

Scholl + Partner, Luitpoldstraße 6 · 86830 Schwabmünchen

Standort Schwabmünchen
Luitpoldstraße 6
86830 Schwabmünchen
Telefon 08232 9634-0
Telefax 08232 9634-50

Standort Augsburg
Schertlinstraße 17 A
86159 Augsburg
Telefon 0821 34349-60
Telefax 0821 34349-66

Standort Buttenwiesen
Lärchenweg 5
86647 Buttenwiesen
Telefon 08274 31057-70
Telefax 08274 31057-69

Standort Meitingen
Schloßstraße 2b
86405 Meitingen
Telefon 08271 8001-0
Telefax 08271 8001-29

www.scholl-partner.de
info@scholl-partner.de

Im Juni 2025
KBL 84/25

Sehr geehrte Damen und Herren,

der heutige Kundenbrief startet mit zwei aktuellen Entscheidungen von Finanzgerichten, die Altenteilerwohnungen bzw. -verträge betreffen und jeweils zugunsten der Kläger ausgefallen sind. Letzteres gilt auch für ein Urteil des FG Düsseldorf zur steuerfreien Übertragung eines Betriebs unter Zurückbehaltung eines Grundstücks. Weitere Themen sind u.a. Durchschnittssatzbesteuerung und Kfz-Steuer.

Mit freundlicher Empfehlung und besten Grüßen

Altenteilerwohnung: Abgrenzung von Landarbeiterwohnung und steuerfreie Entnahme

Mit dem Versuch eines Betriebsprüfers, die steuerfreie Entnahme einer Altenteilerwohnung zum 31.12.1998 durch Annahme eines Arbeitsverhältnisses mit der Berechtigten und Umqualifizierung in eine zum notwendigen Betriebsvermögen gehörende Landarbeiterwohnung auszuhebeln, musste sich jüngst das FG Bremen befassen.

Die Klägerin hatte den landwirtschaftlichen, an ihren Ehemann verpachteten Betrieb von ihrem Vater geerbt und das Pachtverhältnis fortgeführt. Ihre Mutter lebte danach weiterhin in dem bislang schon bewohnten Gebäude auf dem Hof. Ihr wurden durch notariellen Vertrag ein lebenslängliches, unentgeltliches Wohnrecht auf dem Hofgrundstück und ein lebenslängliches – später dennoch aufgehobenes – Rentenrecht eingeräumt. Weiterhin verpflichtete sich die Erbin zu diversen Pflegeleistungen bei Krankheit und im Alter der Mutter sowie dazu, über das Hofgrundstück nicht ohne Zustimmung der Mutter zu verfügen. Das Finanzamt stufte die Mutter unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten als Arbeitnehmerin (Betriebsleiterin) sowie die ihr zur Verfügung gestellte Wohnung als Landarbeiterwohnung und damit notwendiges Betriebsvermögen ein, weil die Mutter nicht

als Altenteilerin anzusehen sei. Nach deren Tod könne deren Wohnung daher nicht steuerfrei entnommen werden; vielmehr sei ein Entnahmeertrag anzusetzen.

Dem ist das FG Bremen mit folgenden Argumenten entgegengetreten:

- Bei dem Wohngebäude samt Grund und Boden handelt es sich grundsätzlich um ein entnahmefähiges Wirtschaftsgut, das zunächst dem Betriebsvermögen der Klägerin zuzurechnen war. Allerdings ist es zum Ende des Veranlagungszeitraums 1998 steuerfrei aus dem Betriebsvermögen entnommen worden und gehört seither zum Privatvermögen der Klägerin.
- Das von der Mutter genutzte Wohngebäude war nach dem Tod des Vaters als Altenteilerwohnung anzusehen. Es wurde im Veranlagungszeitraum 1986 und über den 31.12.1998 hinaus bis zu deren Tod durch die Mutter der Klägerin als Altenteilerin genutzt. Hieraus ergibt sich die Zugehörigkeit des Gebäudes zum notwendigen Betriebsvermögen der Klägerin bis zum 31.12.1998 und – mangels früherer Abwahl der Nutzungswertbesteuerung – die steuerfreie Entnahme zu diesem Zeitpunkt.

- Dass im Rahmen der Hofübergabe von einer Generation auf die nächste die weichende Generation auch nach der Hofübergabe in gewissem Umfang auf dem Hof mithilft, entspricht der Üblichkeit. Eine Arbeitnehmerstellung der Mutter der Klägerin ergibt sich hieraus indes nicht; weitere Anhaltspunkte für eine Arbeitnehmerstellung waren auch sonst nicht ersichtlich.

Altenteilerverträge: Anerkennung, Änderbarkeit und tatsächliche Durchführung

Unter dieser Überschrift wurde bereits in KLB 78/22 eine Entscheidung des BFH zur Anerkennung von Altenteilerverträgen vorgestellt, in welcher der Senat nicht in der Sache entschieden, sondern diese an das FG Niedersachsen zurückverwiesen hatte. Diesem hatte der BFH u.a. aufgegeben zu prüfen, ob

- es sich bei einer Erhöhung der monatlichen Barzahlung 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.

Dem ist das FG Niedersachsen nun mit folgendem Ergebnis nachgekommen:

- Zahlungen eines versorgungsvertraglich geschuldeten monatlichen Baraltenteils sind auch dann steuerlich anzuerkennen, wenn bereits vor dem Vertragsschluss regelmäßig gleich hohe Zahlungen geleistet worden sind, sofern keine Anhaltspunkte für eine andere Rechtsgrundlage als eine Schenkung für die früheren Zahlungen ersichtlich und die fortgesetzten Zahlungen durch den Versorgungsvertrag lediglich auf eine formelle schuldrechtliche Grundlage gestellt worden sind.
- Die Überweisung des Baraltenteils über das Konto der Ehefrau des Zahlungsverpflichteten stellt eine unschädliche Zahlungsmodalität dar, wenn der Zahlungsverpflichtete seiner Ehefrau den Betrag noch vor Fälligkeit des Baraltenteils erstattet.
- Liegen keine anderweitigen Anhaltspunkte vor, stellt das bloße Unterlassen der vertraglich vereinbarten Erhöhung des monatlichen Baraltenteils kein Indiz für eine Abkehr von der vertraglichen Vereinbarung dar. Vielmehr ist darin eine Fortführung des ursprünglichen Rechtsbindungswillens zu sehen, bei der lediglich die Durchführung versehentlich nicht zum vertraglich geschuldeten Zeitpunkt aktualisiert wurde.
- Dauerhafte Überzahlungen des monatlichen Baraltenteils sind für die steuerliche Anerkennung des vertraglich geschuldeten Teils des Baraltenteils unschädlich, wenn die vertraglich veranlasste Zahlung aus privaten Gründen erhöht wurde, da diese den Charakter des vertraglich geschuldeten Teils nicht ändert.
- Der Wert eines Wohnrechts ist in Höhe der fiktiven Jahresmiete zu berücksichtigen. Diese Bewertung wirkt sich jedoch nicht auf die Höhe des Sonderausgabenabzugs aus, weil der Abzug auf die tatsächlichen Aufwendungen beschränkt ist.

Grundvermögen: Verpachtetes Abbau- und Rekultivierungsland trotz Rekultivierungspflicht

Bewertungsrechtlich rechnen insbesondere Grund und Boden, Gebäude sowie sonstige Bestandteile zum Grundvermögen, soweit es sich nicht um land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder um Betriebsgrundstücke handelt. Nur in den beiden letztgenannten Fällen kann die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG beansprucht werden. Vor diesem Hintergrund hat das FG Münster entschieden, dass verpachtetes Abbau- und Rekultivierungsland nicht dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft des Verpächters, sondern dessen Grundvermögen zuzuordnen ist. Dies gilt auch dann, wenn es aufgrund einer Verpflichtung zur späteren Rekultivierung dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft des Verpächters dauerhaft zu dienen bestimmt ist und deswegen grundsätzlich die Voraussetzungen für eine Zuordnung zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen erfüllt sind. Das FG begründet seine Entscheidung, gegen die Revision eingelegt wurde, wie folgt:

- Das Abbau- und Rekultivierungsland erfüllt zwar die Voraussetzungen für eine grundsätzliche Zuordnung zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, weil es aufgrund der Rekultivierungspflicht trotz des Abbaus dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauerhaft zu dienen bestimmt ist. Dieser Zuordnung steht aber § 158 Abs. 4 Nr. 1 BewG entgegen.
- Nach dieser Vorschrift gehört Grund und Boden, der nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dient, nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen. Dieses Vermögen wird ausnahmsweise für Zwecke der Bedarfsbewertung aus dem Betrieb herausgelöst.
- Die Rechtsprechung des BFH zur Einheitsbewertung, wonach es für die Zuordnung zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen ausreicht, dass die Rekultivierung und Rückführung in die land- und forstwirtschaftliche Nutzung vorgesehen sind, solange die Wiederaufnahme der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung geplant ist, ist auf die Regelung des § 158 Abs. 4 Nr. 1 BewG nicht übertragbar.
- Der Wortlaut der Vorschrift verweise auf eine „Dauer“ bzw. einen „dauernd“ angelegten Zweck, weshalb das Stichtagsprinzip des § 11 ErbStG zu berücksichtigen ist, es also allein auf die konkrete Nutzung am Stichtag ankommt. Schädlich ist daher die „aktive“ Nutzung für nicht land- und forstwirtschaftliche Zwecke.

Steuerbegünstigt: Betriebsübertragung unter Zurückbehaltung eines Grundstücks

Wird ein Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Inhabers die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben. Dabei macht es keinen Unterschied, ob der übertragene Betrieb aktiv betrieben oder als ruhender Betrieb verpachtet wurde. Der Rechtsnachfolger ist an diese Werte gebunden. Infolge der Buchwertfortführung werden die stillen Reserven nicht aufgedeckt, sondern auf den Betriebsübernehmer übertragen, wenn der Betrieb als organisatorische Einheit erhalten bleibt. Dies setzt voraus, dass alle wesentlichen Teile des Betriebsvermögens auf den Betriebsübernehmer übergehen.

Die Flächen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs stellen im Regelfall wesentliche Betriebsgrundlagen dar;

sie müssen daher bei der Übergabe des Hofes grundsätzlich mitübertragen werden. Allerdings wird der Zurückbehalt kleinerer Flächen in der Rechtsprechung und Literatur als unschädlich angesehen, wobei großteils auf eine Grenze von 10% abgestellt wird. Dagegen können – so das FG Düsseldorf in einem aktuellen, rechtskräftigen Urteil – auch größere Flächen steuerunschädlich zurückbehalten werden, sofern sie keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen.

Dies betrifft vor allem Flächen, bei denen objektiv keine Eigenbewirtschaftung mehr möglich ist, weil ein Grundstück nicht (mehr) zum konkreten Betriebszweck passt oder weil eine landwirtschaftliche Nutzung des Grundstücks nicht mehr möglich ist. Letzteres gilt z.B. für unfruchtbares Brachland, naturschutzrechtlich geschützte Flächen oder mit Schadstoffen kontaminierte Grundstücke. Selbst wenn eine eigenbetriebliche Nutzung zwar objektiv noch möglich wäre, aber seit erheblicher Zeit nicht (mehr) stattgefunden hat, kann die Zugehörigkeit eines Grundstücks zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zu verneinen sein.

So verhielt es sich auch bei dem im Streitfall betroffenen Grundstück, einer Weidefläche von 25.180 qm, die ehemals in Zusammenhang mit Viehhaltung genutzt, seit einer Umstrukturierung des Betriebs zum Ackerbau vor rund 30 Jahren aber an einen fremden Dritten verpachtet worden war. Diese Fläche hatte der Betriebsübergeber zurückbehalten, um sie auf seine Tochter zu übertragen. Nur insoweit fiel ein Entnahmegewinn in Höhe von rund 38.620 € an; das Finanzamt hatte ursprünglich rund 318.500 € angesetzt.

Durchschnittssatzbesteuerung: Anwendung bei nachhaltiger Tierzucht

Ein Putenmastbetrieb beteiligte sich im Jahr 2018 an einem Programm zur Förderung einer tiergerechten und nachhaltigen Fleischerzeugung. In diesem Zusammenhang verpflichtete sich der Betrieb dazu, über die gesetzlichen Vorgaben hinausgehende Anforderungen und Qualitätsstandards einzuhalten. Dazu rechneten u.a. zusätzliche Beschäftigungsmöglichkeiten für die Puten, ein vergrößertes Platzangebot sowie die Beteiligung an Stallklima- und Tränkwasserprüfungen. Die Umsetzung der kompletten Maßnahmen musste dokumentiert und nachgewiesen werden. Deren Einhaltung wurde geprüft; an den Kosten für Prüfung, Verwaltung und Organisation musste sich der Mastbetrieb beteiligen. Diese Leistungen wurden gesondert vergütet und der Regelbesteuerung mit anteiligem Vorsteuerabzug unterworfen, wohingegen sonst die Durchschnittssatzbesteuerung angewendet wurde. Das Finanzamt versagte jedoch den Vorsteuerabzug, wurde darin vom FG Baden-Württemberg bestätigt, aber letztlich vom BFH korrigiert.

Wenn sich ein die Durchschnittssatzbesteuerung anwendender Tierzuchtbetrieb gegen Entgelt dazu verpflichtet, über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehende Bedingungen für eine tiergerechte und nachhaltige Fleischerzeugung einzuhalten, liegt laut BFH insoweit ebenfalls eine Leistung nach § 24 Abs. 1 UStG vor. Der Mastbetrieb hat typische Leistungen eines landwirtschaftlichen Betriebs erbracht. Es kommt nicht darauf an, dass die nach dem Programm erbrachten Leistungen nur einen Teilbereich verbesserter Haltungsbedingungen betrafen und eigenen Interessen dienten. Denn die Leistungen bestanden darin, statt einer „normalen“ Putenmast eine über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehende,

tiergerechte Mast zu betreiben, was aber nichts am Vorliegen des Hütens, Züchtens und Mästens von Geflügel geändert hat.

Auch das Kriterium der Leistungsverwendung beim Empfänger für land- oder forstwirtschaftliche Zwecke ist erfüllt. Dieses bezieht sich darauf, dass landwirtschaftliche Dienstleistungen bei richtlinienkonformer Auslegung „normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen“ müssen. Hieraus folgt, dass es nicht ausnahmslos auf eine unmittelbare Verwendung für land- oder forstwirtschaftliche Zwecke beim Empfänger ankommt. Die Teilnahme an dem Programm hat zur Erzeugung beigetragen; es wurden keine weitergehenden Zwecke verfolgt, als die Art und Weise der landwirtschaftlichen Produktion bei der Klägerin zu beeinflussen. Damit entfällt das Erfordernis einer eigenständigen Empfängerverwendung, so dass die Leistung der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegt.

Kfz-Steuerbefreiung: Wegfall bei gewerblicher und landwirtschaftlicher Nutzung

Bereits in KLB 82/24 wurde über eine Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg berichtet, nach der eine Personengesellschaft, die Getreide anbaut und eine Biogasanlage betreibt, keinen Anspruch auf die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG für Anhänger hat, mit denen sie das Getreide sowohl zu Abnehmern als auch zur Biogasanlage transportiert. Bei dieser Konstellation lag laut FG keine ausschließliche Verwendung von Anhängern „in“ einem oder „für“ einen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb vor.

Der BFH hat diese Entscheidung zwischenzeitlich bestätigt. Nach § 3 Nr. 7 KraftStG ist von der Kfz-Steuer das Halten von Kraftfahrzeuganhängern befreit, solange diese ausschließlich in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben oder zu Beförderungen für land- oder forstwirtschaftliche Betriebe verwendet werden, wenn diese Beförderungen in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb beginnen oder enden. Hierbei handelt es sich um eine verwendungsbezogene Steuerbefreiung zur Begünstigung der Transporte der Land- und Forstwirtschaft, nicht von gewerblichen Unternehmen. Diese Begünstigung soll laut Gesetzgeber so weit als möglich auf die Land- und Forstwirtschaft beschränkt bleiben.

Eine spezielle kraftfahrzeugsteuerrechtliche Definition eines landwirtschaftlichen Betriebs existiert nicht. In der Rechtsprechung wird daher auf bewertungsrechtliche Regelungen und allgemeine Grundsätze zurückgegriffen, auch wenn diese für die Kraftfahrzeugsteuer nicht bindend sind. Ertragsteuerlich liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor, wenn in einer Biogasanlage Strom gewonnen und gegen Entgelt an einen Energieversorger geliefert wird. Die Personengesellschaft hat danach mit dem Betrieb der Biogasanlage unstrittig einen Gewerbebetrieb unterhalten.

Da die Kfz-Steuerbefreiung allein den Zusammenhang zwischen der Verwendung eines Fahrzeugs und der land- oder forstwirtschaftlichen Tätigkeit betrachtet, ist keine zwingende Übernahme aller bewertungs- und einkommensteuerrechtlichen Abgrenzungsregeln geboten. Die Steuerbefreiung knüpft nicht an die Rechtsform des Steuerschuldners, sondern an den Zusammenhang zwischen der Verwendung des betreffenden Fahrzeugs und der privilegierten land- oder forstwirtschaftlichen Tätigkeit an. Daher kommt es nicht darauf an, ob und aus welchem Grund eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt. Es macht folglich auch keinen Unterschied, ob die landwirtschaft-

liche Tätigkeit von einem Einzelunternehmer bzw. von einer Personen- oder einer Kapitalgesellschaft ausgeübt wird.

Es kommt weiterhin nicht darauf an, dass die Beförderung unter fremden Dritten dem landwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen wäre, solange nicht zivilrechtlich vereinbart wurde, dass die Beförderung im Auftrag des Erwerbers der Produkte erfolgt. Denn diese Zuordnung versagt dann, wenn demselben Rechtsträger der gewerbliche und der landwirtschaftliche Betrieb zugeordnet ist, da er mit sich selbst keine schuldrechtlichen Verträge schließen kann.

Kfz-Steuerbefreiung: Wildanhänger als Sonderfahrzeug nach § 3 Nr. 7 KraftStG

Ein zum Transport größerer Mengen erlegten Wildes – 50 bis 100 Wildschweine und Rehe – angeschaffter Anhänger mit einem zulässigen Gesamtgewicht von 3,5 Tonnen kann dagegen laut FG Sachsen-Anhalt nach § 3 Nr. 7 KraftStG von der Kraftfahrzeugsteuer befreit werden.

Das Fahrzeug war eigens für diesen Zweck mit einem besonderen Aufbau versehen worden und ermöglichte es, das erlegte Wild mobil zu versorgen, hygienisch abzusichern sowie hängend zu transportieren. Die Steuerbefreiung wurde dennoch mit der Begründung abgelehnt, das Fahrzeug werde nicht in der innerdienstlichen Liste der Behörde für begünstigte Fahrzeuge geführt und sei auch nicht zur ausschließlichen Verwendung in der Land- und Forstwirtschaft bestimmt. Dem hielt das FG entgegen, dass

- es sich um ein Sonderfahrzeug im Sinne der Vorschrift handle,
- der Fahrzeughalter unstrittig einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalte, der nach § 13 EStG auch die Jagd einschließe,
- eine andere Verwendung des Fahrzeugs als die zur Jagd bauartbedingt ausgeschlossen sei, es könne weder in Zusammenhang mit einer Gehegewildhaltung noch für andere Tiertransporte eingesetzt werden.

Fortgeschrieben: Nichtbeanstandungsgrenzen für unbare Altenteilsleistungen

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat die Nichtbeanstandungsgrenzen für unbare Altenteilsleistungen in der

Land- und Forstwirtschaft nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG entsprechend nachstehender Tabelle (dazu zuletzt KLB 80/23) fortgeschrieben.

Unbare Altenteilsleistungen sind zwar mit ihrem tatsächlichen Wert anzusetzen. Wird jedoch kein Einzelnachweis geführt, kann die Höhe der Aufwendungen geschätzt werden. Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn der Wert der Verpflegung anhand der Sachbezugswerte nach § 2 Abs. 1 der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) angesetzt wird. Für Heizung, Beleuchtung und andere Nebenkosten enthält die SvEV aber keine Werte. Dieser Sachaufwand kann jedoch anhand der Werte der Sachbezugsverordnung 1994 unter Berücksichtigung des gestiegenen Preisniveaus geschätzt werden.

Gesetzgebung: Neuere Änderungen für Land- und Forstwirte

Der zeitliche Anwendungsbereich für die mit dem Ende des Veranlagungszeitraums 2022 ausgelaufene Tarifiermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in § 32c EStG wurde um die Betrachtungszeiträume 2023 bis 2025 und 2026 bis 2028 erweitert.

Der Durchschnittssatz und die Vorsteuerpauschale für Land- und Forstwirte in § 24 UStG wurden gleich zweimal gesenkt:

- von 9,0 % auf 8,4 % mit Wirkung vom 6.12.2024 bis zum 31.12.2024;
- von 8,4 % auf 7,8 % mit Wirkung ab dem 1.1.2025.

Der Begriff eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft in § 158 Abs. 2 BewG wurde an die Rechtsprechung des BFH angepasst. Der Einordnung als Betrieb der Land- und Forstwirtschaft steht danach nicht entgegen, dass er aus einer oder einzelnen land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen gebildet wird, bei denen die Wirtschaftsgebäude oder die Betriebsmittel oder beide Arten von Wirtschaftsgütern nicht dem Eigentümer des Grund und Bodens gehören und anderen Betrieben der Land- und Forstwirtschaft auf Dauer zu dienen bestimmt sind. Die Regelung gilt seit dem 6.12.2024.

Die Definition der gemeinschaftlichen Tierhaltung in § 160 Abs. 10 BewG wurde durch einen Verweis auf die Regelung in § 13b EStG vereinheitlicht. Die Regelung ist am 1.1.2025 in Kraft getreten; sie gilt für Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2024.

VZ	Einzelperson			Altenteiler-Ehepaar Altenteiler-Partnerschaft		
	Verpflegung	Heizung, Beleuchtung, andere Nebenkosten	Gesamt	Verpflegung	Heizung, Beleuchtung, andere Nebenkosten	Gesamt
2025	3.996 €	895 €	4.891 €	7.992 €	1.790 €	9.782 €
2024	3.756 €	841 €	4.597 €	7.512 €	1.682 €	9.194 €
2023	3.456 €	773 €	4.229 €	6.912 €	1.546 €	8.458 €