



# Steuern agrar

3/14

PERSÖNLICHER INFORMATIONSDIENST FÜR LAND- UND FORSTWIRTE

## Keine verdeckte Mitunternehmerin

Ein Biolandwirt mit Gemüseanbau beschäftigte seine Lebensgefährtin für einen monatlichen Arbeitslohn von knapp 800 Euro brutto im Betrieb. Diese stellte dem Landwirt außerdem ein verzinsliches Darlehen über 120 000 Euro zur Verfügung. Mit dem Scheitern der Partnerschaft endete auch die Mitarbeit der Lebensgefährtin im Betrieb. Diese machte anschließend zusätzliche Ansprüche geltend, in dem sie behauptete, sie sei in Wirklichkeit nicht Arbeitnehmerin gewesen, sondern habe den Betrieb zusammen mit ihrem damaligen Lebensgefährten in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts mitbewirtschaftet. Das von ihr angestrebte Gerichtsverfahren endete mit einem Vergleich.

Anschließend drehte der Landwirt den Spieß um und erklärte nun seinerseits gegenüber dem Finanzamt, es habe eine verdeckte Mitunternehmerschaft der früheren Lebensgefährtin vorgelegen. Die Folge wäre gewesen, dass die frühere Lebensgefährtin auch rückwirkend die Steuerlast für einen Teil der im Betrieb erzielten Gewinne hätte tragen müssen.

Das Finanzgericht München hat dieses Ansinnen des Biolandwirts jedoch rechtskräftig abgelehnt. Zwar sei nicht auszuschließen, dass die Lebensgefährtin nicht nur im Betrieb mitgearbeitet, sondern teilweise auch Mitunternehmer-Initiative ergriffen habe. Ein echtes Mitunternehmerisiko habe sie jedoch nicht getragen. Dazu hätte sie entweder am wirtschaftlichen Erfolg des Betriebes beteiligt sein müssen oder erkennbar für den Betrieb nach außen auftreten und haften müssen. Dagegen spreche u.a. die Zahlung eines festen monatlichen Arbeitslohnes. Auch das dem Landwirt gewährt Darlehen, für das dieser einen festen und marktüblichen Zinssatz bezahlte, könne nicht als verdeckte Beteiligung am Betrieb mit Gewinnabschöpfung interpretiert werden.

Unter dem Strich sah das Finanzgericht keine Veranlassung, die Mitarbeit der Lebensgefährtin im Betrieb rückwirkend als verdeckte Mitunternehmerschaft zu interpretieren. Das Urteil zeigt, dass für die Annahme einer verdeckten Mitunternehmerschaft klare und objektive Kriterien vorliegen müssen. Dies muss auch für landwirtschaftliche Ehegatten gelten, die beide im Betrieb tätig sind und bei denen die Finanzämter nicht selten ebenfalls die Frage nach dem Vorliegen einer verdeckten Mitunternehmerschaft stellen.

## Grunderwerbsteuer für Nachabfindungs-Grundstücke?

Geht ein landwirtschaftlicher Betrieb, der den Vorschriften der Nordwestdeutschen Höfeordnung unterliegt, im Rahmen des Generationswechsels an ein Kind über, steht den übrigen Kindern als weichenden Erben ein Abfindung nach § 12 der Höfeordnung (in Geld) zu. Zusätzlich können für die weichenden Erben Nachabfindungsansprüche nach § 13 der Höfeordnung entstehen, wenn der Hoferbe den Hof oder zum Hof gehörende Grundstücke innerhalb von 20 Jahren nach der Übernahme bzw. nach dem Erbfall veräußert. Die Geschwister können dann vom Hoferben zeitlich gestaffelt einen bestimmten Anteil am erzielten Veräußerungserlös verlangen. Das Thema wird in der Praxis besonders immer dann relevant, wenn einige Flächen des übernommenen Hofes innerhalb der 20-Jahres-Frist z.B. zu Bauland werden.

Um die Nachabfindungsansprüche der Geschwister zu befriedigen, fließt aber in manchen Fällen kein Geld, stattdessen überträgt der Hoferbe ihnen z.B. eine Teilfläche des als Bauland umgewidmeten ehemaligen Betriebsareals, das im Wert in etwa dem entstandenen Nachabfindungsanspruch entspricht. Das Finanzgericht Münster hatte jetzt zu prüfen, ob die Übertragung eines solchen Grundstücks zur Abgeltung des Nachabfindungsanspruchs von weichenden Erben Grunderwerbsteuerpflichtig ist oder von der Grunderwerbsteuer befreit ist. Die Antwort: Die Übertragung ist nicht befreit, weil nach Ansicht des Gerichts keiner der Fälle vorliegt, in denen eine Grundstücksübertragung unter Angehörigen Grunderwerbsteuerfrei ist. So liege beim weichenden Erben bei dieser Lösung weder ein Verzicht auf einen entstandenen Pflichtteilsanspruch noch die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächnisses vor. Auch die übrigen Befreiungsmöglichkeiten nach dem Grunderwerbsteuergesetz sieht das Finanzgericht Münster nicht als gegeben an. Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer soll in solchen Fällen die Höhe des Nachabfindungsanspruchs sein, der durch die Übertragung des Grundstücks abgegolten wird. Die betroffene weichende Erbin will sich mit diesem Ergebnis aber nicht abfinden. Sie hat deshalb Revision zum Bundesfinanzhof beantragt, der jetzt abschließend entscheiden muss.

## Bauland-Verkauf nicht steuerfrei

Wenn Flächen, die früher einmal zu einem aktiv bewirtschafteten landwirtschaftlichen Betrieb gehörten, von den Erben als Bauland teuer verkauft werden, gibt es fast regelmäßig Diskussionen mit dem Finanzamt. Die Erben gehen davon aus, dass sich die Flächen in ihrem „Privatvermögen“ befunden haben, sodass der Verkauf steuerfrei wäre.

Dagegen stufen die Finanzämter die betreffenden Flächen regelmäßig noch als land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen ein – jedenfalls dann, wenn nicht eindeutig nachweisbar ist, dass der frühere Eigentümer irgendwann ausdrücklich die steuerliche Betriebsaufgabe gegenüber dem zuständigen Finanzamt erklärt hat.

Ein solcher Fall landete jetzt auch beim Finanzgericht Münster. Dieser begann 1970, als ein Neffe von seinem Onkel einen kleinen Betrieb mit Hofstelle und ca. 1,6 ha Eigenland erbt. Der Neffe bewirtschaftete den Betrieb zunächst gemeinsam mit seiner Ehefrau im Nebenerwerb weiter, einschließlich 4 ha Zupachtfläche. Anfang der 80er Jahre gab er jedoch gegenüber der Einheitswertstelle des Finanzamts zu Protokoll, dass er künftig nur noch Vieh für den Eigenbedarf halten wolle. Ab diesem Zeitpunkt gab er in seiner Steuererklärung auch keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mehr an, was vom Finanzamt auch nicht beanstandet wurde. Auch als später die Hofstelle und eine Teilfläche veräußert wurde, rührte sich das Finanzamt nicht, sodass die Verkäufe im Ergebnis steuerfrei blieben.

Darauf vertraute nun auch die Ehefrau des Neffen, die nach dessen Tod ein verbliebenes Wiesengrundstück von 3 720 m<sup>2</sup> geerbt und zunächst als Obstgarten für sich genutzt hatte. Nach dem Verkauf dieser Fläche für knapp 200 000 Euro an einen benachbarten Gewerbebetrieb, der expandieren wollte, meldete sich plötzlich das Finanzamt bei der Witwe und stufte den Vorgang als steuerpflichtige Betriebsveräußerung ein.

Zu Recht, entschied das Finanzgericht Münster. Die strittige Fläche sei bis zu ihrer Veräußerung land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen geblieben. Das Finanzgericht folgte damit der strengen Linie, die der Bundesfinanzhof in den vergangenen Jahren entwickelt hat. Danach müssen die Erben, die entsprechende Flächen als steuerliches Privatvermögen behandelt wissen wollen, nachweisen, dass in der Vergangenheit ausdrücklich und unmissverständlich die Betriebsaufgabe gegenüber dem Finanzamt erklärt worden ist. Die Nachweis- bzw. Feststellungslast liege also grundsätzlich bei denjenigen, die eine steuerfreie Grundstücksveräußerung aus dem Privatvermögen erreichen wollen.

Dabei verkennen die münsteraner Finanzrichter nicht, dass der Beweis für Erben häufig schwierig zu führen sein wird, vor allem dann, wenn die entsprechenden Vorgänge schon weit zurückliegen und deshalb auch bei den Finanzbehörden keine entsprechenden Unterlagen bzw. Akten mehr vorliegen. Deshalb genüge es in solchen Fällen, wenn zumindest nachvollziehbare, in sich schlüssige und widerspruchsfreie Anhaltspunkte für eine frühere Betriebsaufgabe-Erklärung vorlägen.

Davon sei im Urteilsfall jedoch nicht auszugehen. Die seinerzeitige Erklärung des Onkels, künftig nur noch Vieh für den Eigenbedarf zu halten, sei erkennbar im Zusammenhang mit der vom Finanzamt eingeleiteten Überprüfung des Wirtschafts- bzw. Einheitswertes erfolgt. Eine ausdrückliche steuerliche Betriebsaufgabeerklärung sei darin nicht zu sehen.

Auch die Tatsache, dass der Fiskus den Verkauf der Hofstelle und weiterer Teilflächen nicht besteuert habe, sei nicht so zu interpretieren, dass er sozusagen „stillschweigend“ von Privatvermögen ausgegangen sei. Und wenn die überlebende Ehefrau des Neffen das Obst von der verbliebenen Wiese nachweislich privat verwertet habe, ändere dies nichts an der ursprünglichen „betrieblichen Verhaftung“ der betreffenden Fläche. Insofern bleibe es dabei, dass die Witwe den Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der betreffenden Fläche an den benachbarten Gewerbebetrieb versteuern müsse.

## Besteuerung einer Aufsichtsrats-Vergütung

Ein süddeutscher Landwirt war Mitglied im Aufsichtsrat der örtlichen Volksbank. Dafür flossen ihm brutto rund 6 000 € zu. Die entsprechende Bescheinigung der Bank fügte er seiner Steuererklärung bei, setzte pauschal aber 50 % der Vergütung als Betriebsausgaben an. Das Finanzamt winkte die Steuererklärung in dieser Form durch, der entsprechende Bescheid wurde bestandskräftig. Später lasen die Beamten in einer Kontrollmitteilung, die bei der Prüfung der Bank angefertigt wurde, dass der Landwirt eine Bruttovergütung in Höhe von 6 000 € erhalten habe. Dies sei eine „neue Tatsache“, argumentierte das Finanzamt, wollte den an sich bestandskräftigen Steuerbescheid wieder aufheben und im Ergebnis die Aufsichtsratsvergütung höher besteuern.

Damit scheiterte es jedoch beim Finanzgericht Baden-Württemberg. Die Höhe der Brutto-Aufsichtsratsvergütung hätte dem Finanzamt bekannt sein können, weil sie aus der entsprechenden Bescheinigung hervorging. Bei ordnungsgemäßer Erfüllung ihrer Ermittlungspflicht wäre den Beamten dann auch nicht verborgen geblieben, dass der Kläger pauschal 50 % der Vergütung als Betriebsausgaben angesetzt habe. Zwar habe der Landwirt dies nicht näher dargelegt und damit seine Mitwirkungspflicht verletzt. Schwerer wiege jedoch die Ermittlungspflichtverletzung des Finanzamtes, sodass der ursprüngliche Steuerbescheid bestehen bleibe und der Landwirt keine Steuern nachzahlen müsse.

---

## Steuerpflicht einer Aufforstungsprämie

Ein rheinischer Land- und Forstwirt, der seine Umsatzsteuer pauschaliert, stellte dem örtlichen Forstamt eine 7500 m<sup>2</sup> große Fläche zur Aufforstung im Rahmen einer naturschutzrechtlichen Ausgleichsmaßnahme zur Verfügung. Dafür erhielt der Landwirt einen Wertausgleich von 2,50 €/m<sup>2</sup>, insgesamt 18750 €. Vertraglich verpflichtete sich der Landwirt die neu angelegte Kultur 10 Jahre lang zu sichern, zu pflegen und bei Bedarf nachzubessern, gegen gesonderte Kostenerstattung.

Bezüglich der Umsatzsteuer wollte der Land- und Forstwirt die Überlassung der Fläche für die Aufforstung wie eine Vermietung oder Verpachtung behandelt wissen. Der erhaltene Wertausgleich in Höhe von insgesamt

18750 € wäre damit umsatzsteuerfrei geblieben. Das hat das Finanzgericht Düsseldorf jedoch abgelehnt. Es liege keine umsatzsteuerfreie Vermietung oder Verpachtung vor. Zwar habe der Landwirt dem Forstamt die betreffende Fläche zur Anlage einer Ersatzaufforstung zur Verfügung gestellt. Hiermit wurde dem Forstamt jedoch nicht das Recht eingeräumt, die Fläche so wie ein Eigentümer oder auch Pächter in Besitz zu nehmen. Vielmehr habe der Landwirt die Fläche selber weiter bewirtschaftet und sei lediglich in der Art der Nutzung des Grundstücks eingeschränkt worden. Insofern handele es sich bei dem vom Forstamt gezahlten Wertausgleich umsatzsteuerrechtlich um eine „sonstige“ Leistung, die dem Umsatzsteuersatz von 19 % unterliegt. Das Finanzgericht hat die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen. Bleibt es bei seiner Entscheidung, müsste der Land- und Forstwirt 19 % Umsatzsteuer aus der erhaltenen Zahlung des Forstamts an sein Finanzamt abführen.

---

## Bewertung mehrjähriger Baumschul-Kulturen

Das Finanzministerium hat die neuen Grundsätze für die vereinfachte Bewertung mehrjähriger Pflanzenkulturen in Baumschulbetrieben veröffentlicht. Danach sind zur Ermittlung des Flächenwerts künftig 4200 €/ha für Flächen bzw. Flächenanteile mit Forstpflanzen anzusetzen; für Flächen bzw. Flächenanteile aller übrigen Pflanzen sind es 8200 €/ha. Werden Pflanzen in Töpfen und/oder Containern erzeugt oder vermarktet, so ist der Flächenwert um 40 % zu erhöhen. Die neuen Werte bzw. Regelungen gelten für fünf Wirtschaftsjahre, erstmals für das Wirtschaftsjahr 2013/14 bzw. das mit dem Kalenderjahr 2014 übereinstimmende Wirtschaftsjahr. Durch die neuen Ansätze kann im Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung ein (zusätzlicher) Gewinn entstehen. Dieser „Mehrgewinn“ muss aber nicht im ersten Jahr in voller Höhe versteuert werden. Vielmehr kann der Baumschulbetrieb in Höhe von maximal 4/5 dieses Gewinns eine steuermindernde Rücklage bilden. Diese Rücklage ist in den folgenden Wirtschaftsjahren mit je mindestens einem Viertel gewinnerhöhend aufzulösen. Auf diese Weise kann der möglicherweise entstehende „Mehrgewinn“ über fünf Jahre verteilt versteuert werden. Der Betrieb kann die gebildete Rücklage, wenn es für ihn steuerlich günstig erscheint, aber auch schneller gewinnerhöhend wieder auflösen.

---

## Gebühren für verbindliche Auskunft

Vor großen Investitionen oder bei komplizierten vertraglichen Gestaltungen möchten Landwirte und andere Unternehmer häufig vorab Klarheit und Sicherheit über die steuerlichen Auswirkungen haben. In diesen Fällen können sie über ihren Steuerberater beim zuständigen Finanzamt eine verbindliche Auskunft beantragen, in der dieses festlegt, wie es den Vorgang steuerlich bewerten wird. Allerdings ist eine solche „verbindliche Auskunft“ gebührenpflichtig. In einer Neuregelung hat die Finanzverwaltung jetzt klargestellt, dass die Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte auf wesentliche und aufwendige Fälle beschränkt werden soll.

Die Gebührenhöhe richtet sich nach dem sogenannten Gegenstandswert. Maßgebend dafür ist die steuerliche Auswirkung, die sich für den (landwirtschaftlichen) Unternehmer aus dem zu beurteilenden Sachverhalt ergibt. Dagegen spielt z.B. die Höhe der geplanten Investitionssumme, die Summe der Betriebsausgaben oder Werbungskosten usw.

keine Rolle. Wer beim Finanzamt eine verbindliche Auskunft beantragt, sollte im Antrag bereits den Gegenstandswert und die für seine Bestimmung maßgeblichen Umstände darlegen. Die Finanzämter sollen diesen Angaben im Regelfall folgen. Eine eigene Ermittlung des Gegenstandswerts durch das Finanzamt ist nur dann geboten, wenn der antragstellende Unternehmer keine Angaben machen kann oder wenn seine Angaben zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führen würden.

Wird vom Antragsteller kein Gegenstandswert angegeben, und ist dieser auch nicht durch eine Schätzung bestimmbar, müssen die Finanzämter eine sogenannte Zeitgebühr berechnen. Diese beträgt 50 € je angefangene halbe Stunde Bearbeitungszeit.

In weniger aufwendigen Fällen, wenn die Bearbeitungszeit weniger als zwei Stunden beträgt, verzichten die Finanzämter auf eine entsprechende Gebühr. Da der Zeitbedarf häufig nicht genau prognostizierbar ist, kann und soll die Festsetzung einer Zeitgebühr immer erst nachträglich, also nach Erteilung der verbindlichen Auskunft erfolgen.

## Streit um Mindestbemessungsgrundlage

Bei Gebäude-Verpachtungen an nahe Angehörige oder zwischen einer Personengesellschaft und einzelnen Gesellschaftern taucht bei der Umsatzsteuer immer das Thema der sogenannten Mindestbemessungsgrundlage auf. Typischer Fall: Der Vater errichtet auf einem seiner Grundstücke z.B. einen neuen Pferdestall und verpachtet diesen anschließend an seinen Sohn, den künftigen Hofnachfolger, der diesen in seinem landwirtschaftlichen Betrieb nutzt. In dem der Vater auf die Umsatzsteuerfreiheit bei der Verpachtung des Gebäudes verzichtet, kann er die vollen Vorsteuern aus der Errichtung des Stalles geltend machen. Im Gegenzug muss er dafür 19 % Umsatzsteuer aus der Pacht, die er vom Sohn für das Gebäude erhält, an das Finanzamt abführen.

Dabei argwöhnen die Finanzämter regelmäßig, dass die zwischen Vater und Sohn vereinbarte Stallpacht zu niedrig sei, mit dem Ziel, dass der Vater weniger Umsatzsteuer abführen muss. Als Messlatte gilt dabei die sogenannte Mindestbemessungsgrundlage. Dazu ermittelt das Finanzamt rein kalkulatorisch die jährlichen Kosten, die sich aus der Abschreibung, dem Unterhalt usw. des verpachteten Stalles ergeben. Liegt die zwischen den Angehörigen oder einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter vereinbarte Pacht niedriger, berechnet das Finanzamt die abzuführende Umsatzsteuer aus dem höheren Wert, also auf Basis der Mindestbemessungsgrundlage.

Jetzt zeigen zwei aktuelle Urteile, dass die Mindestbemessungsgrundlage aber nicht in jedem Fall zwingend anzuwenden ist. Das gilt z.B. dann, wenn der Stallpächter, im Beispiel also der Sohn, mit seinem Betrieb wie im vorliegenden Fall der Regelbesteuerung unterliegt, also die Umsatzsteuer nicht pauschaliert. In einem solchen Fall besteht nach Ansicht des Bundesfinanzhofes nicht die Gefahr, dass sich die beteiligten Angehörigen durch Vereinbarung eine künstlich zu niedrigen oder zu hohen Stallpacht einen steuerlichen Vorteil verschaffen. Denn was die eine Partei in diesem Fall z.B. zu wenig als Umsatzsteuer abführt, kann die andere Seite ihrerseits nicht als Vorsteuer geltend machen. Unter dem Strich entsteht dem Fiskus also kein Schaden. Insofern ist nach Ansicht der höchsten Steuerrichter in diesen Fällen das tatsächlich vereinbarte Pachtentgelt für die Umsatzsteuer zugrunde zu legen, auch wenn dieses niedriger sein sollte als die Mindestbemessungsgrundlage.

In einem anderen Fall ist das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern zu folgendem Ergebnis gekommen: Liegt die zwischen den Angehörigen vereinbarte Gebäudepacht unterhalb der Mindestbemessungsgrundlage, muss zunächst geprüft werden, wie hoch eine marktübliche Pacht für das betreffende Gebäude wäre. Liegt diese zwar über der zwischen den Angehörigen vereinbarten Pacht, aber noch unterhalb der Mindestbemessungsgrundlage, darf das Finanzamt nach Ansicht der Finanzrichter nicht die Mindestbemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer heranziehen, sondern nur die marktübliche Miete bzw. Pacht.

## Altenteilsleistungen und Nießbrauch

Hofübergaben unter Nießbrauchsvorbehalt kommen in der Praxis immer wieder vor. Diese laufen so ab: Der Hof wird zu Lebzeiten auf den Nachfolger übertragen. Die Übergeber behalten sich entweder ein zeitlich befristetes oder aber ein lebenslanges Nießbrauchsrecht am Hof vor. Das heißt: Sie können bis zum festgelegten Zeitpunkt bzw. bis zu ihrem Tod wie ein Eigentümer weiter über den Hof verfügen, ihn selbst bewirtschaften, verpachten usw.

Ist das Nießbrauchsrecht zeitlich befristet, z.B. bis zum Erreichen des 80. Lebensjahres des Übergebers, wird im Rahmen des Übergabe- und Nießbrauchsvertrages regelmäßig auch schon festgelegt, welche Versorgungs- bzw. Altenteilsleistungen der Übergeber nach Ablauf seines Nießbrauchsrechtes erhalten soll. Diese kann der Übernehmer dann steuerlich als Sonderausgaben absetzen – wie bei einer „normalen“ Hofübergabe ohne zwischengeschaltete Nießbrauchsregelung.

Dagegen gibt es gelegentlich Diskussionen mit dem Fiskus, wenn ein lebenslanges Nießbrauchsrecht vereinbart worden ist. Solche Verträge enthalten dann häufig die Klausel, dass die Übergeber jederzeit durch schriftliche Erklärung auf ihr Nießbrauchsrecht verzichten können und dann ebenfalls die schon im Übergabevertrag vereinbarten Altenteils- bzw. Versorgungsleistungen in Kraft treten. Auch in einem solchen Fall knüpfen nach Ansicht des niedersächsischen Finanzgerichts die vereinbarten Altenteilsleistungen unmittelbar an die (zurückliegende) Hofübergabe an, was laut Gesetz die Voraussetzung dafür ist, dass die Altenteilsleistungen beim Übernehmer als Sonderausgaben steuerlich absetzbar sind. Der Zusammenhang zwischen vereinbarten Altenteilsleistungen und Hofübergabe werde jedenfalls nicht dadurch aufgehoben, dass der Zeitpunkt, zu dem das zwischengeschaltete Nießbrauchsrecht endet, nicht von vornherein festgelegt sei, sondern von den Übergebern frei bestimmt werden könne.

Die niedersächsische Entscheidung erging zwar in einem Fall, in dem ein steuerlich aufgegebener, also in das Privatvermögen überführter landwirtschaftlicher Betrieb unter Nießbrauchsvorbehalt an die nächste Generation übergeben wurde. Die Grundsätze dürften in gleicher Weise aber auch für steuerlich noch bestehende landwirtschaftliche Betriebe gelten, unabhängig davon, ob sie „ruhend“ (z.B. verpachtet) oder aktiv bewirtschaftet sind.

Impressum: Ständige Autoren: Stefan Heins, Reinhard Meier, Walter Stalbold, Steuerberater

Schriftleitung: Dipl.-Ing. agr. H.-G. Topüth, Dr. Johanna Garbert, Redaktion top agrar, Postfach 7847, 48042 Münster, Telefon 02501/801-6400

Druck und Vertrieb: Landwirtschaftsverlag GmbH, 48084 Münster, Tel. 02501/801-0