

# Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft

Im Dezember 2019  
KBL 73/19

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Finanzgerichte waren in jüngster Zeit in Sachen Land- und Forstwirtschaft recht aktiv, häufig im Sinne der Land- und Forstwirte. Dies zeigt unser heutiger Informationsbrief anhand der Verteilung von Erstattungsentgelten, des Abzugs von Wiederaufforstungskosten und der Veräußerung einer Altenteilerwohnung. Probleme bereiten dagegen immer wieder ruhende bzw. verpachtete Betriebe, bei denen nicht auf steuerliche Konsequenzen abgestimmte Maßnahmen zur erheblichen steuerlichen Belastungen führen können.

Zum Abschluss des Jahres sei Ihnen für die gute Zusammenarbeit im Jahr 2019 recht herzlich gedankt. Für das neue Jahr 2020 seien Ihnen viel Gesundheit, Glück, Erfolg und gute Rahmenbedingungen in der Land- und Forstwirtschaft gewünscht.

Mit freundlicher Empfehlung und besten Grüßen

## Naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahmen: Verteilung eines Erstattungsentgelts bei EÜR

Anders als bei der Gewinnermittlung per Bilanz gelten betriebliche Einnahmen bei der Einnahmen-Überschussrechnung grundsätzlich mit Zahlung als zugeflossen. Handelt es sich bei einer Einnahme jedoch um eine Vorauszahlung für eine mehr als fünfjährige Nutzungsüberlassung, besteht ein Wahlrecht, die Einnahme gleichmäßig auf den Nutzungszeitraum zu verteilen. Von Letzterem ging auch die Eigentümerin eines Verpachtungsbetriebs aus, als sie im Jahr 2012 einen Vertrag mit einem Kraftwerksbetreiber unterzeichnete, in dem sie auf einem Teil ihrer betrieblichen Flächen die Umsetzung von Kompensationsmaßnahmen in Zusammenhang mit der Errichtung eines Kraftwerks gestattete. Der Vertrag wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und sollte mit dem vollständigen Rückbau des Kraftwerks und der Rekultivierung der Flächen enden. Im Juni 2013 zahlte der Kraftwerksbetreiber ein Entgelt in Höhe von 638.525 € (51.082 qm x 12,50 €/qm) zuzüglich Umsatzsteuer, im

November 2014 startete er mit der Umsetzung der Kompensationsmaßnahmen.

Das Finanzamt ging von einem Duldungs- statt von einem Nutzungsüberlassungsvertrag aus, lehnte die Verteilung des Entgelts auf den Nutzungszeitraum ab und unterwarf es in voller Höhe der Besteuerung. Anders dagegen der Bundesfinanzhof (BFH): Der Begriff Nutzungsüberlassung ist weiter zu verstehen als die Vermietung und Verpachtung. Auch wenn der Vertrag weitere Pflichten der Verpächterin, insbesondere die Bestellung beschränkt persönlicher Dienstbarkeiten, vorsieht, handelt es sich insoweit um Nebenleistungen. Hauptleistung bleibt die Nutzungsüberlassung der Flächen, für diese wurde das Entgelt gezahlt. Angesichts des Beginns der Nutzungsüberlassung im November 2014 war auch von einer Vorauszahlung im Juni 2013 auszugehen. Da der Vertrag keine konkrete Laufzeit vorsah, musste der Zeitraum für die Verteilung des Entgelts anhand objektiver Umstände sachgerecht geschätzt werden. Hierzu hatte die Vorinstanz bereits auf die voraussichtliche Nutzungsdau-

er des Kraftwerks sowie auf den für dessen Rückbau und den für die Rekultivierung erforderlichen Zeitraum abgestellt; außerdem ging der Kraftwerksbetreiber von einer 40-jährigen Nutzungsdauer aus.

Dies genügte dem BFH, um der von der Verpächterin gewünschten Verteilung des Entgelts auf 25 Jahre zuzustimmen. Damit wird auch die bislang strittige Frage beantwortet, dass Einnahmen auch dann verteilt werden dürfen, wenn die Nutzungsüberlassung nicht für eine bestimmte Zeit vereinbart wurde. Dies ist zulässig, wenn der Überlassungszeitraum anhand anderer Kriterien bestimmt werden kann.

Bei einem bilanzierenden landwirtschaftlichen Betrieb kann ein vergleichbares Ergebnis durch Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens erreicht werden.

### **Betriebsausgaben: Wiederaufforstungskosten nach vorheriger Pauschalierung**

Nicht bilanzierende Forstwirte dürfen nach der seit 1.1.2012 geltenden Fassung des § 51 EStDV pauschale Betriebsausgaben in Höhe von 55 % der Einnahmen aus der Verwertung des eingeschlagenen Holzes bzw. von 20 % der Einnahmen aus der Verwertung stehenden Holzes absetzen. Damit sind sämtliche Betriebsausgaben mit Ausnahme der Wiederaufforstungskosten sowie der Minderung des Buchwerts des Baumbestands abgegolten. Vor 2012 galten nach § 51 EStDV a.F. höhere Pauschsätze, allerdings durften Wiederaufforstungskosten nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Im Anwendungsbereich beider Fassungen des § 51 EStDV bewegte sich ein Forstwirt, der im Jahr 2011 und im Jahr 2012 Holz auf dem Stamm verkauft und jeweils den pauschalen Betriebsausgabenabzug in Anspruch genommen hatte. In den Steuererklärungen für die Jahre 2012 und 2013 setzte er jeweils Wiederaufforstungskosten, die den Holzeinschlag im Jahr 2011 betrafen, als Betriebsausgaben an. Das Finanzamt versagte den Abzug, weil die Wiederaufforstungskosten durch den pauschalen Betriebsausgabenabzug nach der Altfassung des § 51 EStDV abgegolten seien; das dortige Abzugsverbot gelte wirtschaftsjahrübergreifend.

Dieser wirtschaftsjahrübergreifenden Auslegung widersprach der Bundesfinanzhof (BFH). Für das Jahr des Holzeinschlags galt noch die alte Fassung der Vorschrift, damit ein Pauschsatz von 40 % und ein Abzugsverbot für Wiederaufforstungskosten. Im Jahr 2012 war der Abzug der Wiederaufforstungskosten dagegen nach der Neufassung des § 51 EStDV zulässig. Da die Neufassung einer Regelung grundsätzlich Vorrang vor deren Altfassung hat, war die Altfassung damit in 2012 nicht mehr anwendbar. Das gilt auch dann, wenn die Wiederaufforstungskosten in Zusammenhang mit einem früheren Einschlag stehen, für den eine höhere Betriebsausgabenpauschale gegolten hat; denn der Gesetzgeber hat für diesen Fall keine Übergangsregelung geschaffen. Die Wiederaufforstungskosten waren damit in voller Höhe abzugsfähig.

### **Einheitliche Leistung: Pflanzenlieferung für Gartenanlage**

Ein Garten- und Landschaftsbauunternehmen erhielt von einer GmbH den Auftrag, für ein bestimmtes Bauvorha-

ben sämtliche Leistungen des Gewerkes „Garten- und Landschaftsbau“ gegen eine Pauschalvergütung auszuführen und einen Barockgarten zu gestalten. Die Pflanzen wollte die GmbH zunächst selbst stellen. Nachdem dies gescheitert war, wurde das Gartenbauunternehmen zusätzlich mit der Beschaffung beauftragt und übernahm zudem die Gewährleistung für das An- und Weiterwachsen der Pflanzen. In seiner Abschlussrechnung wendete der Gartenbauer auf die Pflanzenlieferung (ca. 129.000 €) den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %, auf die Gartenbauarbeiten (ca. 1.000.000 €) den Regelsteuersatz von 19 % an. Dagegen ging das Finanzamt im Zuge einer Betriebsprüfung von einer einheitlichen, dem Regelsteuersatz unterliegenden Leistung aus.

Der Bundesfinanzhof (BFH) folgte der Auffassung des Finanzamts. Die Kombination aus der Lieferung von Büschen, Sträuchern, Bäumen und Rasen sowie aus den Gartenbauarbeiten führt zu einer komplexen sonstigen Leistung, die dem Steuersatz von 19 % unterliegt. Hinter diese Leistung treten die Pflanzenlieferung und die Gartenbauarbeiten als eigenständige Leistungen zurück, sie sind vielmehr untrennbar miteinander verbunden und können nicht aufgespalten werden.

Ob mehrere Einzelleistungen oder eine Gesamtleistung vorliegen, richtet sich nach den folgenden Grundsätzen:

- Im Regelfall stellt jede Lieferung oder Leistung eine selbstständige Leistung dar. Bei einem Bündel von Einzelleistungen ist mittels einer Gesamtbetrachtung zu bestimmen, ob getrennte Umsätze oder ein einheitlicher Umsatz vorliegen. Dabei ist auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Eine einheitliche Leistung darf nicht künstlich aufgespalten werden. Mehrere formal getrennte Umsätze sind als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht selbstständig sind.
- Ein einheitlicher Umsatz ist anzunehmen, wenn
  - eine oder mehrere Einzelleistungen eine Hauptleistung bilden und die anderen Einzelleistungen eine oder mehrere Nebenleistungen bilden, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist insbesondere dann eine Nebenleistung, wenn sie für den Abnehmer das Mittel darstellt, um die Hauptleistung in Anspruch zu nehmen.
  - zwei oder mehrere Einzelleistungen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

Diese Unterscheidung hilft bei der Abgrenzung zur bisherigen Rechtsprechung des BFH nur bedingt weiter. Danach können jeweils selbstständige Leistungen vorliegen, wenn eine Baumschule die erworbenen Pflanzen im Auftrag des Kunden einpflanzt. Bei einem solchen Sachverhalt dürfte im Gegensatz zum Entscheidungsfall nicht von einem Gesamtkonzept auszugehen sein.

### **Privates Veräußerungsgeschäft: Verkauf einer steuerfrei entnommenen Altenteilerwohnung**

Liegen zwischen der Anschaffung und der Veräußerung einer nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilie nicht mehr als zehn Jahre, ist der Vorgang als privates

Veräußerungsgeschäft steuerlich zu erfassen. Dies gilt auch für eine Altenteilerwohnung, die nach § 13 Abs. 4 EStG steuerfrei aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen entnommen wurde, denn als Anschaffung im Sinne des § 23 EStG ist auch die Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebs- in das Privatvermögen anzusehen.

Dies übersah wohl ein Landwirt, der zum 31.12.2007 die Nutzungswertbesteuerung für die selbst genutzte Betriebsleiter- sowie für die Altenteilerwohnung abgewählt und die Wohnungen damit entnommen hatte. Denn er veräußerte die gesamte Hofstelle mit beiden Gebäuden im Februar 2009, ohne den Vorgang zu erklären. Bei einer im Oktober 2013 durchgeführten Betriebsprüfung zog das Finanzamt die Konsequenzen: Es erkannte auf ein privates Veräußerungsgeschäft, klammerte den Verkauf der Betriebsleiterwohnung wegen der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken aus und ermittelte den steuerpflichtigen Gewinn infolge der Veräußerung der Altenteilerwohnung, indem es den anteiligen Veräußerungserlös um den Buchwert der Altenteilerwohnung im Entnahmzeitpunkt minderte.

Dagegen gab das FG Niedersachsen der auf Berücksichtigung des höheren Teilwerts anstelle des Buchwerts gerichteten Klage des Landwirts statt. Bei Entnahme eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen tritt für Zwecke der Ermittlung des Gewinns aus einem privaten Veräußerungsgeschäft der Teilwert an die Stelle der sonst zu berücksichtigenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dem widerspricht die Auffassung des Bundesfinanzministeriums (BMF), wonach das Wirtschaftsgut mit dem Buchwert anzusetzen sein soll. Maßgebend ist vielmehr der Wert, mit dem das Wirtschaftsgut in das Privatvermögen überführt wurde. Dies soll auch dann gelten, wenn der Entnahmegewinn im Fall einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung steuerfrei bleibt, laut BMF aber nicht im Fall der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 4 EStG. Dem stehen laut FG die gesetzlichen Regelungen entgegen, denn diese bedeuten letztlich, dass der Entnahmegewinn unter Berücksichtigung des Teilwerts zu ermitteln ist, aber steuerfrei bleibt. Weiterhin kommt das FG zu dem Ergebnis, dass das Vorgehen der Finanzverwaltung der Gesetzessystematik widerspricht und zu einer vom Gesetzgeber nicht gewollten Nachversteuerung stiller Reserven führt.

Folgerichtig hat das FG die Revision zugelassen; diese wurde vom Finanzamt auch eingelegt, dann aber wieder zurückgenommen. Die Rücknahme steht wahrscheinlich in Zusammenhang mit der kommentarlosen Streichung der Passage im BMF-Schreiben zu privaten Grundstücksveräußerungsgeschäften, auf welche das Finanzamt seine Argumentation gestützt hatte. Danach wäre stets auf den Teilwert abzustellen.

#### **Vorweggenommene Erbfolge: Abfindung von Vorbehaltsnießbrauch nach Betriebsübergabe**

Wird ein landwirtschaftlicher Betrieb unentgeltlich an den Nachfolger übertragen, kann der Unterhalt des Übergebers durch die Vereinbarung von Versorgungsleistungen oder eines Vorbehaltsnießbrauchs gesichert werden. Die Bestellung des Vorbehaltsnießbrauchs hat nach Auffassung des VI. Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) zur

Folge, dass zwei landwirtschaftliche Betriebe entstehen, nämlich ein ruhender Betrieb in Händen des neuen Eigentümers und Nießbrauchsverpflichteten sowie ein wirtschaftender Betrieb in Händen des alten Eigentümers und Nießbrauchsberechtigten. Dies gilt auch bei einem ruhenden landwirtschaftlichen Betrieb. Der Senat bestätigt damit die bisherige Rechtsprechung und räumt Zweifel aus, die sich aus der Rechtsprechung des X. Senats ergeben haben; dieser hatte die unentgeltliche Übertragung eines Gewerbebetriebs unter Vorbehaltsnießbrauch als zur Realisierung eines Gewinns führende Betriebsaufgabe gewertet und die Übertragung zu Buchwerten abgelehnt.

Allerdings hat die Annahme von zwei landwirtschaftlichen Betrieben auch ihre Schattenseite, die dann sichtbar wird, wenn Abfindungszahlungen in Zusammenhang mit dem Nießbrauchsrecht geleistet werden. Im Fall des VI. Senats hatte sich der übertragende Ehemann den Nießbrauch vorbehalten und seiner Ehefrau ein aufschiebend auf seinen Tod bedingtes unentgeltliches Nießbrauchsrecht an dem Betrieb eingeräumt, das durch ein Grundpfandrecht abgesichert war. Im Zuge der nach dem Tod des Ehemanns vollzogenen Veräußerung der Hofstelle durch den nießbrauchsverpflichteten Sohn zahlte der neue Eigentümer eine Abfindung für die Entlassung des Grundbesitzes aus der Pfandhaft, die laut BFH als Einnahme bei den Einkünften der Ehefrau aus Land- und Forstwirtschaft zu berücksichtigen war. Deren Auffassung, es liege ein privates Veräußerungsgeschäft vor, teilt der BFH nicht.

#### **Vorweggenommen Erbfolge: Betriebsverkleinerung oder -zerschlagung**

Bei der Übergabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs an den Nachfolger soll regelmäßig verhindert werden, dass es zur Aufdeckung der stillen Reserven kommt. Dies setzt nach § 6 Abs. 3 EStG u.a. voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Nachfolger übergehen.

An dieser Anforderung scheiterte die Übertragung eines ruhenden Verpachtungsbetriebs mit einem Grundvermögen von rund 409 Ar. Laut einheitlichem notariellen Vertrag sollten zeitgleich 294 Ar an eine Tochter und die restlichen 115 Ar an die zweite Tochter übertragen werden. Das Finanzamt wertete dies als Zerschlagung, weil der Betrieb nicht einheitlich übergeben worden sei und ermittelte einen Entnahmegewinn von 274.000 €. Die Alt-Eigentümerin machte zunächst geltend, sie habe jeweils Teilbetriebe mit mehr als 30 Ar zugewendet, änderte dann aber ihre Argumentation dahingehend, dass lediglich das 115 Ar große Grundstück entnommen, der Betrieb darüber hinaus aber fortgeführt worden sei, also nur eine Betriebsverkleinerung vorliege.

Das FG Münster bestätigte die Auffassung des Finanzamts, wonach der Betrieb zerschlagen und damit aufgegeben wurde, aus den folgenden Gründen:

- Die betriebliche Sachgesamtheit wurde zeitgleich auf mehrere Personen übertragen, die nicht durch eine Mitunternehmerschaft miteinander verbunden waren.
- Aus dem notariellen Vertrag war nicht ersichtlich, dass ein Grundstück zur Übertragung an eine weichende

Erbin entnommen werden und nur der verkleinerte Betrieb übergeben werden sollte.

- Es wurden nicht sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die erste Tochter übertragen, weil nur geringfügige Teilflächen bis zu 10 % keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen, die zweite Tochter aber 28 % der Flächen erhalten hatte. Anhaltspunkte dafür, dass es sich hierbei um Flächen von geringer Güte bzw. geringem Wert gehandelt hätte, lagen nicht vor.

Das FG hat die Revision zugelassen, um dem Bundesfinanzhof (BFH) die Möglichkeit zu geben, klare Kriterien für die Abgrenzung zwischen einer Betriebszerschlagung und der Übertragung eines zuvor verkleinerten Betriebs vorzugeben. Der BFH hat bereits in einem anderen Zusammenhang entschieden, dass insbesondere bei ruhenden Betrieben

- die Übertragung des Grundvermögens auf mehrere Personen zur Zerschlagung führt,
- allein eine Betriebsfläche von mehr als 30 Ar nicht genügt, um einen Teilbetrieb anzunehmen.

### Zwangsbetriebsaufgabe: Kein Verpächterwahlrecht bei Veräußerung der Hofstelle

Bei der Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Ganzen steht dem Verpächter ein Wahlrecht zu, die Verpachtung als Betriebsaufgabe zu behandeln und die Wirtschaftsgüter unter Aufdeckung der stillen Reserven in das Privatvermögen zu überführen oder das Betriebsvermögen zu Buchwerten fortzuführen. Entscheidet er sich für die Betriebsaufgabe, erzielt er danach Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, andernfalls unverändert solche aus Land- und Forstwirtschaft.

Problematisch wird der regelmäßig von dem Steuerpflichtigen zu führende Nachweis, dass der Betrieb tatsächlich aufgegeben wurde immer dann, wenn der Vorgang weit in der Vergangenheit liegt. In diesem Sinne argumentierte eine Erbengemeinschaft mangels entsprechender Unterlagen, dass ein landwirtschaftlicher Betrieb spätestens 1975 zwangsweise aufgegeben worden sei, weil seinerzeit die für einen Betrieb als notwendige Betriebsgrundlage geforderte Hofstelle veräußert worden sei, somit das Verpächterwahlrecht nicht mehr ausgeübt werden konnte, weil eine identitätswahrende Fortführung des Betriebs nicht mehr möglich war. Die landwirtschaftlichen Flächen wurden seit dem Tod des Landwirts im Jahr 1973 von dessen Ehefrau an aufeinanderfolgende Pächter verpachtet, die Einkünfte hieraus bis 1975 als solche aus Land- und Forstwirtschaft, ab 1976 als solche aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Nach dem Tod der Ehefrau bzw. Mutter im Jahr 2010 erklärte die Erbengemeinschaft ebenfalls Vermietungseinkünfte, das Finanzamt stellte dagegen landwirtschaftliche Einkünfte fest.

Die dagegen vor dem FG München erhobene Klage hatte Erfolg, der Bundesfinanzhof (BFH) hat allerdings der Nichtzulassungsbeschwerde des Finanzamts stattgegeben und die Revision zugelassen. Das FG schloss sich der Auffassung der Erbengemeinschaft an, dass der Betrieb mit Veräußerung der Hofstelle, von welcher aus er

bewirtschaftet worden war, im Jahr 1975 zwangsweise aufgegeben worden war. Einer Betriebsaufgabeerklärung habe es seinerzeit nicht bedurft. Daher seien zu Recht Vermietungseinkünfte erklärt worden und auf die Erbengemeinschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge landwirtschaftliche Grundstücke des Privatvermögens übergegangen. Ob der BFH dem folgt, bleibt abzuwarten, denn die bisherige Rechtsprechung zu derartigen Sachverhalten ist eher restriktiv.

### Gewinnermittlung: Ertragsteuerliche Behandlung der Ansprüche auf Dürrehilfe

Die Höhe der aufgrund des Hilfsprogramms für Dürreschäden im Sommer 2018 zu gewährenden Entschädigungen hängt vom Ausmaß der Schäden im Wirtschaftsjahr 2018/2019 sowie den Vermögensverhältnissen am 30.6.2018 ab. Auf die bis spätestens 30.11.2018 zu stellenden Anträge auf Dürrehilfe wurden zunächst Abschlagszahlungen in Höhe von 40 % der Antragssumme. Die Frist für die Vorlage der Buchabschlüsse 2018/2019 wurde bis zum 31.12.2019 verlängert. Nach Vorlage der Abschlüsse werden die Angaben geprüft und wird die Höhe des Schadens erneut festgestellt.

Ertragsteuerlich hat dies laut niedersächsischem Landesamt für Steuern zur Folge, dass

- Forderungen auf Dürrehilfeansprüche nicht zu aktivieren sind. Die Ansprüche sind zwar abstrakt mit der Dürre als schädigendem Ereignis im Wirtschaftsjahr 2018/2019 entstanden, allein das abstrakte Entstehen des Anspruchs genügt nach der Rechtsprechung jedoch nicht für eine Aktivierungspflicht. Erforderlich ist vielmehr die Rechtskraft des Anspruchs.
- im Wirtschaftsjahr 2018/2019 zugeflossene Zahlungen als Betriebseinnahmen zu erfassen sind. Bilanzierende Land- und Forstwirte können die Zahlungen durch den Ansatz von Rückzahlungsverbindlichkeiten neutralisieren, da die Zahlungen nur vorläufigen Charakter haben und Rückforderungsansprüche entstehen können.

### Pachtbetrieb: Ansatz von Einkünften aus Jagd

Einkünfte aus Jagd rechnen nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn sie mit einem Betrieb der Land- oder Forstwirtschaft in Zusammenhang stehen. Dies gilt laut Bundesfinanzhof (BFH) unabhängig davon, ob es sich um einen Eigen- oder einen Pachtbetrieb handelt. Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen für die Jagd sowie der Jagdsteuer als Betriebsausgaben ist allerdings, dass

- sich das gepachtete Jagdrecht auf die bewirtschafteten Pachtflächen erstreckt;
- die Jagd überwiegend auf eigenbetrieblich genutzten Flächen ausgeübt wird, wenn den einen Eigenjagdbetrieb bildenden Flächen des Betriebs weitere Flächen angegliedert werden;
- bei einer Personengesellschaft als Inhaberin des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs das Jagdausübungsrecht einem der Gesellschafter zusteht.