

# Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft

Im Dezember 2012  
KBL 59/12

Sehr geehrte Damen und Herren,

schon wieder neigt sich ein Jahr dem Ende zu. Bevor wir dem Jahr 2012 den Rücken zukehren, sollen Sie aber noch über steuerliche Neuerungen des laufenden Jahres informiert werden. U.a. befasst sich der vorliegende Rundbrief mit der Frage, wann bei Familien mit erfolgter Hofübergabe Reparaturen an der Wohnung des ehemaligen Betriebsinhabers beim Hofnachfolger steuerlich abzugsfähig sind. Darüber hinaus erhalten Sie interessante Informationen, wie die zur Abzugsfähigkeit der Kosten für den T-Führerschein bei Kindern von Landwirten oder umsatzsteuerliche Hinweise beim Bau eines neuen Stalls.

Auf diesem Wege sei Ihnen ein gesegnetes Weihnachtsfest und ein gesundes und ertragreiches Jahr 2013 gewünscht.

Mit freundlicher Empfehlung und besten Grüßen

## **Altenteilerleistungen – Abzugsfähigkeit von Handwerkerrechnungen als Sonderausgaben**

Mit fortgeschrittenem Alter entscheiden sich viele Land- und Forstwirte, ihren Betrieb auf den Hofnachfolger zu übertragen. Regelmäßig werden dabei im Hofübergabevertrag verschiedenste Gegenleistungen auf Lebenszeit des Übergebers, sogenannte Altenteilerleistungen vereinbart. Damit soll die Versorgung des einstigen Betriebsinhabers im Alter gesichert werden.

An Altenteilerleistungen kann für den Übertragenden eine monatliche Leibrente, die Einräumung eines Wohnrechts auf der Hofstelle, die Übernahme der laufenden Kosten, die Instandhaltung der Wohnung, die Grabpflege oder die Übernahme der Pflege sowie der Pflegekosten vereinbart werden.

Der Wert der vereinbarten Altenteilerleistungen übersteigt in der Regel den Wert des Betriebes nicht. Rechtlich liegt damit eine sogenannte teilentgeltliche Hofübertragung vor. Die Altenteilerleistungen können deshalb beim Hofübernehmer steuerlich als Sonderausgaben abzugsfähig

sein. Im Gegenzug muss jedoch der Altenteiler die Summe aus allen Zahlungen (z.B. der Rente) und der Sachwerte (z.B. der Überlassung der Wohnung) als Einnahme versteuern. Da der Steuersatz des Hofübergebers im Regelfall niedriger ist als der beim Hofnachfolger, ergibt sich dadurch insgesamt eine Steuerersparnis.

Grundlegende Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung ist es jedoch, dass alle Altenteilerleistungen bereits im Hofübergabevertrag vereinbart werden. Ergänzungen im Nachhinein werden steuerlich nicht anerkannt. Im Übrigen können sich daneben Streitpunkte mit dem Finanzamt ergeben, wenn die Formulierungen nicht eindeutig sind. Zudem werden steuerlich als Altenteilerleistungen nur Zuwendungen zur Existenzsicherung, also solche, durch die die Grundbedürfnisse wie Wohnen, Ernähren und der sonstige Lebensbedarf abgedeckt werden, als Versorgungsleistungen anerkannt.

Häufig wird in Hofübergabeverträgen dem Altenteiler ein Wohnrecht eingeräumt. Auf den Hofübernehmer entfallen dann bei Reparaturarbeiten am Gebäude zum Teil hohe

Kosten. Über solch einen Fall hatte das Finanzgericht Niedersachsen mit Urteil vom 12.07.12 (Az.: 1 K 94/11) zu entscheiden: Die Hofübernehmer hatten im Jahr 1997 den landwirtschaftlichen Betrieb erhalten. Dem Hofübergeber wurde ein Wohnrecht eingeräumt. Ferner verpflichtete sich der Hofübernehmer, „die Wohnung und ihr Zubehör (Heizungsanlage,...) in einem guten Zustand zu erhalten“. Der Übernehmer hatte ferner für „die Beheizung der Räume zu sorgen“. Im Jahr 2008 musste der Schornstein am Gebäude abgerissen und neu errichtet werden. Im anhängigen Verfahren war es nun streitig, ob die angefallenen Kosten beim Übernehmer als Sonderausgaben abzugsfähig waren. Das Finanzgericht führte dazu nun aus, dass nur Instandhaltungsmaßnahmen begünstigt sind, die den im Zeitpunkt der Vermögensübergabe gegebenen vertrags- und ordnungsgemäßen Zustand des Gebäudes erhalten. Eine zeitgemäße Moderernisierung wird ebenfalls anerkannt. Das Finanzgericht sah aufgrund der Regelungen des Hofübergabevertrags den Übernehmer zur Schornsteinsanierung klar und eindeutig verpflichtet. Der gute Zustand einer Heizungsanlage setze einen dauerhaft funktionsfähigen, gefahrfreien und ohne Geruchsbelästigung zu betreibenden Schornstein voraus. Der Austausch des Schornsteins konnte zudem vom Hofübernehmer als baulich und feuerpolizeilich notwendig nachgewiesen werden.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat sich im Urteil vom 10.05.2011 (Az.: 2 K 2045/09) mit der Frage beschäftigt, ob der Hofübergabevertrag auch zum Austausch eines Heizkessels verpflichtete. Im Hofübergabevertrag war vereinbart, dass die Instandhaltung der Wohnung Sache des Übergebers sei. Die Kosten für die Heizung sollte jedoch der Übernehmer tragen. Das Finanzgericht führte dazu aus, dass der Hofübernehmer rein nach den gesetzlichen Regelungen nicht zur Übernahme größerer Reparaturen am Wohngebäude verpflichtet ist. Solche Kosten seien vom Hofübernehmer nur dann zu tragen, wenn es klar und eindeutig im Hofübergabevertrag geregelt sei. Dies sei jedoch im vorliegenden Fall im Hofübergabevertrag gerade nicht so, denn die Formulierung „Die Kosten der Heizung sind vom Übernehmer zu tragen“ sah das Gericht als unklar an. Zudem sei nicht bestimmbar, ob nur die laufenden Betriebskosten der Heizung wie Brennstoff, Wartung und Reinigung oder hierüber hinaus auch die Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten unter diese Formulierung fallen. Damit fehlte es aus Sicht des Gerichts an einer klaren und eindeutigen Regelung. Die Kosten für den neuen Heizkessel konnten beim Übernehmer deshalb nicht als Sonderausgaben abgezogen werden.

### **Verkauf von Pferden – Umsatzsteuersatz von 7 % auf 19 % erhöht**

Pferde unterlagen bisher dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Mit Artikel 2 des „Gesetzes zur Änderung des Gemeindereformgesetzes und von steuerlichen Vorschriften vom 08.05.2012“ hat der Gesetzgeber Pferde aus der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Umsatzsteuergesetz gestrichen. Damit gilt mit Wirkung zum 01.07.2012 der reguläre Umsatzsteuersatz von 19 % für den Verkauf von Pferden. Hierbei ist es unerheblich, ob es sich um ein

Zuchtexemplar, ein landwirtschaftliches Nutztier oder ein Schlachtpferd handelt.

Für pauschalierende Betrieb gilt jedoch weiterhin die pauschale Umsatzsteuer von 10,7 %.

### **T-Führerschein der Kinder steuerlich abzugsfähig**

Kosten für den Erwerb eines Führerscheins zählen im Allgemeinen zu den steuerlich nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung. Das Finanzgericht Niedersachsen hat nun entschieden, dass die Kosten einer ausschließlich betrieblich nutzbaren Fahrerlaubnis als Betriebsausgaben abzugsfähig sind (Urteil vom 06.06.2012 - 4 K 249/11). Im konkreten Fall wurde entschieden, dass die Kosten der Fahrerlaubnis der Klasse T eines noch nicht volljährigen Sohnes abzugsfähig sind. Hierbei spielte es keine Rolle, dass der Sohn im Betrieb des Vaters als unentgeltlich mithelfender Familienangehöriger tätig sei. Entscheidend seien die mit dem Erwerb der Fahrerlaubnis für den Betrieb des Vaters verbundenen Vorteile.

Ebenfalls unschädlich ist es, dass die Fahrerlaubnis der Klasse T zur Führung von Fahrzeugen der Klasse M (Kleinkrafträder) und S (Trikes und Quads) berechtigt und damit auch privat genutzt werden kann. Begründet wurde dies damit, dass Kinder von Landwirten typischerweise mit Vollendung des 18 Lebensjahres den Führerschein der Klasse B (normaler Pkw) erwerben würden und dieser ebenfalls zur Führung der Klasse M und S berechtigte.

### **§ 15a UStG – Bau eines Stalls – Zeitpunkt des Wechsels zur Regelbesteuerung**

Größere Investitionen eines umsatzsteuerlich pauschalierenden landwirtschaftlichen Betriebes werfen immer wieder die Frage auf, ob zur Regelbesteuerung optiert werden soll, um die in den Baukosten enthaltene Umsatzsteuer vom Finanzamt wieder als sogenannte Vorsteuer erstattet zu bekommen. Bejaht man bei einer Gesamtbeurteilung einen finanziellen Vorteil aus der Option zur Regelbesteuerung, gilt es, den richtigen Zeitpunkt zu wählen. Die Option zur Regelbesteuerung kann dabei immer nur mit Wirkung zum Jahreswechsel erklärt werden. Wer zur Regelbesteuerung optiert, muss auf seine steuerpflichtigen Erlöse Umsatzsteuer ausweisen (7 % bzw. 19 %), an das Finanzamt abzuführen und erhält im Gegenzug aus seinen Kosten den Vorsteuerabzug.

Die OFD Karlsruhe hat in einer Verwaltungsanweisung vom 25.08.2011 (S 7417 - Karte 1) auf einen wichtigen Punkt hingewiesen. Bei einem Wechsel von der Pauschalierung zur Regelbesteuerung kommt es für den Vorsteuerabzug darauf an, dass die erhaltenen (Bau-)Leistungen und Lieferungen erst nach der Option erbracht werden. Unerheblich im Fall eines Stallbaus ist damit, dass der Stall erst nach dem Wechsel zur Regelbesteuerung zur Zucht bzw. Mast und damit für steuerpflichtige Umsätze verwendet wird. Insbesondere bei Baumaßnahmen, die über mehrere Jahre dauern, ist deshalb darauf abzustellen, ob der Landwirt zum jeweiligen Zeitpunkt schon gewechselt hatte.

Für Baumaßnahmen vor dem Stichtag besteht allerdings noch die Möglichkeit, zumindest einen Teil der Vorsteuer

nach § 15a UStG zu retten und über mehrere Jahre vom Finanzamt erstattet zu bekommen.

Beispiel der OFD: Ein pauschalierender Landwirt errichtet einen Stall. Baubeginn ist im Jahr 01. Die Fertigstellung und die erstmalige Verwendung des Stalles erfolgen am 01.10.03. Der Landwirt optiert ab 01.01.03 zur Regelbesteuerung. Für von verschiedenen Handwerkern für die Errichtung des Stalls bezogene Leistungen in den Jahren 01 und 02 besitzt der Landwirt Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis.

Der Vorsteuerabzug ist für die ab dem 01.01.03 an den Landwirt ausgeführten (Bau-)Leistungen und Lieferungen grundsätzlich in vollem Umfang zulässig. Für Leistungsbezüge der Jahre 01 und 02 besteht nur die Möglichkeit, die Vorsteuer in begrenztem Umfang unter den Voraussetzungen des § 15a UStG nachträglich zu holen; d.h. ab Fertigstellung des Stalles und auf mehrere Jahre verteilt (Abschn. 15a.9 Abs. 2 UStAE).

Die Festlegung des Landwirts auf einen bestimmten Stichtag zum Wechsel zur Regelbesteuerung kann demnach große finanzielle Auswirkungen haben. Denn wählt man den Zeitpunkt falsch, erhält man nicht den vollen Vorsteuerabzug und ebenfalls nicht den sofortigen Vorsteuerabzug. Diese Auswirkungen müssen bei der Finanzierung und bei der Vorteilsberechnung einer Option zur Regelbesteuerung berücksichtigt werden.

### **Ökologische Ausgleichsmaßnahmen – Regelbesteuerung**

Städtebauliche Maßnahmen erfordern immer häufiger einen ökologischen Ausgleich. Diese Ausgleichsmaßnahmen können im Außenbereich stattfinden. Häufig werden deshalb Verträge über Ausgleichsmaßnahmen zwischen Gemeinden, Behörden oder Bauträgern und Landwirten abgeschlossen. Der Landwirt verpflichtet sich dabei meistens zur Duldung einer Ausgleichsmaßnahme auf einer Eigentumsfläche. Dies kann z.B. die Anlage eines Biotops oder die Verpflichtung sein, seine Fläche nur für Naturschutzzwecke zu verwenden. Die Verpflichtung wird mit einem Grundbucheintrag über ein dingliches Nutzungsrecht abgesichert. Als Gegenleistung erhält der Landwirt einen Geldbetrag.

Es ist nun strittig, inwieweit dieser Geldbetrag der Umsatzsteuer unterliegt und der Landwirt 19 % Regelumsatzsteuer aus dem Entgelt an das Finanzamt abzuführen hat. Von diesem Problem sind auch umsatzsteuerlich pauschalierende Betriebe betroffen, da diese Art von Leistungen nicht unter die Pauschalierungsregelung des § 24 UStG fallen.

Zwischenzeitlich liegen dazu zwei gegenläufige finanzgerichtliche Entscheidungen vor. In beiden Fällen ist die Revision anhängig und es besteht momentan keine Rechtssicherheit.

Das Niedersächsische Finanzgericht hat mit Urteil vom 26.01.2012 - 5 K 88/10 entschieden, dass die Verpflichtung des Landwirts zur Duldung der Ausgleichsmaßnahme und Eintragung eines dinglichen Nutzungsrechtes eine umsatzsteuerfreie Leistung gem. § 4 Nr. 12 c UStG sei. Der Landwirt hatte sich auf Dauer verpflichtet, eine

bestimmte Eigentumsfläche nur für Zwecke des Naturschutzes und der Landschaftspflege zu nutzen. Hierüber wurde eine beschränkt persönliche Dienstbarkeit in das Grundbuch eingetragen. Ferner verpflichtete sich der Landwirt zur zeitlich unbefristeten Durchführung von Erhaltungs- und Unterhaltsmaßnahmen.

Das Gericht hielt die Eintragung des Nutzungsrechtes als Hauptleistung für entscheidend. Sofern sich der Landwirt daneben zu Erhaltungs- und Unterhaltsmaßnahmen z.B. an Grünausgleichsflächen verpflichtete, seien diese nur umsatzsteuerliche Nebenleistungen zur Hauptleistung und damit ebenfalls umsatzsteuerfrei.

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 29.03.2012 - 5 K 3805/09 U eine Umsatzsteuerbefreiung in einem sehr ähnlich gelagerten Fall abgelehnt: Ein umsatzsteuerlich pauschalierender Nebenerwerbslandwirt mit Pferdezucht und Reitunterricht stellte der Gemeinde ein Ackergrundstück mit 3,7 ha zur Durchführung von Ausgleichsmaßnahmen nach dem Bundesnaturschutzgesetz zur Verfügung. Im Grundbuch wurde dies mit einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit abgesichert. Die Gemeinde änderte den Acker zu extensiv genutztem Grünland und legte einen Teich an. Das Finanzgericht Münster verneinte ausdrücklich eine Umsatzsteuerfreiheit gem. § 4 Nr. 12 a UStG und § 4 Nr. 12 c UStG. Der Bestellung einer Grunddienstbarkeit komme keine eigenständige umsatzsteuerrechtliche Bedeutung zu, da sie nur zur Absicherung der Ausgleichsmaßnahme diene.

Es bleibt damit festzuhalten, dass Landwirte momentan gut beraten sind, bei Abschluss derartiger Verträge sich mit ihrem Steuerberater zu besprechen. Zumindest die Aufnahme einer sogenannten Steuerklausel in den Vertrag ist dringend zu empfehlen. Hierdurch kann der Vertragspartner – z.B. die Gemeinde – verpflichtet werden, für den Fall einer Umsatzsteuerpflicht, die Umsatzsteuer noch nachzuzahlen.

### **Zwangsentnahme bei Bestellung von Erbbaurechten auf mehr als 10 % der Eigentumsfläche**

Das landwirtschaftliche Betriebsvermögen kann Flächen umfassen, auf denen die Bebauung mit Wohngebäuden möglich ist. Die Bebauung mit einem privaten Wohnhaus führt generell zu einer Entnahme. Erfolgt diese für den Betriebsleiter oder für den Altenteiler, kann die Entnahme steuerfrei sein.

Erfolgt eine Bebauung durch ein erwachsenes Kind des Betriebsleiters, liegt grundsätzlich eine steuerpflichtige Entnahme vor; diese kann erhebliche Steuerbelastungen nach sich ziehen.

Als Alternative zu einer Entnahme besteht die Möglichkeit, dem Bauwilligen ein Erbbaurecht zu bestellen. Der Vorteil eines Erbbaurechts liegt darin, dass der Grund und Boden weiterhin im Eigentum des Betriebsleiters bleibt; zivilrechtlich gehört das Haus hingegen dem Erbbauberechtigten. Bei einer entsprechenden Gestaltung kann so der Grund und Boden als steuerlich gewillkürtes Betriebsvermögen verbleiben, auch wenn das Grundstück durch das Erbbaurecht auf Jahrzehnte nicht mehr landwirtschaftlich genutzt werden kann.

Die Rechtsprechung hatte bereits in der Vergangenheit festgelegt, dass die mit Erbbaurechten belasteten Flächen nur so lange gewillkürtes Betriebsvermögen sein können, wie diese weniger als 10 % der gesamten Eigentumsfläche ausmachen. Wird diese 10 %-Grenze durch die Bestellung eines weiteren Erbbaurechts überschritten, hat dies zur Folge, dass sämtliche (!) mit einem Erbbaurecht bestellten Grundstücke zwangsentnommen werden müssen. Der BFH hat im Urteil vom 24.03.2011 - IV R 46/08 nun entschieden, dass bei der Beurteilung dieser 10 %-Grenze erbbaurechtlich belastete Grundstücke, die bereits in früheren Jahren aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen entnommen wurden, unberücksichtigt bleiben. Man hat damit die Möglichkeit, für einzelne Erbbaurechtsgrundstücke eine freiwillige Entnahme ausdrücklich zu erklären, um eine drohende Zwangsentnahme sämtlicher Erbbaurechtsgrundstücke zu vermeiden.

Ebenfalls beachtet werden muss, dass der Erbbauzins nicht zu sehr verbilligt sein darf. Laut Urteil des BFH ist keine Zwangsentnahme vorzunehmen, wenn der verbilligte Erbbauzins die Geringfügigkeitsgrenze von 10 % des ortsüblichen vollen Erbbauzinses nicht unterschreitet. D.h., der Erbbauzins kann bis zu 90 % unter dem ortsüblichen Erbbauzins liegen, ohne dass eine Zwangsentnahme eintritt. Dieser Auffassung hat sich auch die Finanzverwaltung angeschlossen (OFD Münster, 08.09.2011, S 2177 - 193 - St 23 -33; LfSt Bayern vom 29.09.2011 - S 2239.1.11/2 St32).

### Verlängerung der Zinslauffrist bei der Einkommensteuer

Der Gesetzgeber hat in § 233a AO eine Verzinsung von Steuernachzahlungen, aber auch von Steuererstattungen u.a. bei der Einkommensteuer und Umsatzsteuer vorgesehen.

Die Steuernachzahlungen bzw. -erstattungen werden dabei mit 0,5 % pro Monat, also mit 6,0 % pro Jahr verzinst. Der Zinslauf beginnt dabei allerdings erst 16 Monate nach Ende des jeweiligen Kalenderjahres, für das eine Steuer festzusetzen ist, d.h., für die Einkommen- und Umsatzsteuer 2011 erst ab dem 01.04.2013. Überwiegen im Rahmen der Einkommensteuer die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft die anderen Einkünfte, dann beginnt der Zinslauf sogar erst nach 21 Monaten. So begann bspw. bei der Einkommensteuer 2009 der Zinslauf erst ab dem 01.10.2011. Wurde also der Steuerbescheid 2009 durch das Finanzamt erst am 31.03.2012 erlassen, war die Steuerzahlung für sechs Monate zu verzinsen. Diese Verzinsung erfolgt unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige oder das Finanzamt den späten Erlass des Steuerbescheids zu verantworten hatten.

Die Frist von 21 Monaten wurde nun auf 23 Monate verlängert. Die Verlängerung gilt mit Wirkung zum 01.01.2010 und damit für die Einkommensteuerbescheide 2010 und die Folgejahre. Hintergrund dafür ist die Anpassung der Abgabefrist für die Einkommensteuererklärungen von Land- und Forstwirten. Nach der früheren Regelung war bei einem land- und forstwirtschaft-

lichen Betrieb mit Wirtschaftsjahr vom 01.07. – 30.06. die Einkommensteuererklärung regulär bis zum 31.03. des dem Wirtschaftsjahr folgenden Jahres abzugeben. Diese Abgabefrist wurde durch den Gesetzgeber um zwei Monate auf den 31.05. verlängert (§ 149 Abs. 2 S. 2 AO).

### Feldinventar – Kein Wechsel in der Bewertungsmethode

Bilanzierende landwirtschaftliche Betriebe können entsprechend einer Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung auf die Aktivierung von Feldinventar und der stehenden Ernte verzichten. Beim Feldinventar handelt es sich um die auf den Feldern bestellten Pflanzen. Die stehende Ernte ist der Bestand an Feldfrüchten, bevor diese abgeerntet werden

Durch diese Billigkeitsregelung ergeben sich für den Landwirt meistens steuerliche Vorteile, da er seine Feldbestellungskosten im Zeitpunkt der Arbeiterledigung als laufenden Aufwand steuerlich geltend machen kann und nicht erst im meist darauffolgenden Erntewirtschaftsjahr. In einem aktiven Betrieb würde sich ferner bei einer jährlich wiederkehrenden Bewertung und Bilanzierung zum 30.06. immer ein Grundbetrag in der Bilanz finden, was zur Folge hätte, dass sich in dieser Höhe Kosten erst im Zeitpunkt einer späteren Betriebsaufgabe oder -veräusserung auswirken würden.

Auf die Billigkeitsregelung, d.h., Feldinventar und stehende Ernte nicht zu bilanzieren, kann freiwillig verzichtet werden. Dieser Verzicht kann allerdings später nicht mehr rückgängig gemacht werden. Ferner entfällt die Billigkeitsregelung zwingend, wenn der Betrieb aufgrund eines Strukturwandels keine landwirtschaftlichen, sondern nunmehr gewerbliche Einkünfte hat.

Für die Bewertung von Feldinventar und der stehenden Ernte sind mehrere Bewertungsmethoden zulässig. Der Unterschied in den Bewertungsmethoden darf ausdrücklich auch zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Das Finanzgericht Thüringen hatte nun darüber zu entscheiden, inwieweit ein Wechsel zwischen den Bewertungsmethoden zulässig ist (Urteil vom 26.10.2011 - 4 K 927/10). Das Gericht hat zugunsten des Landwirts geurteilt, dass es innerhalb eines Wirtschaftsjahres zulässig sei, für unterschiedliche Getreidesorten unterschiedliche Bewertungsmethoden zu verwenden. Begründet wurde dies damit, dass die einzelnen Arten nicht in einem einheitlich Nutzungs- und Funktionszusammenhang stünden. Jede Art könne deshalb für sich bewertet werden.

Zudem hat das Gericht entschieden, dass es bei einer einmaligen Wahl einer Bewertungsmethode keine Bindung gebe, diese Methode auch in den darauffolgenden Wirtschaftsjahren anzuwenden. Das sei kein Verstoß gegen den Grundsatz der Bewertungstetigkeit.

Dieses Urteil bietet dem Landwirt nun die Möglichkeit, sich im Rahmen der Erstellung des steuerlichen Abschlusses jeweils für die nach seiner Auffassung zutreffendste Methode bzw. für ihn günstigste Methode zu entscheiden.