die jeweiligen Tatbestandsmerkmale einer Norm (bspw. einer Steuerbefreiung) erfüllen muss. Den Betrieben der LuF stehen die in § 99 Abs. 1 Nr. 2 BewG bezeichneten **Betriebsgrundstücke** gleich. Dies sind der zu einem Gewerbebetrieb gehörende Grundbesitz, soweit er losgelöst von seiner Zuge-

---

1 Bock in Grootens, GrStG, § 250 BewG Rz. 42, m. w. N.

2 Siehe hierzu ausführlich Lange in Grootens, GrStG, § 2 GrStG Rz. 24 ff.; Troll/Eisele, GrStG, 13. Aufl. 2025, Anm. 7 ff. zu § 2 GrStG.

## E. Umsatzsteuer

### I. Allgemeines

#### 1. Zweck und Bedeutung der Vorschrift

- 1620 § 24 UStG bezweckt, im Bereich der LuF durch die Festsetzung von Durchschnittssätzen die **Erfüllung der umsatzsteuerlichen Verpflichtungen zu erleichtern**. Die Festsetzung erstreckt sich auf die Steuer für die Umsätze i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 2 UStG, die im Rahmen eines LuF Betriebes ausgeführt werden. Zum anderen sind auch die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuern bestimmt. Da die Höhe der festgesetzten Vorsteuerbeträge mit der Festsetzung der Steuer für die Umsätze (mit Ausnahme der unter § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG fallenden Umsätze) übereinstimmen, entsteht für die LuF **weder eine Zahllast noch ein Vorsteuerüberschuss**, weil die Steuerschuld durch die zu verrechnende pauschalisierte Vorsteuer getilgt wird.<sup>1</sup> Eine Umsatzsteuerzahllast kann daher nur bei den in § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG genannten Lieferungen von Sägewerkserzeugnissen, Frucht- und ähnlichen Säften sowie von alkoholischen Getränken i. H. von 7,8 % der Bemessungsgrundlagen entstehen. Wegen der durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz<sup>2</sup> abgesenkten Steuersätze ergab sich für nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021 ausgeführte Umsätze eine Zahllast von 5,3 % der Bemessungsgrundlage. In allen anderen Fällen kann die Ermittlung der Steuer und ihrer Berechnungsgrundlagen unterbleiben.
- 1621 Die Durchschnittssatzbesteuerung hat außerdem erhebliche **organisatorische Vorteile**, sie erspart bürokratischen Aufwand in Form von Aufzeichnungen, Voranmeldungen und Erklärungen und die damit verbundenen Kosten.<sup>3</sup> Im Prinzip – s. aber die in § 67 UStDV geregelten Ausnahmen – sind LuF von den Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG befreit. Ein entsprechender **Entlastungseffekt** tritt auch **bei der FinVerw** ein.<sup>4</sup>
- 1622 Dem Abnehmer entstehen durch die Anwendung des § 24 UStG keine Nachteile, weil LuF, die § 24 UStG anwenden, zur Rechnungserteilung mit gesondertem Steuerausweis berechtigt sind.<sup>5</sup> Dem **Abnehmer einer Lieferung eines LuF Erzeugnisses bzw. dem Leistungsempfänger einer LuF Dienstleistung** steht daher

---

1 Tehler, UR 2007 S. 917, 918.

2 Zweites Corona-Steuerhilfegesetz v. 29.6.2020, BGBl 2020 I S. 1512.

3 Riegler, UR 2015 S. 329, 330.

4 Lange, UR 2003 S. 517, 518.

5 Janzen in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 24 UStG Rz. 3.

bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 15 UStG der Vorsteuerabzug in Höhe der nach den entsprechenden Durchschnittssätzen berechneten Steuer zu. Das trifft jedoch nur für die Abnehmer zu, die der Regelbesteuerung unterliegen. Ist der Leistungsempfänger seinerseits ein Land- oder Forstwirt, ist der Vorsteuerabzug nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG ausgeschlossen. Ist der Leistungsempfänger Nichtunternehmer, steht ihm ein Vorsteuerabzug ohnehin nicht zu.

**BEISPIEL** ▶ Ein Landwirt veräußert Schweine an einen Metzger für 10.000 € (netto). An Eingangsumsätzen (u. a. Ausgaben für Kauf der Ferkel, Futter oder Heizkosten des Stalls) ist ein Gesamtbetrag von 4.000 € aufgelaufen.

Der Landwirt schuldet Umsatzsteuer i. H. von  $(10.000 \text{ €} \times 7,8 \% =) 780 \text{ €}$  (vgl. § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG). Der pauschalierte Vorsteuerabzug beläuft sich nach § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG auf 7,8 % „der Bemessungsgrundlage für diese Umsätze“. Da mit „diesen Umsätzen“ nicht die geringeren Eingangsumsätze, sondern die erzielten Ausgangsumsätze gemeint sind, steht dem Landwirt in derselben Höhe ein Vorsteuerabzug zu und es ergibt sich keine Zahllast („Scheinbesteuerung“).

Erteilt der Landwirt dem Metzger eine entsprechende Rechnung, kann der Metzger Vorsteuer i. H. von 780 € abziehen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). In diesem Fall erzielt der Landwirt im Ergebnis also eine Mehreinnahme von 780 €, die mittelbar der Fiskus trägt (Subventionierung).

Im Unterschied zu einer Nichtbesteuerung oder einer unechten Steuerbefreiung wirken sich die pauschalierten Vorsteuerbeträge nicht kostenerhöhend aus, wenn der Pauschallandwirt seine Leistungen gegenüber einem zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer erbringt. Insoweit kann der Pauschallandwirt sogar **Wettbewerbsvorteile** gegenüber solchen Anbietern erzielen, die der Regelbesteuerung unterliegen. Ein finanzieller Vorteil entsteht, wenn es dem Pauschallandwirt gelingt, den um den Durchschnittssatz erhöhten Preis auf dem Markt zu erhalten, ohne den um die pauschale Vorsteuer verminderten Betrag als Zahllast abzuführen. Der Vorteil ist gering, wenn die Wertschöpfung des Betriebes gering ist. Mit zunehmender Wertschöpfung steigt der steuerliche Vorteil entsprechend an. Allerdings kann auch ein **Zinsnachteil** entstehen, weil beim Pauschallandwirt die Mehrwertsteuervorbelastung erst mit den Lieferungen landwirtschaftlicher Erzeugnisse und Dienstleistungen ausgeglichen wird, während im Regelbesteungsverfahren dies im nächsten Voranmeldungszeitraum möglich ist.<sup>1</sup>

1623

1 Riegler, UR 2015 S. 329, 330.

Unabhängig vom umsatzsteuerrechtlichen Status des geschädigten Landwirts ist die Zahlung von echtem **Schadensersatz** zwar in keinem Fall umsatzsteuerbar. Bei den Grundlagen der zivilrechtlichen Schadensberechnung spielt die Umsatzsteuer aber dennoch die entscheidende Rolle. Nach § 24 UStG pauschalierende Landwirte erhalten daher zusätzlich noch die Umsatzsteuer in Höhe des geltenden Pauschalsteuersatzes (derzeit noch 9 %). Falls der pauschalierende Landwirt zur Behebung des Schadens Material oder Leistungen einkaufen muss, zählt auch die Umsatzsteuer, welche er dabei in Rechnung gestellt bekommt, zum ersatzpflichtigen Schaden, da bei der Beschädigung einer Sache gem. § 249 Abs. 2 Satz 2 BGB der Geldbetrag auch die Umsatzsteuer umfasst, wenn und soweit sie tatsächlich angefallen ist.<sup>1</sup>

**BEISPIEL** → Wildschaden

Bei einem Wildschaden i. H. von 10.000 € netto hat der pauschalierende Landwirt einen Anspruch auf Zahlung von Wildschadensersatz i. H. von 10.000 € zzgl. Umsatzsteuer i. H. von 9 % (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG), also insgesamt 10.900 €. Anders als im Falle eines Einkaufs von Ersatz-Saatgut, z. B. von einem Landhandelsunternehmen, oder des Bezugs von Reparaturleistungen, z. B. durch einen Lohnunternehmer, hat der nach § 29 BJagdG zu entschädigende Landwirt auf die erhaltene Schadensersatzleistung zwar keine Umsatzsteuer zahlen müssen, dennoch stellt die nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG pauschalierte Umsatzsteuer für ihn eine erlittene Belastung dar, da für die durch den Wildschaden zerstörte Ernte ein entgangener Verkauf am Markt unterstellt wird. Wäre der Wildschaden nicht eingetreten, hätte der Landwirt für die betroffene Ernte i. H. von 10.000 € netto zzgl. noch 9 % pauschalierte Umsatzsteuer i. H. von nochmals 900 € einnehmen können (§ 14 Abs. 2 Satz 3 i. V. mit § 25 Abs. 1 Satz 5 UStG), ohne diesen Betrag an das FA abführen zu müssen.

## 2. Systematik

1624 § 24 UStG regelt **keine Besonderheiten bei Steuerbarkeit, Steuerbefreiung und Bemessungsgrundlage**. Lediglich die Besteuerung für LuF wird abweichend von § 12 UStG durch gesetzlich pauschal festgesetzte Steuer- und Vorsteuerbeträge vereinfacht.

§ 24 UStG geht § 12 UStG und § 19 UStG als **Spezialregelung** vor. Die Durchschnittssatzbesteuerung ist teilweise eine Scheinbesteuerung und hat denselben Effekt wie eine Nichtbesteuerung oder unechte Steuerbefreiung.

---

1 Baumgartner/Lange, MwStR 2024 S. 5, 7.

§ 24 Abs. 1 UStG enthält die wesentlichen **Regelungen zur Durchführung der Durchschnittssatzbesteuerung**: § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG normiert abweichend von § 12 UStG die Steuersätze für die verschiedenen im Rahmen eines LuF Betriebes ausgeführten Umsätze. § 24 Abs. 1 Satz 2 UStG schließt die Möglichkeit des Verzichts für Steuerbefreiungen aus. § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG setzt die abziehbaren Vorsteuerbeträge korrespondierend zu den Durchschnittssätzen fest, nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG ist ein weiterer Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Nach § 24 Abs. 1 Satz 5 UStG ist eine Rechnung mit Angabe des Durchschnittssteuersatzes auszustellen.<sup>1</sup>

§ 24 Abs. 2 UStG definiert die **Tätigkeiten und Produktionszweige, die als LuF Betriebe gelten**.

Für den Fall, dass der Unternehmer neben dem LuF Betrieb weitere unternehmerische Tätigkeiten ausübt, die dem Regelsteuersatz unterliegen, bestimmt § 24 Abs. 3 UStG, dass der LuF Betrieb als ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb zu behandeln ist. Die Durchschnittssatzbesteuerung für LuF nach § 24 UStG kommt nicht zur Anwendung auf Umsätze, die **nicht (mehr) im Rahmen eines LuF Betriebs ausgeführt werden**. Dies ist insbesondere der Fall, wenn es sich um Umsätze im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit oder im Rahmen einer Vermietung und Verpachtung handelt.

§ 24 Abs. 4 UStG regelt die Möglichkeit, auf die Durchschnittssatzbesteuerung zu **verzichten**. In diesem Fall unterliegt der LuF mindestens fünf Jahre der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften. Von ihm wird jedoch Steuer nicht erhoben, wenn die Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 UStG erfüllt sind. LuF werden somit

- ▶ grundsätzlich nach Durchschnittssätzen (§ 24 UStG),
- ▶ bei Verzicht auf die Durchschnittssatzbesteuerung nach den allgemeinen Vorschriften besteuert (§ 24 Abs. 4 UStG), sofern die Voraussetzungen für die Nichterhebung von Steuer (§ 19 Abs. 1 UStG) nicht erfüllt sind oder sofern darauf verzichtet worden ist (§ 19 Abs. 3 UStG).

---

1 Baumgartner/Lange, MwStR 2024 S. 5, 6.

1625 Überblick über die Besteuerung der LuF<sup>1</sup>

	LuF	
	↓	
Umsätze im Rahmen eines LuF Betriebes (§ 24 Abs. 2 UStG, Art. 295 Abs. 1 Nr. 2 MwStSystRL)		
↓		↓
ja		nein
↓		↓
Verzicht auf die Durchschnittssatzbesteuerung (§ 24 Abs. 4 Satz 1 UStG)		
↓	↓	↓
nein	ja →	Versteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG
↓		↓
Versteuerung nach Durch- schnittssätzen (§ 24 UStG)		Anwendung der Klein- unternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG prüfen (Abschnitt 24.8 Abs. 2 UStAE)
		↓
		Verzicht auf die Anwen- dung des § 19 Abs. 1 UStG möglich (§ 19 Abs. 2 UStG; Abschnitt 24.8 Abs. 2 Satz 4 UStAE)

### 3. Unionsrecht

#### a) Unionsrechtliche Vorgaben

1626 **Art. 296 Abs. 1 MwStSystRL** ermöglicht die Anwendung einer Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Regelung oder der Sonderregelung für Kleinunternehmer auf Schwierigkeiten stoßen würde.

<sup>1</sup> <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/l/land-und-forstwirtschaft-lexikon-des-steuerrechts/>.

## II. Kraftfahrzeugsteuervergünstigung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft

1755 Aus agrarpolitischen Gründen sieht das Kraftfahrzeugsteuergesetz für Kraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuganhänger, die zu bestimmten land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden, Vergünstigungen vor. Im Rahmen der Vorschrift des **§ 3 Nr. 7 KraftStG** hat der Gesetzgeber umfangreiche kraftfahrzeugsteuerrechtliche Begünstigungen geschaffen, die für bestimmte Fahrzeuge – **Zugmaschinen, Sonderfahrzeuge und Anhänger** – im Umfeld der Land- oder Forstwirtschaft (LuF) in Anspruch genommen werden können. Nach dieser Norm ist das Halten von

1. Zugmaschinen (ausgenommen Sattelzugmaschinen),
2. kraftfahrzeugsteuerrechtlich anerkannten Sonderfahrzeugen,
3. Kraftfahrzeuganhängern hinter Zugmaschinen oder Sonderfahrzeugen und
4. einachsigen Kraftfahrzeuganhängern (ausgenommen Sattelanhänger, aber einschließlich der zweiachsigen Anhänger mit einem Achsabstand von weniger als einem Meter)

von der **Kraftfahrzeugsteuer befreit**, solange diese Fahrzeuge **ausschließlich**

- a) **in** LuF Betrieben,
- b) zur Durchführung von Lohnarbeiten **für** LuF Betriebe,
- c) zu Beförderungen **für** LuF Betriebe, wenn diese Beförderungen in einem LuF Betrieb beginnen oder enden,
- d) zur Beförderung von Milch, Magermilch, Molke oder Rahm oder
- e) von Land- oder Forstwirten zur Pflege von öffentlichen Grünflächen oder zur Straßenreinigung im Auftrag von Gemeinden oder Gemeindeverbänden

verwendet werden. Für eine Vergünstigung nach § 3 Nr. 7 KraftStG kommen Fahrzeuge **besonderer Fahrzeugarten** so lange in Betracht, wie sie ausschließlich zu **besonderen Zwecken** verwendet, d. h. tatsächlich genutzt werden. Nicht von Bedeutung ist, ob der Halter des Fahrzeugs – natürliche Person, juristische Person oder Personenmehrheit – Land- oder Forstwirt ist oder in diesem Bereich, z. B. als Lohnunternehmer, tätig ist.

Übersicht zu den nach § 3 Nr. 7 KraftStG begünstigten Fahrzeugarten und Verwendungen

Rechtsgrundlage	Begünstigte Fahrzeugart	Begünstigte Verwendung	Bemerkung
§ 3 Nr. 7 Buchst. a KraftStG	Zugmaschine Sonderfahrzeug Anhänger hinter Zugmaschinen oder Sonderfahrzeugen	ausschließliche Verwendung in LuF Betrieben	ausgeschlossen für Pkw und Lkw <sup>1</sup> sowie Sattelzugmaschinen <sup>2</sup> und Sattelaufleger,
§ 3 Nr. 7 Buchst. b KraftStG		Lohnarbeiten für LuF Betriebe	
§ 3 Nr. 7 Buchst. c KraftStG		Beförderungen für LuF Betriebe, Beförderungen muss in LuF Betrieb beginnen oder enden	
§ 3 Nr. 7 Buchst. d KraftStG		Beförderung von Milch, Magermilch, Molke oder Rahm	
§ 3 Nr. 7 Buchst. e KraftStG		von LuF Wirten zur Pflege von öffentlichen Grünflächen oder zur Straßenreinigung	im Auftrag von Gemeinden oder Gemeindeverbänden

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG steht dem Fahrzeughalter kraft Gesetzes zu. Sie wird auf schriftlichen Antrag gewährt, der beim zuständigen Hauptzollamt<sup>3</sup> gestellt werden kann. Soweit die Voraussetzungen für die Anwendung der Begünstigungsnorm vorlagen, kann diese Steuerbefreiung regelmäßig auch für **Zeiträume** in Anspruch genommen werden, die vor dem Zeitpunkt der entsprechenden Antragstellung liegen.<sup>4</sup> Eine rückwirkende Inanspruchnahme ist nach der Verwaltungspraxis jedoch für solche Zeiträume ausgeschlossen, für die bereits ein bestandskräftiger Kraftfahrzeugsteuerbescheid vorliegt und für die eine Änderung des Bescheides nach § 12 Abs. 2 KraftStG oder §§ 172 ff. AO nicht mehr in Betracht kommt. Soweit sich aufgrund der Feststellung der Zulassungsbehörden eine Änderung der Fahrzeugart ergibt, z. B. zu

1 Fahrzeuge der EG-Fahrzeugklasse: M und N; vgl. Verzeichnis zur Systematisierung von Kraftfahrzeugen und ihrer Anhänger unter [www.kba.de](http://www.kba.de), Stand November 2025.

2 Siehe § 2 Nr. 15 FZV.

3 Antragsvordrucke halten die Hauptzollämter bereit, sie stehen daneben auf der Internetseite [www.zoll.de](http://www.zoll.de) – Formular 3813 – zur Verfügung.

4 Vgl. § 7 Abs. 1 Satz 1 KraftStDV.

einer nach § 3 Nr. 7 begünstigten, wird diese in der Zulassungsbescheinigung<sup>1</sup> dokumentiert und den Hauptzollämtern im automatisierten Verfahren übermittelt. Die Feststellungen der Zulassungsbehörden haben hier die Wirkung eines Grundlagenbescheids mit der Folge, dass für die Kraftfahrzeugsteuerfestsetzung eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO in Betracht kommt.

Mit der Inanspruchnahme der Kraftfahrzeugsteuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG bedarf es auch nicht der Erteilung des für die Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer nach § 13 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KraftStG regelmäßig erforderlichen SEPA-Mandats<sup>2</sup> bei Zulassung eines entsprechenden Fahrzeugs. Nach § 13 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KraftStG ist im Falle einer Steuerbefreiung eine Zulassung lediglich davon abhängig, dass die Voraussetzungen hierfür nachgewiesen oder glaubhaft gemacht sind.

## 1. Begünstigte Fahrzeugarten

1756 Die Einstufung eines Fahrzeugs in eine bestimmte Fahrzeugart richtet sich gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG – soweit im **KraftStG nichts anderes bestimmt** ist – nach den **verkehrsrechtlichen Vorschriften**, insbesondere nach der FZV und der StVZO. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG sind für die Beurteilung der Schadstoff-, Kohlendioxid- und Geräuschemissionen, anderer Bemessungsgrundlagen technischer Art sowie **der Fahrzeugklassen und Aufbauarten** die Feststellungen der Zulassungsbehörden verbindlich. Die Hauptzollämter sind als für die Festsetzung und Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer zuständigen Behörden nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 KraftStG im Rahmen der Kraftfahrzeugsteuerfestsetzung auch an die Auslegung der verkehrsrechtlichen Vorschriften durch die Verkehrsbehörden, dies sind die örtlichen Zulassungsbehörden und das Kraftfahrt-Bundesamt (KBA), gebunden. Ihre Entscheidung zur Einstufung eines Fahrzeugs in eine bestimmte Fahrzeugart dokumentiert die Zulassungsbehörde in der Zulassungsbescheinigung (§§ 13, 14 FZV). Grundlage für die Einstufung ist das Verzeichnis zur Systematisierung von Kraftfahrzeugen und ihrer Anhänger.<sup>3</sup> Die Zulassungsbescheinigung entfaltet damit insoweit für die Kraftfahrzeugsteuerfestsetzung die Wirkung eines Grundlagenbescheids i. S. des § 171 Abs. 10 AO.<sup>4</sup> Rechtliche

---

1 Zulassungsbescheinigung Teil I und II, §§ 13, 14 FZV.

2 Das SEPA-Mandat hat im Februar 2014 das Verfahren für eine Lastschrift abgelöst. SEPA steht für Single Euro Payments Area.

3 Siehe Verzeichnis zur Systematisierung von Kraftfahrzeugen und ihrer Anhänger unter [www.kba.de](http://www.kba.de), Stand November 2025.

4 Vgl. auch BFH 21.2.2019 – III R 20/18, NWB SAAAH-22573 = BFH/NV 2019 S. 1031.

Grundlage für die Mitwirkung der Zulassungsbehörden am Verfahren zur Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer ist § 5 KraftStDV. Für Fahrzeuge, deren Halten nach § 3 Nr. 7 KraftStG von der Kraftfahrzeugsteuer befreit ist, wird von den Zulassungsbehörden nach § 10 Abs. 2 Satz 1 FZV ein Kennzeichen mit grüner Beschriftung auf weißem Grund (grünes Kennzeichen) zugeteilt.

Wird ein Fahrzeug, für das ein solches Kennzeichen zugeteilt ist und dessen Halten von der Kraftfahrzeugsteuer befreit ist, zu anderen als den steuerbegünstigten Zwecken verwendet, liegt eine **zweckfremde Benutzung** i. S. des § 5 Abs. 2 Satz 3 KraftStG vor. Eine solche zweckfremde Benutzung hat der Halter nach § 7 Abs. 2 KraftStDV dem Hauptzollamt unverzüglich anzuzeigen. Aufgrund der zweckfremden Benutzung entsteht die Kraftfahrzeugsteuer (§ 6 KraftStG). Die Steuerpflicht dauert solange die zweckfremde Benutzung währt, mindestens jedoch einen Monat (§ 5 Abs. 2 Satz 4 KraftStG). Das Hauptzollamt setzt für diesen Zeitraum die Kraftfahrzeugsteuer **befristet** fest.

### a) Zugmaschinen

Der Begriff der Zugmaschine ist **nicht im KraftStG definiert**, entsprechend finden die Vorschriften des Verkehrsrechts Anwendung. Nach § 2 Nr. 14 FZV handelt es sich bei Zugmaschinen um Kraftfahrzeuge, die nach ihrer Bauart überwiegend zum Ziehen von Anhängern bestimmt und geeignet sind. Im für die verkehrsrechtliche Einstufung maßgeblichen System der EG-Fahrzeugklassen sind Zugmaschinen im Verzeichnis zur Systematisierung von Kraftfahrzeugen und ihrer Anhänger unter Teil A 1 A Ziff. 8 und 9, Klassen T und C ausgewiesen:<sup>1</sup>

- Klasse T: land- oder forstwirtschaftliche Zugmaschinen auf Rädern (s. Richtlinie 2003/37/EG Anhang II und Anlage 1 sowie Art. 4 der Verordnung (EU) Nr. 167/2013 in der jeweils gültigen Fassung). Hierzu gehören auch Zugmaschinen mit besonderer Zweckbestimmung und
- Fahrzeuge der Klasse C: Zugmaschinen auf Gleisketten (GLK) oder einer Kombination aus Rädern und Gleisketten (s. Art. 4 der Verordnung (EU) Nr. 167/2013 in der jeweils gültigen Fassung).

Sattelzugmaschinen sind besondere Zugmaschinen zum Ziehen von Sattelanhängern (Sattelauflegern) und in § 2 Nr. 15 FZV als „Zugmaschinen für Sattelanhänger“ besonders ausgewiesen. Darüber hinaus stellen die luf Zugmaschinen als Kraftfahrzeuge, deren Funktion im Wesentlichen in der Erzeugung einer Zug-

---

<sup>1</sup> Abschnitt A Teil A Nr. 8 und 9 des Verzeichnisses zur Systematisierung von Kraftfahrzeugen und ihrer Anhänger unter [www.kba.de](http://www.kba.de), Stand November 2025.