

# Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft

Im Juni 2022  
KBL 78/22

Sehr geehrte Damen und Herren,

der heutige Informationsbrief befasst sich mit Versorgungsleistungen, Grundstücksentnahmen und Durchschnittssatzbesteuerung jeweils in doppelter Hinsicht: Bei Versorgungsleistungen geht es um vertragliche und verfahrensrechtliche Aspekte, bei Grundstücksentnahmen um Bewertung und Verwendung, bei der Durchschnittssatzbesteuerung um Ausgleichszahlungen und Teilbetriebe. Zudem gehen wir auf Viehzucht, Verpachtung und Biogas ein.

Mit freundlicher Empfehlung und besten Grüßen

## **Altenteilerverträge: Anerkennung, Änderbarkeit und tatsächliche Durchführung**

Unter welchen Umständen Abweichungen von Regelungen eines zwischen Mutter und Sohn geschlossenen Altenteilervertrags zur Nichtanerkennung des Vertrags und Versagung des Sonderausgabenabzugs führen können, wurde bereits in KBL 75/20 anhand eines Falls aus Niedersachsen erläutert. Die Hannoveraner Richter waren seinerzeit davon ausgegangen, dass sich die Parteien nicht an den Vertrag binden wollten, weil u.a.

- der Zeitpunkt für die Erhöhung einer vereinbarten Geldleistung von 200 € auf 300 € unklar formuliert worden war. Denn mit „ab dem 65. Lebensjahr“ des Vaters könne der 65. Geburtstag oder der Beginn des 65. Lebensjahrs gemeint sein. Dies war aber nicht entscheidend, da die Erhöhung erst 18 Monate nach Vollendung des 65. Lebensjahrs vollzogen worden war.
- der Sohn keine nachvollziehbare Begründung für die zunächst versäumte, später mit 350 € überhöhte Anhebung der Geldleistung liefern konnte. Diese war zudem vom Vater nicht angemahnt worden. Ins Feld geführte weitere Aufwendungen wie Telefonkosten und Neben-

kosten des Wohnrechts konnten dies nicht ausgleichen, da diese ebenfalls vertraglich vereinbart worden waren.

Der dagegen gerichteten Revision hat der Bundesfinanzhof (BFH) nun stattgegeben, allerdings nicht in der Sache entschieden, sondern diese an das FG zurückverwiesen. Allein aus der nicht umgesetzten, vertraglich vereinbarten Erhöhung der Geldleistung bei Erreichen der Altersgrenze kann laut BFH nicht abgeleitet werden, dass sich die Parteien überhaupt nicht binden wollten. Bei der gebotenen Gesamtbetrachtung muss zusätzlich die tatsächliche Durchführung des vereinbarten Wohnrechts mit dem jeweils geltenden Jahreswert herangezogen werden. Im zweiten Rechtsgang wird das FG zudem u.a. prüfen müssen, ob

- es sich bei der Anhebung der Barleistung auf 350 € um eine Nachzahlung der vergessenen Erhöhung oder um eine dauerhafte Vertragsänderung gehandelt hat, die der Schriftform bedurft hätte;
- der Sohn die Geldleistungen tatsächlich getragen hat, denn diese waren vom Konto seiner Ehefrau überwiesen worden. Nach Aktenlage soll der Sohn die Überweisungen wenige Tage später über sein Konto ausgeglichen haben.

Unabhängig davon stellt der BFH in seiner Entscheidung jedoch klar, dass Altenteilverträge wegen veränderter Leistungsfähigkeit oder Bedarfslage angepasst oder geändert werden dürfen. Zudem genügen allein zeitliche Abweichungen von Vereinbarungen nicht, um einen fehlenden Bindungswillen der Parteien annehmen zu können.

### **Pferdehaltung: Landwirtschaft, Gewerbebetrieb oder gewerbliche Tierzucht bzw. -haltung?**

Während Verluste aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus Gewerbebetrieb grundsätzlich unbeschränkt mit Gewinnen aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden können, begrenzt § 15 Abs. 4 EStG die Verrechnung von Verlusten aus gewerblicher Tierzucht bzw. -haltung dahingehend, dass solche Verluste nur mit Gewinnen aus gewerblicher Tierzucht bzw. -haltung verrechnet werden dürfen.

Diese Rechtslage bildet den Hintergrund einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu einer GmbH & Co. KG, deren Gegenstand der Kauf, die Aufzucht, die Ausbildung und der Verkauf von Fohlen ist. Das Unternehmen verfügte weder über eigenen noch über gepachteten landwirtschaftlichen Grundbesitz, brachte die Fohlen in einem Pensionstierbetrieb unter und ließ sie dort von erfahrenen Reitern ausbilden. Nach mehreren Jahren wurden die Pferde dann veräußert. Im Geschäftsjahr 2008 führte dies zu einem Verlust in Höhe von knapp 20.000 €, den das Finanzamt der gewerblichen Tierhaltung zuordnete. Diese Auffassung hat der BFH bestätigt und wie folgt begründet:

- Verluste einer KG aus Tierzucht oder -haltung stellen nicht schon deshalb Verluste nach § 15 Abs. 4 EStG dar, weil deren Einkünfte insgesamt als gewerblich einzustufen sind. Entscheidend ist vielmehr, ob die nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG für eine landwirtschaftliche Tierzucht oder -haltung erforderlichen landwirtschaftlichen Nutzflächen vorhanden sind.
- § 15 Abs. 4 EStG greift nicht, wenn eine Tätigkeit ihrem Wesen nach nicht in den Bereich der Land- und Forstwirtschaft fällt und auch im Fall eines Landwirts mit ausreichender Futtergrundlage einen Gewerbebetrieb darstellen würde.
- Bei der Haltung und Ausbildung von Pferden für Sportzwecke handelt es sich regelmäßig um eine gewerbliche Tierhaltung nach § 15 Abs. 4 EStG, wenn der Betrieb nicht über eine ausreichende Futtergrundlage in Gestalt von landwirtschaftlichen Nutzflächen verfügt.
- Kauf, Ausbildung und Weiterverkauf von Pferden rechnen zur Landwirtschaft, solange die Tierhaltung unter § 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG fällt. Eine solche Tierhaltung wird nicht dadurch zum Gewerbebetrieb, dass Fohlen zugekauft, in fremden Ställen untergebracht, von Dritten nach Vorgabe des Eigentümers über einen längeren Zeitraum ausgebildet und danach weiterverkauft werden.

### **Durchschnittssatzbesteuerung: Anwendung auch auf Ausgleichszahlungen?**

Die Durchschnittssatzbesteuerung ist für landwirtschaftliche Betriebe finanziell regelmäßig vorteilhaft, wenn die

Wertschöpfung hoch und die bei der Regelbesteuerung zu berücksichtigende Vorsteuer niedrig ausfällt. Dies galt wohl auch für eine Gemüseanbau-GbR, die mit einem Großhändler einen mehnjährigen Liefervertrag abgeschlossen hatte und auf diesem Weg ca. 70 % ihrer Erzeugnisse absetzte. Der erstmals zum 31.12.2015 kündbare Vertrag wurde allerdings bereits Mitte 2013 zur „Gesamtbereinigung der Verhältnisse“ aufgehoben. Alle wechselseitigen Ansprüche wurden damit erledigt; als Ausgleich für ihre Einbußen erhielt die GbR eine Zahlung in Höhe von 110.000 € zuzüglich 10,7 % Umsatzsteuer.

Anlässlich einer Betriebsprüfung im Jahr 2016 unterwarf das Finanzamt die Ausgleichszahlung der Regelbesteuerung und setzte entsprechend Umsatzsteuer fest. Dies wurde damit begründet, dass die Zahlung nicht für eine Lieferung „selbst erzeugter Erzeugnisse und landwirtschaftlicher Dienstleistungen“ erfolgt, die Durchschnittssatzbesteuerung im Fall einer sonstigen Leistung jedoch nicht anwendbar sei.

Die hiergegen gerichtete Klage war erfolgreich. Das FG Rheinland-Pfalz ging zunächst aufgrund des ursprünglichen Vertragsverhältnisses davon aus, dass die Ausgleichszahlung keinen nicht umsatzsteuerbaren Schadenersatz darstellt, sondern auf einen entgeltlichen Leistungsaustausch zurückzuführen ist. Dies ist anzunehmen, wenn ein Steuerpflichtiger auf eine vertraglich eingeräumte Rechtsposition gegen Entgelt verzichtet, was infolge der Aufhebung des Liefervertrags der Fall war.

Voraussetzung für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung ist u.a., dass der Umsatz „im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebs“ ausgeführt wurde, also dem Wesen eines landwirtschaftlichen Betriebs entspricht. Dies trifft im Urteilsfall zu, weil die Ausgleichszahlung für den Verzicht auf die Abnahme landwirtschaftlicher Produkte geleistet wurde. Schließlich lag auch kein der Regelbesteuerung zu unterwerfender Hilfsumsatz vor, weil der Ausgleich – anders als etwa die Veräußerung von Anlagevermögen – unmittelbar die Tätigkeit der GbR betrifft.

Während aus Sicht des FG keine Gründe für die Zulassung der Revision vorlagen, hat der Bundesfinanzhof (BFH) der darauf gerichteten Nichtzulassungsbeschwerde des Finanzamts stattgegeben.

### **Durchschnittssatzbesteuerung: Keine Teilbetriebsbetrachtung für Vieheinheiten-Obergrenze**

Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe dürfen die umsatzsteuerliche Durchschnittssatzbesteuerung nur dann anwenden, wenn sie die Vieheinheiten-Obergrenze nicht nachhaltig überschreiten. Unterhält ein Landwirt aus Sicht der Einkommensteuer mehrere Teilbetriebe, sind diese bei der Prüfung der Obergrenze für umsatzsteuerliche Zwecke nicht einzeln zu beurteilen, sondern müssen wie ein einheitlicher Betrieb betrachtet werden.

Zu diesem Ergebnis ist der Bundesfinanzhof (BFH) im Fall eines Schweinemästers gelangt, der sowohl einen eigenen als auch einen gepachteten Mastbetrieb bewirtschaftet hatte. Bei getrennter Betrachtung der beiden Betriebe wurde die Vieheinheiten-Obergrenze jeweils nicht überschritten. Die Zusammenfassung beider Betriebe

be im Zuge einer Betriebsprüfung und die degressive Gewichtung der Flächen bei zunehmender Betriebsgröße führten jedoch dazu, dass diese Voraussetzung von dem einheitlichen Mastbetrieb nicht mehr erfüllt wurde. Statt der Durchschnittssatzbesteuerung musste daher die Regelbesteuerung angewendet werden.

Die Zusammenfassung der Betriebe ergibt sich laut BFH aus § 24 Abs. 3 UStG, wonach ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb als ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb zu behandeln ist, wenn der Unternehmer auch andere Umsätze ausführt. Diese Regelung dient nicht dazu, einzelne landwirtschaftliche Betriebe gegeneinander abzugrenzen, sondern sie soll die Abgrenzung der landwirtschaftlichen Betriebe gegenüber gewerblichen und anderen Betrieben ermöglichen. § 24 Abs. 3 UStG wäre überflüssig, wenn jeder land- und forstwirtschaftliche Betrieb gesondert zu betrachten wäre.

Weiterhin folgt aus § 24 Abs. 1 UStG, dass mit den „im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätzen“ alle Umsätze gemeint sind, die ein Landwirt erzielt, unabhängig davon, wie viele Teilbetriebe er ertragsteuerlich unterhält. Es wäre widersprüchlich, in einer Regelung für die Option zur Regelbesteuerung auf die Umsätze aller landwirtschaftlichen Betriebe abzustellen, für Zwecke der Obergrenze aber die jeweiligen Einzelbetriebe als Maßstab heranzuziehen.

Dieses Ergebnis entspricht auch dem Ziel des § 24 UStG, die steuerliche Belastung von Landwirten infolge des Bezugs von Lieferungen und Leistungen auszugleichen, indem Erzeugern, die einen landwirtschaftlichen Betrieb unterhalten, ein pauschaler Ausgleich gezahlt wird, wenn sie landwirtschaftliche Erzeugnisse liefern oder landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringen. Das verdeutlicht, dass es für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 24 UStG auf die Verhältnisse des Landwirts, nicht aber auf die seiner landwirtschaftlichen Teilbetriebe ankommt. Andernfalls könnten industrielle Großbetriebe durch Aufteilung ihres Unternehmens in Teilbetriebe die Obergrenze jeweils unterschreiten und § 24 UStG anwenden.

#### **Entnahme: BFH bestätigt Buchwertansatz bei Gewinn aus privatem Veräußerungsgeschäft**

Wie bereits in KBL 76/21 berichtet, musste sich der Bundesfinanzhof (BFH) mit der Frage auseinandersetzen, wie der Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft zu ermitteln ist, wenn ein Grundstück ohne Erklärung eines Gewinns aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb entnommen und anschließend vor Ablauf der Zehnjahresfrist des § 23 EStG veräußert wurde. Während die Kläger der Auffassung waren, dass das Grundstück mit dem Teilwert im Entnahmezeitpunkt angesetzt werden müsse, hatte das Finanzamt – und ihm folgend das FG Rheinland-Pfalz – auf den Buchwert im landwirtschaftlichen Betrieb abgestellt. Auch die Revision hatte keinen Erfolg.

Der BFH geht von der Definition des Veräußerungsgewinns in § 23 EStG aus, der sich bei vorangegangener Entnahme aus dem Veräußerungspreis abzüglich des Teilwerts ergibt. Der Teilwert ist jedoch nur insoweit zugrunde zu legen, wie er bei der Besteuerung desjenigen, der das Grundstück entnommen hat, berücksichtigt wurde.

Wurde das Grundstück ohne Aufdeckung der stillen Reserven entnommen, ist stattdessen der im Zeitpunkt der Entnahme ausgewiesene Buchwert maßgebend und als angesetzter Wert im Sinne von § 23 Abs. 3 S. 3 EStG anzusehen. Ein Wert ist nämlich nur dann angesetzt worden, wenn er einer Steuerfestsetzung zugrunde gelegen hat. Dies gilt unabhängig von der Ermittlung des Gewinns des landwirtschaftlichen Betriebs durch Bilanz oder Einnahmenüberschussrechnung.

Durch diese Auslegung wird sichergestellt, dass bis zur Entnahme entstandene Wertsteigerungen bei der späteren Besteuerung des Veräußerungsgewinns weder erneut erfasst und damit doppelt noch überhaupt nicht besteuert werden. Der angesetzte Entnahmewert ist daher auch dann zu verwenden, wenn er fehlerhaft zu hoch oder zu niedrig angesetzt wurde. Dies gilt auch, wenn kein Entnahmegewinn erfasst wurde, denn der Steuerpflichtige darf dann nicht bessergestellt werden als ein Steuerpflichtiger, in dessen Fall ein zu niedriger Entnahmewert angesetzt wurde.

#### **Entnahme: Anschaffungsähnlicher Vorgang und anschaffungsnahe Herstellungskosten?**

Wer eine Immobilie erwirbt und anschließend renoviert, kann die Renovierungskosten nur dann als Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften absetzen, wenn sie innen drei Jahren nach der Anschaffung nicht mehr als 15 % der Anschaffungskosten (ohne Umsatzsteuer) des Gebäudes betragen haben. Übersteigen die Kosten diese Grenze, sind sie insgesamt den Anschaffungskosten zuzurechnen und wirken sich nur in Form der höheren Abschreibung aus.

Die betreffende Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gilt nach Auffassung des FG Köln auch dann, wenn eine Immobilie aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen entnommen und anschließend umfassend renoviert und vermietet wurde. Vergleichsmaßstab anstelle der Anschaffungskosten ist im Entnahmefall der Teilwert von rund 49.000 €, mit dem die Wohnung im Urteilsfall angesetzt wurde.

Der Begriff Anschaffung in § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG ist laut FG unter Berücksichtigung von Gesetzessystematik und -zweck so auszulegen, dass er auch die Entnahme eines Wirtschaftsguts als anschaffungsähnlichen Vorgang erfasst. Die Gleichstellung einer Entnahme mit einer Anschaffung ergibt sich nach der Rechtsprechung bereits daraus, dass nach der Entnahme ein neuer Abschreibungszeitraum beginnt und die Abschreibung dann anhand des Teilwerts zu berechnen ist. Insoweit liegt dann eine fiktive Anschaffung mit fiktiven Anschaffungskosten vor. Diese Grundsätze sind auf den anschaffungsnahe Aufwand nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG übertragbar.

Diese Auslegung berücksichtigt auch den Zweck des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, den Käufer eines Neubaus bzw. einer renovierten Immobilie nicht im Vergleich zu dem Käufer eines instandsetzungsbedürftigen Objekts steuerlich zu benachteiligen. Während der Käufer eines Neubaus den entsprechend höheren Kaufpreis nur mit 2 % jährlich abschreiben kann, könnte der Käufer eines Renovierungsobjekts ohne die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG die Sanierungskosten bereits im Jahr der Maßnah-



me in vollem Umfang als Werbungskosten geltend machen.

Da zu dieser Rechtsfrage bislang jedoch noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung vorliegt, hat das FG die Revision zum Bundesfinanzhof (BFH) zugelassen. Ob dieser der Auffassung des Landwirts folgt, bleibt abzuwarten.

### **Finanzverwaltung: Grundsätze zur parzellenweisen Verpachtung in Altfällen weiter anwendbar**

Bereits im Jahr 1987 hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass die parzellenweise Verpachtung bisher selbstbewirtschafteter Ländereien keine Betriebsaufgabe darstellt, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen ihre landwirtschaftliche Zweckbestimmung behalten und die Verpachtung nur eine vorübergehende Maßnahme im Sinne einer Betriebsunterbrechung ist, weil der Verpächter beabsichtigt, den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb später selbst oder durch seinen Rechtsnachfolger wieder aufzunehmen und dies nach den gegebenen Verhältnissen als möglich erscheint. Nach diesem Urteil ist für die Fortführung eines Betriebs auch bei der parzellenweisen Verpachtung nicht mehr vorauszusetzen, dass der Verpächter seine Absicht, die Bewirtschaftung des Betriebs wieder aufzunehmen, ausdrücklich gegenüber dem Finanzamt erklärt.

Darauf hatte die Finanzverwaltung 1991 mit einer Übergangsregelung für Fälle reagiert, in denen Pachtverträge vor dem 15.4.1988 abgeschlossen worden waren: Danach blieb es bei parzellenweisen Betriebsverpachtungen, bei denen in der Vergangenheit keine Fortführungserklärung abgegeben worden war, entsprechend der bisherigen Verwaltungsauffassung bei der Betriebsaufgabe. Letzteres kommt allerdings dann nicht in Betracht, wenn Verpächter und Finanzamt in der Vergangenheit auch ohne ausdrückliche Fortführungserklärung übereinstimmend vom Fortbestand des Betriebs ausgegangen sind und Verpachtungseinkünfte dementsprechend als solche aus Land- und Forstwirtschaft behandelt haben.

Diese Übergangsregelung war wiederum Gegenstand einer Entscheidung des BFH im Jahr 2020, in welcher der VI. Senat zu dem Ergebnis gekommen ist, dass eine Übergangsregelung nicht in Form einer typisierenden Billigkeitsregelung getroffen werden kann, vielmehr auf eine tatsächliche Unbilligkeit im jeweiligen Einzelfall abzustellen ist. Dem ist die Finanzverwaltung nun in Form einer Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern erneut entgegengetreten. Danach bindet das nicht amtlich veröffentlichte Urteil des BFH die Finanzverwaltung nicht, vielmehr ist nach einer Entscheidung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder an der bisherigen Verwaltungsauffassung – und damit an den Erlassen aus den Jahren 1965 und 1991 – weiter festzuhalten.

### **Finanzverwaltung: Gesonderte und einheitliche Feststellung von Versorgungsleistungen**

Versorgungsleistungen infolge einer Hofübergabe können von Einzelpersonen als Hofübernehmern in der Einkom-

mensteuererklärung entsprechend als Sonderausgaben abgesetzt werden. Bislang gilt dies auch dann, wenn der Hof an eine Mitunternehmerschaft – etwa die Söhne – übergeben wurde, sofern der einzelne Mitunternehmer die Versorgungsleistungen unmittelbar gegenüber dem oder den Berechtigten erbracht hat. Werden die Versorgungsleistungen dagegen von der übernehmenden Mitunternehmerschaft getragen, müssen sie in deren Feststellungserklärung einbezogen werden.

Diese Verwaltungspraxis ändert sich bei Mitunternehmerschaften nach einem bundeseinheitlich abgestimmten Erlass des Bayerischen Landesamts für Steuern wie folgt:

- Versorgungsleistungen sind in allen offenen Fällen – unabhängig von der bisherigen Verwaltungspraxis – in die vom Feststellungsfinanzamt einer Mitunternehmerschaft durchzuführende gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen einzubeziehen. Die materiell-rechtliche Prüfung, ob die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug erfüllt sind, obliegt allein dem Feststellungsfinanzamt.
- Zur Vereinfachung der Umstellung gilt allerdings folgende Übergangsregelung: Für Steuer- bzw. Feststellungserklärungen bis einschließlich Veranlagungs- bzw. Feststellungszeitraum 2021 beanstanden es die bayerischen Finanzämter nicht, wenn die Versorgungsleistungen als Sonderausgaben unmittelbar in der Einkommensteuererklärung des Leistenden geltend gemacht werden. Die Einbeziehung im Rahmen des gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahrens der Mitunternehmerschaft unterbleibt insoweit übergangsweise.

Ab dem Feststellungszeitraum 2021 erfordert der Sonderausgabenabzug zudem die Angabe der Steueridentifikationsnummer(n) des Empfängers bzw. der Empfänger der Versorgungsleistungen. Da in den Steuererklärungen derzeit nur eine Steueridentifikationsnummer angegeben werden kann, soll die Steueridentifikationsnummer eines weiteren Versorgungsberechtigten – im Regelfall des Ehegatten des Hofübergabers – als ergänzende Angabe erklärt werden.

### **Finanzverwaltung: Ertragsteuerliche Behandlung von Biogasanlagen**

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat in einem umfangreichen Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung des Betriebs von Biogasanlagen durch Haupt- und Nebenbetriebe sowie durch Genossenschaften, außerdem zu Beteiligungen von Landwirten an entsprechenden Mitunternehmerschaften Stellung genommen. Weiterhin wird auf die Erzeugung von Energie durch derartige Betriebe eingegangen.

Das Schreiben gilt rückwirkend für nach dem 25.3.2013 beginnende Wirtschaftsjahre. Wahlweise können jedoch für Wirtschaftsjahre, die vor dem 31.12.2018 begonnen haben, die Regelungen des aus dem Jahr 2006 stammenden BMF-Schreibens zu Biogasanlagen angewendet werden.