



Steuern agrar

1/13

PERSÖNLICHER INFORMATIONSDIENST FÜR LAND- UND FORSTWIRTE

Gewerbebetriebe – getrennt oder einheitlich?

Immer mehr Landwirte betreiben neben ihrem Betrieb auch verschiedene gewerbliche Aktivitäten, wie z.B. Photovoltaik-Anlage, Direktvermarktung, Maschinendienstleistungen usw. Aus steuerlicher Sicht stellt sich dann die Frage, ob die verschiedenen Aktivitäten jeweils selbstständige Gewerbebetriebe darstellen, oder ob sie zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb zusammenzufassen sind.

Der Vorteil des einheitlichen Gewerbebetriebes: Er benötigt nur eine Buchführung und Bilanz, mögliche Verluste der

einen gewerblichen Aktivität können direkt mit Gewinnen der anderen Sparte verrechnet werden.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes setzt ein einheitlicher Gewerbebetrieb jedoch voraus, dass es sich um gleichartige bzw. sich ergänzende gewerbliche Tätigkeiten handelt. Ist das nicht der Fall, ist von jeweils selbstständigen Gewerbebetrieben auszugehen, auch wenn der Unternehmer diese zusammengefasst hat und mit gemeinsamer Buchführung und Bilanz abwickelt. In diesen Fällen ist nachträglich eine Aufteilung auf die verschiedenen Aktivitäten erforderlich. Vorteil der gesplitteten Lösung: Für jeden selbstständigen Gewerbebetrieb kann der Gewerbesteuer-Freibetrag in Höhe von 24.500 € erneut genutzt werden.

Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten

Noch zu zahlende Einkommensteuern, die sich auf das Todesjahr eines Erblassers beziehen, konnten von den Erben bislang nicht als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden. Die etwas spitzfindige Begründung dafür: Zum Zeitpunkt des Erbfalls sei die Steuer rechtlich noch nicht entstanden. Denn der Erblasser wäre erst nach Ablauf des betreffenden Veranlagungszeitraums verpflichtet gewesen, seine Einkommensteuererklärung abzugeben und erst dann die fälligen Steuern zu bezahlen. So hatte es erst kürzlich das niedersächsische Finanzgericht bestätigt.

Der Bundesfinanzhof hat diese Rechtsprechung jetzt grundlegend geändert. Danach können nunmehr auch Einkommensteuerschulden des Erblassers im Todesjahr als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden. Begründung: Bereits beim Tod des Erblassers stehe kraft Gesetzes fest, dass die Belastung mit Einkommensteuer mit Ablauf des Todesjahres eintreten wird. Insofern rührt sie auch eindeutig vom Erblasser her, was laut Gesetz die Voraussetzung für den Abzug als Nachlassverbindlichkeit ist. Dass die Steuerschuld erst später festgesetzt werde, sei ohne Belang.

Wurde der Erblasser zusammen mit seinem Ehegatten zur Einkommensteuer veranlagt, gilt folgendes: Die gemeinsamen Einkünfte sind im Wege von fiktiv getrennten Veranlagungen aufzuteilen, das gleiche gilt für die daraus resultierende Steuerschuld. Der auf den verstorbenen Ehegatten entfallende Anteil kann dann als Nachlassverbindlichkeit von den Erben abgezogen werden. Die neue Rechtsprechung ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Erbengemeinschaft und Grunderwerbsteuer

Wenn sich eine Erbengemeinschaft auseinandersetzt und dabei Grundstücke aus dem gemeinsamen ererbten Vermögen an einen der Erben übertragen werden, fällt dafür keine Grunderwerbsteuer an. Durch diese Befreiung soll die Auseinandersetzung von Erbengemeinschaften steuerlich erleichtert werden.

Diese Grunderwerbsteuer-Befreiung gilt aber, anders als vielfach vermutet, nicht, wenn Grundstücke bereits vor dem Erbfall, also im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, übertragen wurden und nach dem Erbfall in die Auseinandersetzung einbezogen werden. Das hat kürzlich das Finanzgericht Schleswig-Holstein in einem rechtskräftigen Urteil unterstrichen.

Im Urteilsfall hatte die Mutter ihren beiden Töchtern zu gleichen Teilen zwei Grundstücke unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen. Nach dem Tod der Mutter setzten sich die beiden Töchter insgesamt auseinander, wobei eine von ihnen das Alleineigentum am Grundstück erhielt. Für diesen Vorgang – Erwerb des halben Miteigentums am Grundstück – setzte das Finanzamt die entsprechende Grunderwerbsteuer fest.

Zu recht, wie das Finanzgericht bestätigte. Das strittige Grundstück habe nicht zum Nachlass der Mutter gehört, sondern sei durch die vorweggenommene Übertragung an die beiden Töchter zu deren Bruchteileigentum geworden. Es lag also kein gemeinschaftliches Vermögen der Erbengemeinschaft vor, was Voraussetzung wäre, um bei dessen Teilung die Grunderwerbsteuerbefreiung in Anspruch nehmen zu können.

Bewertung leerstehender Wirtschaftsgebäude

In land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, die nicht mehr selbst bewirtschaftet werden, findet man häufig folgende Konstellation vor: Die Flächen sind (parzellierte) verpachtet, die Wirtschaftsgebäude stehen ganz oder teilweise leer, dagegen werden die Wohngebäude weiterhin eigengenutzt. In diesen Fällen scheiden zwar das oder die Wohngebäude aus dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen aus und werden als Grundvermögen bewertet. Dagegen gehören die nicht mehr genutzten Wirtschaftsgebäude nach der Rechtsprechung vielfach weiterhin zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, was sich u.a. günstig bei der Grundsteuer auswirkt. Außerdem fallen sie unter die sogenannten Verschonungsregelungen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Die Finanzverwaltung will jetzt diese Zugehörigkeit nicht mehr genutzter Wirtschaftsgebäude zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen stärker einschränken. So soll die Zugehörigkeit z.B. dann verneint werden, wenn sich Gebäude und Betriebsvorrichtungen in einem Zustand befinden, der die Wiederaufnahme einer üblichen landwirtschaftlichen Produktion nicht mehr möglich erscheinen lässt. Wenn der ehemalige landwirtschaftliche Betrieb steuerlich aufgegeben wurde, soll dies ein weiteres Indiz dafür sein, dass die Gebäude den Bezug zur Flächenbewirtschaftung verloren haben und damit bewertungsrechtlich nicht mehr einem (verpachteten) Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dienen. Wie aus einer Verfügung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe hervorgeht, will die Finanzverwaltung offenbar verstärkt eigene landwirtschaftliche Sachverständige beauftragen, diese Frage bei nicht mehr land- und forstwirtschaftlich genutzten Hofstellen bzw. leerstehenden Wirtschaftsgebäuden vor Ort durch Inaugenscheinnahme zu überprüfen.

Vermietungsabsicht bei Wohnungs-Leerstand

Wenn Landwirte Wohnraum bzw. Wohnungen vermieten, sind zeitweilige Leerstände nicht ungewöhnlich. Die Kosten, die in der Zeit des Leerstands für die Wohnung anfallen, können steuerlich als Werbungskosten geltend gemacht werden. Voraussetzung ist jedoch stets, dass die ernsthafte Absicht der Vermietung und der Erzielung von Mieteinkünften unverändert fortbesteht. Je länger ein Leerstand dauert, desto kritischer wird die Finanzverwaltung bei der steuerlichen Anerkennung der Werbungskosten. Der Eigentümer muss dann nachweisen, dass er ernsthafte Bemühungen unternommen hat, einen passenden Mieter

für das Objekt zu finden. Wie er dabei im Einzelfall vorgeht, steht dem Vermieter frei. Auch wenn er verschiedentlich auf „Mietgesuche“ in örtlichen Zeitungen reagiert, kann dies als ernsthafte Vermietungsbemühung gewertet werden.

Sind die Bemühungen über längere Zeit erkennbar nicht erfolgreich, muss der Vermieter diese nach Ansicht des Bundesfinanzhofes aber nachweisbar ausweiten und intensivieren, z.B. auch durch Einschaltung eines Maklers. Sonst droht die steuerliche Aberkennung der Werbungskosten für die leerstehende Wohnung. Im Einzelfall ist es nach Ansicht der höchsten Steuerrichter einem Eigentümer auch zuzumuten, Zugeständnisse z.B. bei Miethöhe und -dauer zu machen, um zum Vertragsabschluss zu gelangen.

Jeder Betriebs-Pkw mit Privatanteil?

Auch wenn in einem Betrieb neben einem oder mehreren Betriebs-Pkw noch weitere Fahrzeuge im Privatvermögen vorhanden sind, verlangt die Finanzverwaltung für jeden Betriebs-Pkw die Ermittlung eines Privatanteils auf Basis der 1 %-Regelung. Sie beruft sich dabei regelmäßig auf den „ersten Anschein“, der dafür spreche, dass auch die Betriebs-Pkw zumindest gelegentlich für private Zwecke genutzt würden. Diesen „ersten Anschein“ kann der betroffene Unternehmer aber im Einzelfall entkräften. Dazu muss er nicht lückenlos nachweisen, dass der betreffende Betriebs-Pkw nicht privat genutzt wurde. Nach einem neuen Bundesfinanzhof-Urteil reicht es vielmehr aus, wenn er

aufgrund der betrieblichen und familiären Situation glaubhaft machen kann, dass entgegen der allgemeinen Erfahrung eine private Mitbenutzung des betrieblichen Pkw nicht anzunehmen ist.

Dieser „Gegenbeweis“ gelang im Urteilsfall dem betroffenen Unternehmer. Dieser verfügte über einen Betriebs-Pkw sowie zwei weitere private Pkw. Die Familie hatte fünf minderjährige Kinder, so dass neben dem Steuerpflichtigen nur dessen Ehefrau die Fahrzeuge mit nutzen konnte. Die beiden Privatautos waren in etwa gleichwertig wie der betriebliche Pkw und als Kombis für Fahrten mit mehreren Kindern sogar besser geeignet. Deshalb muss in diesem Fall für den Betriebs-Pkw kein Privatanteil in Höhe von monatlich 1 % des inländischen Listenpreises angesetzt werden.

Pickup-Fahrzeuge: Lkw oder Pkw?

Pickup-Fahrzeuge mit Doppelkabine sind bei der Kraftfahrzeugsteuer regelmäßig als Pkw und nicht als Lkw einzustufen, wenn ihre Ladefläche kleiner oder nur geringfügig größer als die für die Personenbeförderung vorgesehene Fläche ist. Das hat kürzlich der Bundesfinanzhof entschieden. Im Urteilsfall umfasste die Ladefläche – einschließlich der Radkästen – eine Fläche von 2,86 m², die Personenkabine 2,81 m². Dies reiche nicht aus, um den Pickup als Lkw einzustufen, der vorwiegend für die Lastenförderung bestimmt sei. Vielmehr lasse das äußere Erscheinungsbild des Fahrzeugs und die „CrewCab“ mit vier Türen, fünf vollständigen Sitzen und vollständiger Verglasung der Personenkabine auch bei einer rechnerisch etwas größeren Ladefläche das Fahrzeug als Pkw erscheinen. Auch die für einen Pkw übliche Motorisierung und die Höchstgeschwindigkeit von 130 km/h ließen in diesem Fall den Schluss zu, dass der Pickup nicht vorwiegend zum Transport von Gütern, sondern von Personen geeignet und bestimmt sei.

Grundstücksverkauf mit Bodenschatz

Werden land- oder forstwirtschaftliche Flächen verkauft, in denen sich ein Bodenschatz (Kalkvorkommen) befindet, kann der Bodenschatz steuerlich als selbstständiges Wirtschaftsgut einzustufen sein, sofern der Käufer diesen abbauen will. Diese für den Verkäufer u.U. steuerlich günstige Lösung verweigerte aber das Finanzgericht

Baden-Württemberg einem dortigen Landwirt. Der Grund: Ein Abbau des Kalkvorkommens durch den Erwerber war nicht geplant. Vielmehr wollte der Käufer das erworbene Grundstück samt Bodenschatz als Tauschgabe für andere Grundstücke nutzen. Dies reiche aber nicht aus, den Bodenschatz als selbstständiges Wirtschaftsgut anzusehen – auch wenn das Vorhandensein des Bodenschatzes in diesem Fall den Wert des Grundstücks besonders erhöhte, weil dieses für den Tausch mit anderen Bodenschatz-Flächen genutzt werden sollte.

Pachtverträge zwischen nahen Angehörigen

Pacht- und sonstige Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nur dann steuerlich anerkannt, wenn diese zivilrechtlich wirksam zustande gekommen sind, inhaltlich einem Fremdvergleich standhalten und auch bei ihrer Durchführung keine gravierenden Mängel oder Abweichungen festgestellt werden. An diesen Vorgaben scheiterte ein Pachtvertrag zwischen zwei Eheleuten, bei der die Pächterin (Ehefrau) den vereinbarten Pachtzins nur unregelmäßig und nicht vollständig auf das Konto des Ehegatten überwiesen hatte. Diese mangelhafte Vertragsdurchführung halte einem Fremdvergleich nicht stand, erklärte das Finanzgericht Köln. Sie führe insgesamt zur Nichtanerkennung des Pachtvertrages. Die Folge: Die Pachtzahlungen können steuerlich nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden. Auch die Aussage, die ausstehenden Pachtverbindlichkeiten seien später in ein Darlehen umgewandelt worden, half dem Ehepaar nicht mehr aus dieser Klemme. Erstens sei dies nicht schlüssig nachgewiesen worden, außerdem könne eine solche Umwandlung von ausstehenden Forderungen steuerlich nur anerkannt werden, wenn sie nicht z.B. in Folge einer Notlage erfolgt sei, sondern auf dem freien Entschluss des jeweiligen Gläubigers (hier Verpächter) beruhe.

Kein EW-Zuschlag für Hengsthaltung

Eine landwirtschaftliche Pferdezüchterin hielt neben eigenen Stuten und Jungpferden auch zwei Deckhengste, deren Samen aber über eine fremde Deckstation vermarktet wurde. Die Finanzverwaltung setzte für die Deckhengste einen Einheitswertzuschlag fest (Einzelertragswert), was vom Finanzgericht Münster jedoch abgelehnt wurde. Nach dessen Auffassung fällt die Pferdehaltung in der von der Züchterin betriebenen Form einschließlich der Deckhengsthaltung unter die „landwirtschaftliche Nutzung“ im Sinne des Bewertungsgesetzes. Die Klägerin verfüge über eine ausreichende Flächen- und Futtergrundlage. Allein die Tatsache, dass im Rahmen der landwirtschaftlichen Pferdezucht ein

besonders erfolgreiches Zuchttier (Deckhengst) gehalten werde, rechtfertige nicht die Annahme einer „sonstigen“ Nutzung, die das Finanzamt berechtigen würde, für die Erträge aus der Samenvermarktung der Deckhengste einen (höheren) Einzelertragswert festzusetzen.

Zwar wäre eine normale Besamungsstation als „Nebenbetrieb“ einzustufen, der innerhalb der Einheitsbewertung als „sonstige landwirtschaftliche Nutzung“ zu erfassen wäre. Die von der Pferdezüchterin praktizierte Deckhengsthaltung und Samenvermarktung sei jedoch nicht mit einer Besamungsstation vergleichbar. Deshalb gehöre sie in diesem Fall bewertungsrechtlich zum Bereich der Urproduktion und damit direkt zur landwirtschaftlichen Nutzung. Um zu einer bundesweit einheitlichen Klärung dieser Frage zu kommen, hat das Finanzgericht die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen.

Umstrukturierung von Personengesellschaften

Bei landwirtschaftlichen Personengesellschaften (z.B. GbR oder KG) können sich Flächen, Gebäude, Maschinen usw. entweder im Eigentum der Gesellschaft selbst befinden (Gesamthand), oder sie gehören einzelnen Gesellschaftern (Sonderbetriebsvermögen). In der Praxis kommt es immer wieder vor, dass Gesellschaften umstrukturiert werden müssen oder sich auflösen. In diesem Zusammenhang werden häufig Wirtschaftsgüter (z.B. Maschinen) hin und her übertragen, z.B. aus dem Eigentum der Gesellschaft in das Vermögen eines Gesellschafters und umgekehrt.

Sofern diese Übertragung unentgeltlich erfolgt, ging die Finanzverwaltung auch bisher schon davon aus, dass durch die Übertragung keine stillen Reserven aufgedeckt werden, sondern die Buchwerte fortgeführt werden können. Sobald mit der Übertragung jedoch eine Gegenleistung verbunden war, sollte dies nicht mehr gelten, sondern eine Aufdeckung der stillen Reserven erfolgen. Beispiel: Es besteht eine Zweier-GbR. Einer der Gesellschafter überführt einen Schlepper, den er bisher in seinem Einzelbetrieb nutzte, in das Gesamthandsvermögen der GbR, die dafür im Gegenzug die noch laufende Schlepperfinanzierung mitübernimmt. Dann liegt, so sah es der Fiskus bisher, eine Teilentgeltlichkeit vor, mit der Folge, dass mit der Übertragung des Schleppers die stillen Reserven aufgedeckt und somit steuerpflichtig wurden.

Jetzt hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass solange keine Gewinnrealisierung erfolgt, wie die Gegenleistung nicht höher als der jeweilige Buchwert ist. Beispiel: Der übertragene Schlepper hatte einen Buchwert von 30 000 €. Die von der GbR zu übernehmende Finanzierung lief noch über 20 000 €. Sie ist also nicht höher als der Buchwert, deshalb werden laut Bundesfinanzhof keine stillen Reserven aufgedeckt, es tritt keine Gewinnrealisierung ein.

Fazit: Mit seinen jüngsten Entscheidungen hat der Bundesfinanzhof einige weitere Steuerfallen bei der Umstrukturierung und Auflösung von landwirtschaftlichen Personengesellschaften entschärft. In bestimmten Fällen wird dadurch auch die Gestaltung des Generationswechsels steuerlich erleichtert.

§ 6 b-Wahlrecht bei mehreren Betrieben

Landwirte mit mehreren Betrieben müssen aufpassen, wenn sie in einem Betrieb eine § 6 b-Rücklage bilden (z.B. nach einem Landverkauf), die steuerbegünstigte Reinvestition aber in einem anderen Betrieb erfolgen soll. Sobald in diesem die begünstigten Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt werden, muss die § 6 b-Rücklage vom veräußernden in den anderen Betrieb überführt werden, unter zeitgleicher Übertragung der stillen Reserven auf das oder die Reinvestitionsobjekte. Wird dies versäumt, bleibt die § 6 b-Rücklage bestehen und wird fortgeführt, weil damit das steuerliche Wahlrecht wirksam ausgeübt wurde. Das hat kürzlich der Bundesfinanzhof entschieden. Eine nachträgliche Lösung des Problems (Übertragung der stillen Reserven in den zweiten Betrieb) ist dann nur noch eingeschränkt im Rahmen der Vorschriften für Bilanz-Änderungen zulässig.

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

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

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

Trotz sorgfältiger Prüfung der Angaben kann eine Gewähr für die Richtigkeit nicht übernommen werden. – Nachdruck verboten.