

Mandanten-Rundschreiben

1-2016

Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für Land- und Forstwirte gemäß § 13a EStG

Mit dem Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften wurde die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) für Land- und Forstwirte neu geregelt. Die Neufassung ist gem. § 52 Abs. 22 Satz 2 EStG erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 30.12.2015 endet. Das BMF hat mit Schreiben vom 10.11.2015 – IV C 7 – S 2149/15/10001 die neuen Grundsätze der Gewinnermittlung erläutert. Die wichtigsten Neuregelungen:

Voraussetzung für die Anwendung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist wie bisher, dass keine Pflicht zur Führung von Büchern besteht, eine selbstbewirtschaftete landwirtschaftliche Fläche von nicht mehr als 20 ha ohne Sondernutzungen vorliegt und die Tierbestände nicht mehr als 50 Vieheinheiten umfassen. Für die Beurteilung der Flächengröße ist die selbstbewirtschaftete Fläche am 15. Mai des Wirtschaftsjahres nach den Angaben in dem automatisierten Liegenschaftskataster entscheidend.

Grundbetrag der landwirtschaftlichen Nutzung ist anstelle von differenzierten Hektarwerten ein Betrag von pauschal 350 € als Gewinn je Hektar. Bei einer Tierzucht oder Tierhaltung wird zusätzlich ein Pauschalbetrag von 300 € je Vieheinheit als Gewinnzuschlag erfasst, der jedoch erst bei mehr als 25 Vieheinheiten erhoben wird. Dabei sind nur die im Wirtschaftsjahr erzeugten und gehaltenen Tiere zu berücksichtigen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bis 4 EStG, Anlage 1 zum BewG).

Selbstbewirtschaftete Flächen der forstwirtschaftlichen Nutzung sind als neue Anwendungskriterien in den Anwendungsbereich des § 13a EStG aufgenommen worden, wenn sie nicht mehr als 50 ha umfassen. Dies gilt aber nur, wenn die forstwirtschaftliche Nutzung im Rahmen der landwirtschaftlichen Nutzung erfolgt; auf reine Forstbetriebe ist die Vorschrift nicht anzuwenden.

Bei der Ermittlung des Gewinns aus forstwirtschaftlicher Nutzung sind 55 % der Einnahmen aus der Verwertung des eingeschlagenen Holzes als Betriebsausgaben abzuziehen. Soweit Holz auf dem Stamm verkauft wird, beträgt der pauschale Betriebsausgabenabzug 20 % der Einnahmen.

Bei den Sondernutzungen ist nach der Neuregelung ein Gewinnzuschlag von 1.000 € je Sondernutzung anzusetzen. Die einzelnen Sondernutzungen sind in einer Tabelle zusammengefasst, in der die bisher geltenden Wertgrenzen auf die Flächen der einzelnen Nutzungen umgerechnet wurden. Dabei sind Mindestflächen und Flächenobergrenzen für die Anwendbarkeit der vereinfachten Gewinnermittlung vorgesehen. Die Anwendung der Gewinnermittlung nach § 13a EStG ist damit erstmals auch für Betriebe mit ausschließlichen Sondernutzungen im Rahmen der aufgeführten Flächengrenzen möglich.

Zusätzlich zum Grundbetrag und zu den Gewinnzuschlägen für Sondernutzungen werden nach § 13a Abs. 7 EStG unter anderen folgende Sondergewinne gesondert erfasst: Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden (einschl. Aufwuchs, Gebäuden etc.); Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme der übrigen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Tiere, wenn der jeweilige Veräußerungspreis für das einzelne Wirtschaftsgut mehr als 15.000 € betragen hat; Entschädigungen für den Verlust, den Untergang oder für Wertminderungen der Wirtschaftsgüter; Gewinne aus der Auflösung von Rücklagen.

Die Möglichkeit bleibt erhalten, auf Antrag den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG mit einer Bindungsfrist von 4 Jahren zu ermitteln. Die Finanzverwaltung muss mitteilen, wenn die Voraussetzungen für die Anwendung der vereinfachten Gewinnermittlung nicht mehr vorliegen.

Keine Ansparabschreibung nach Buchwerteinbringung

In seiner Entscheidung vom 14.4.2015 – GrS 2/12 hat der X. Senat des BFH den Großen Senat angerufen, um eine einheitliche Rechtsauffassung zur Geltendmachung einer Ansparabschreibung (§ 7g EStG a.F.) zu gewährleisten, wenn bei Geltendmachung in einem Einzelunternehmen die Einbringung in eine GmbH feststeht.

Der Unternehmer U gliederte mit Urkunde vom 30.3.2004 sein Einzelunternehmen auf eine neu gegründete GmbH aus und führte in der Eröffnungsbilanz der GmbH zum 1.1.2004 die Buchwerte des Einzelunternehmens fort. Die GmbH wurde am 21.6.2004 in das Handelsregister eingetragen. Am 10.6.2004 reichte U dem Finanzamt seine Einnahme-Überschussrechnung für 2003 vorab ein. Darin war eine Betriebsausgabe in Höhe von 200.000 € für eine Ansparabschreibung i.S. des § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. enthalten. Am 6.8.2004 ging die Einkommensteuer-Erklärung für 2003 beim Finanzamt ein.

Das Finanzamt erkannte die Ansparabschreibung nicht an. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das FG Münster – 7 K 5021/07 1005 bestätigte die Auffassung des Finanzamts, da der Entschluss zur Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs dem erforderlichen Finanzierungszusammenhang entgegenstehe. Das Gleiche müsse auch bei einer Einbringung des Betriebs gelten, da es sich dabei um einen tauschähnlichen Vorgang und damit um eine Betriebsveräußerung handele.

Der X. Senat wollte der Revision stattgeben; der Finanzierungszusammenhang sei nicht dadurch ausgeschlossen, dass im Zeitpunkt der Geltendmachung bereits die Einbringung des Betriebs zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft in Gang gesetzt war. Er sah sich daran aber durch die gegenteilige Aussage im Urteil des I. Senats vom 19.5.2010 – I R 70/09 gehindert. Daher wurde der Große Senat angerufen, der die vorgelegte Rechtsfrage im Sinne der Auffassung des I. Senats entschied.

Der Große Senat schließt sich der Auffassung der Finanzverwaltung an (vgl. BMF-Schreiben vom 25.2.2004 – BStBl I, 337 und vom 20.11.2013 – BStBl I, 1493). Er teilt nicht die Ansicht des vorliegenden, sondern des I. Senats.

Eine Ansparabschreibung nach § 7g EStG 2002 a.F. kann nicht mehr gebildet werden, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim Finanzamt bereits feststeht, dass der Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird. Der Steuerpflichtige wird das begünstigte Wirtschaftsgut innerhalb des Begünstigungszeitraums voraussichtlich nicht anschaffen, sodass es an einer Tatbestandsvoraussetzung des § 7g EStG 2002 a.F. für die Förderung fehlt. Wenn der Betrieb in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird, ändert sich daran nichts. Auch in diesem Fall ändert sich der Rechtsträger, und es liegt ein veräußerungsähnlicher Vorgang vor. In einem solchen Fall ist eine Förderung nach dem Wortlaut des § 7g EStG 2002 a.F. ebenfalls nicht möglich, es sei denn, das begünstigte Wirtschaftsgut wird voraussichtlich noch vor der Einbringung angeschafft oder hergestellt.

Das Urteil des Großen Senats steht im Widerspruch zur ganz überwiegenden Auffassung im Schrifttum. Dort wird die Bildung einer Ansparabschreibung im Einzelunternehmen trotz bereits in Gang gesetzter Einbringung in eine Kapitalgesellschaft zu Buchwerten unter Bezugnahme auf den in § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 angeordneten Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden überwiegend für zulässig gehalten. Die Eindeutigkeit der Meinungsbildung im Großen Senat lässt jedoch für weitere Fälle dieser Art keine Zweifel aufkommen.

Die Entscheidung betrifft zwar die alte Fassung des § 7g EStG, ist jedoch auf den in der Neufassung geregelten Investitionsabzugsbetrag entsprechend anzuwenden.

Grundstückserwerb zur Abgeltung eines auf Geld gerichteten Abfindungsergänzungsanspruchs

Wenn der Hoferbe das Eigentum an einem Hofgrundstück zur Abgeltung des Abfindungsergänzungsanspruchs i.S.d. § 13 Abs. 1 Satz 2 Höfeordnung (HöfeO) auf einen anderen Abkömmling des Hofübergebers überträgt, ist der Grundstückserwerb weder nach § 3 Nr. 2 Satz 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) noch nach § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 29.9.2015 – II R 23/14 entschieden.

Im zu behandelnden Fall übertrugen die Eltern der Klägerin im Jahr 1998 ihren Hof im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf den Bruder (B) der Klägerin. Die Klägerin erklärte sich gegen Zahlung eines Geldbetrags für abgefunden und verzichtete auch auf Ansprüche auf Ergänzung der Abfindung nach § 13 HöfeO für den Fall, dass B beim Verkauf landwirtschaftlicher Grundstücke mit dem Erlös landwirtschaftliche Ersatzflächen erwerben sollte. 2004 vereinbarten die Klägerin und B die abschließende Regelung eines etwaigen Nachabfindungsanspruchs nach § 13 HöfeO. Der Klägerin wurde ein Anspruch auf Übertragung eines Baugrundstücks mit einer Fläche von 1.000 qm nach eigener Wahl eingeräumt, falls bestimmte zum Hof gehörende Grundstücke oder Teile davon Baulandqualität erhalten sollten. Die Klägerin erklärte, dass sie mit Erhalt des Baugrundstücks auf sämtliche weiteren Ansprüche gemäß § 13 HöfeO gegenüber B verzichte. Im Jahr 2006 übertrug B eine Teilfläche aus einem zum Hof gehörenden Grundstück auf die Klägerin.

Für den Erwerb der Grundstücksteilfläche gegen die Klägerin setzte das Finanzamt Grunderwerbsteuer fest. Die Klägerin hatte mit ihrem Begehren auf Grunderwerbsteuerbefreiung weder bei der Vorinstanz noch beim BFH Erfolg. Der BFH hat eine Grunderwerbsteuerbefreiung hinsichtlich des Erwerbs der Klägerin verneint und deren Revision als unbegründet zurückgewiesen. Abkömmlinge, die nicht Hoferben sind, erhalten statt des Erbteils schuldrechtliche Abfindungsansprüche nach §§ 12, 13 HöfeO. Der Anspruch auf Ergänzung der Abfindung setzt nach § 13 Abs. 1 Satz 2 HöfeO voraus, dass zum Hof gehörende Grundstücke einzeln oder nacheinander veräußert werden und die dadurch erzielten Erlöse insgesamt ein Zehntel des Hofwertes übersteigen, es sei denn, dass die Veräußerung zur Erhaltung des Hofes erforderlich war. Der Anspruch entsteht mit einer Grundstücksveräußerung und ist auf Zahlung eines Geldbetrags gerichtet.

Bei Abgeltung des Abfindungsergänzungsanspruchs durch Übertragung eines Hofgrundstücks durch den Hoferben auf einen anderen Abkömmling des Hofübergebers stellt sich die Frage einer etwaigen Grunderwerbsteuerbefreiung. Der BFH hat diese Frage unter Prüfung aller in Betracht kommenden Befreiungsvorschriften verneint.

Eine Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG greift nicht, da ein Abfindungsergänzungsanspruch nach § 13 HöfeO auf einen Geldanspruch und nicht auf eine Grundstücksübergabe gerichtet ist. Auch eine Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG i. V. m. § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG ist vorliegend nicht gegeben, da der Abfindungsergänzungsanspruch nach § 13 HöfeO gemäß seinem Rechtscharakter kein Pflichtteilsanspruch ist.

Schließlich ist der Grundstückserwerb zur Abgeltung eines Abfindungsergänzungsanspruchs nach § 13 HöfeO auch nicht nach § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG befreit, da diese Vorschrift nur den Erwerb eines zum (ungeteilten) Nachlass gehörigen Grundstücks von der Grunderwerbsteuer freistellt. Danach muss das Grundstück den Erben in gesamthänderischer Verbundenheit zustehen. Da der Hofübernehmer aufgrund der Hofübergabe Alleineigentümer ist, liegt diese Voraussetzung hier nicht vor.

Veräußerung von Waldflächen als landwirtschaftlicher Betrieb

Streitig ist bei der Entscheidung des Finanzgerichts München (FG) vom 15.12.2014 – 7 K 2242/12, ob im Zeitpunkt der Veräußerung von Waldteilflächen ein forstwirtschaftlicher Betrieb vorgelegen hat und damit ein steuerpflichtiger Gewinn entstanden ist.

Die klagenden Ehegatten wurden im Streitjahr 2005 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie erzielten jeweils Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Die Klägerin ist Eigentümerin mehrerer Grundstücke, die sie im Jahr 1999 als Erbin ihrer Mutter im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erworben hat. Darunter befinden sich mehrere Waldgrundstücke mit einer Größe von ursprünglich insgesamt ca. 4,3 ha. Einkünfte aus einer forstwirtschaftlichen Nutzung wurden von den Klägern nicht erklärt.

Dem Finanzamt (FA) wurde bekannt, dass die Klägerin Teilflächen mehrerer Waldgrundstücke im Gesamtausmaß von 5.700 qm verkauft hatte, worauf es Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus einem Veräußerungsgewinn festsetzte.

Die Kläger sind der Auffassung, dass aufgrund seiner Größe, der Art der Bewirtschaftung sowie der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht kein Forstbetrieb vorliege. Das FG folgte der Auffassung des FA, da dieses zu Recht angenommen habe, dass die Veräußerung der Waldgrundstücke zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft geführt hatte.

Nach den Feststellungen des Finanzamts waren die Waldgrundstücke ursprünglich Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, den die Mutter der Klägerin von ihren Eltern übernommen hatte. Während sie den landwirtschaftlichen Betrieb in der Folgezeit aufgab, war der forstwirtschaftliche Betrieb von ihr und später von der Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin fortgeführt worden. Anhaltspunkte dafür, dass die Waldgrundstücke ihre Eigenschaft als forstwirtschaftliches Betriebsvermögen verloren hatten, lagen nicht vor.

§ 6 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) lässt im Interesse der Erhaltung der wirtschaftlichen Einheit in der Hand des Erwerbers in den Fällen der unentgeltlichen Betriebsübertragung eine interpersonelle Übertragung stiller Reserven auf andere Steuerpflichtige zu. § 6 Abs. 3 EStG nimmt dabei eine Sonderstellung im System des vom Grundsatz der Individualbesteuerung geprägten Einkommensteuerrechts ein, welche nur für den Sonderfall der unentgeltlichen Übertragung ganzer Betriebe und vergleichbarer Organisationseinheiten gilt. Diese gesetzgeberische Konzeption rechtfertigt es, bei einem auf einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger übergegangenen Forstbetrieb die Frage der Gewinnerzielungsabsicht anhand objekt- und nicht nur personenbezogener Tatbestandsvoraussetzungen zu prüfen. Bei einem forstwirtschaftlichen Betrieb, der sich seit Generationen im Familienbesitz befindet, ist daher bei der im Rahmen der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht vorzunehmenden Totalgewinnprognose auf die gesamte Umtriebszeit der Waldfläche abzustellen.

Nach dem Ergebnis eines Sachverständigengutachtens waren die veräußerten Flächen mit einem 80- bis 100-jährigen Fichten- bzw. Kiefernbestand sowie mit einzelnen Buchen bestockt. Unter Berücksichtigung der Erschließungssituation, die den ortsüblichen Verhältnissen entspricht, der in der Vergangenheit stattgefundenen extensiven Bewirtschaftungsmaßnahmen, einer Umtriebszeit von 100 Jahren, der Einnahmen aus Holzverkauf und Jagdnutzung sowie der Betriebsausgaben errechnet sich ein auf die gesamte Umtriebszeit bezogener jährlicher Reinertrag von 596 €. In objektiver Hinsicht ist daher die Erwirtschaftung eines Totalgewinns möglich.

Es besteht demnach nach Auffassung des FG kein Zweifel, dass es sich hier um steuerlich beachtlichen forstwirtschaftlichen Betrieb handelt.

Durchschnittssatzbesteuerung bei Umsätzen an Nichtlandwirte

Das BMF hat am 27.8.2015 – III C 2 – S- 7410/07/10005 den USt-Anwendungserlass (UStAE) in den Abschnitten 12.2. und 24.3 geändert und damit die Konsequenzen aus den BFH-Urteilen vom 10.9.2014 – XI R 33/13 und vom 21.1.2015 – XI R 13/13 gezogen. Die Durchschnittssatzbesteuerung auf sonstige Leistungen eines Land- und Forstwirts ist nicht mehr schon deshalb ausgeschlossen, weil der Leistungsempfänger kein Land- oder Forstwirt ist.

Wird die sonstige Leistung an eine Person erbracht, die keine Tätigkeit der landwirtschaftlichen (lw) Erzeugung ausübt, so ist davon auszugehen, dass die Leistung nicht zur lw Erzeugung beiträgt. Betreibt der Leistungsempfänger eine Tierzucht oder Tierhaltung außerhalb eines lw Betriebs, ist diese dann eine Tätigkeit der lw Erzeugung, wenn er sie jeweils in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung und in den Fällen der Tierhaltung außerdem nicht lediglich aus privaten Gründen betreibt. Beispiel 1: Ein pauschalierender Landwirt vermietet Wohnmobilisten für den Winter Stellplätze in einer ansonsten für eigenbetriebliche Zwecke genutzten Lagerhalle. Die Vermietung erfolgt zu außerlandwirtschaftlichen Zwecken. Die Umsätze fallen nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung. – Beispiel 2: Ein pauschalierender Landwirt nimmt das Arbeitspferd eines Waldbesitzers in Pension. Der Waldbesitzer unterhält den Wald ausschließlich zur Deckung seines privaten Bedarfs an Brennholz. Die Pensionsleistung, die zur Holzerzeugung des Waldbesitzers beiträgt, unterliegt der Durchschnittssatzbesteuerung, sofern die bei Erbringung der Leistung verwendeten Wirtschaftsgüter der normalen Ausrüstung des landwirtschaftlichen Betriebs zuzurechnen sind.

Nachweis eines niedrigeren Grundbesitzwerts durch Anteilskaufpreise?

Wird eine Grundbesitz haltende Personengesellschaft durch Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aufgelöst und wächst ihr Vermögen dem verbleibenden Gesellschafter an, löst dieser Vorgang Grunderwerbsteuer aus. Im Verfahren über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts kann der gemeine Wert nicht aus den vereinbarten Anteilskaufpreisen oder den Abfindungszahlungen abgeleitet werden. Dies hat das Finanzgericht Münster (FG) mit Urteil vom 12.2.2015 – 3 K 336/14 F entschieden.

Im entschiedenen Fall war dem Kläger im Rahmen der Anwachsung Grundbesitz zugefallen. Das Finanzamt nahm für Grunderwerbsteuerzwecke gesonderte Feststellungen der Grundbesitzwerte nach Maßgabe der §§ 145 ff. Bewertungsgesetz (BewG) vor. Der Kläger begehrte jedoch niedrigere Feststellungen nach den jeweiligen gemeinen Werten, die er aus Anteilskaufpreisen oder Abfindungszahlungen herleitete.

Beim FG hatte er damit keinen Erfolg. Zwar ist grundsätzlich eine Bewertung mit einem niedrigeren gemeinen Wert gemäß § 138 Abs. 4 BewG möglich. Jedoch sind als Nachweis dafür gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen nicht geeignet. Soweit für einen Gesellschaftersanteil ein Kaufpreis oder eine Abfindung gezahlt wird, handelt es sich hierbei nicht um einen Grundstückskauf; dies gilt auch dann, wenn der Grundbesitz das alleinige Vermögen der Gesellschaft bildet. Begründet wird dies damit, dass der Anteil nicht allein das Sachvermögen, sondern auch die darüber hinausgehenden Gesellschafterrechte umfasst.

Das Revisionsverfahren ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen II R 47/15 anhängig.

Aufgabe eines landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz (FG) hatte bei seinem Urteil vom 17.6.2015 – 1 K 2399/12 zu prüfen, ob die Übertragung eines zum Nachlass gehörenden Betriebsvermögens eines landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs auf mehrere Miterben zu einer Betriebsaufgabe geführt hat.

Die Großeltern des Klägers waren Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, den sie im Jahre 1954 teilweise auf eine ihrer beiden Töchter übertrugen. Nach dem Tod des Großvaters wurden die beiden Töchter zu gleichen Teilen Erben. Der Enkel trat nach dem Tod der einen Tochter (= seiner Mutter) als Miterbe in die zwischenzeitlich entstandene Erbengemeinschaft mit der anderen Tochter (= seiner Tante) ein. Zwei Jahre später einigten sich die beiden Miterben darauf, dass das Grundstück A auf den Sohn übergeht und das Grundstück B auf die Tante.

Einige Jahre später wurde das Grundstück A in ein Baulandumlegungsverfahren einbezogen; dem Sohn wurden unter anderem Bauplätze mit einer Gesamtgröße von 2.158 qm zugeteilt. Das Finanzamt ging davon aus, dass das Grundstück ein verpachteter land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gewesen ist und die stillen Reserven im Wege der Erbfolge nicht aufgedeckt worden waren. Zudem ging das Finanzamt von einer Zwangsbetriebsaufgabe samt Betriebsaufgabegewinn aus. Die Behörde setzte einen Veräußerungsgewinn an. Der Kläger war der Auffassung, dass er zu keinem Zeitpunkt einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb geführt hatte.

Das Finanzgericht war der Meinung, dass die Feststellung des Veräußerungsgewinns rechtswidrig war. Zwar war das Finanzamt zu Recht davon ausgegangen, dass der land- und forstwirtschaftliche Betrieb der Großeltern nach dem Tod der Großmutter zunächst als Verpachtungsbetrieb von der Erbengemeinschaft fortgeführt worden war. Allerdings hatte die Erbengemeinschaft bis zur Übertragung der Grundstücke A und B an die Miterben einen einheitlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (nicht zwei Betriebe) geführt, der mit der Übertragung zerschlagen wurde. Der Kläger (Sohn) hatte weder den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Erbengemeinschaft (teilweise) fortgeführt noch mit dem erworbenen Grundstück einen neuen Betrieb eröffnet. Selbst wenn man bei ihm einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterstellen würde, wäre dieser im Übrigen nicht dadurch zwangsweise aufgegeben worden, dass ihm Bauplätze mit einer Fläche von weniger als 3.000 qm im Umlegungsverfahren zugeteilt worden waren.

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung wird im Allgemeinen davon ausgegangen, dass steuerlich kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, wenn die bewirtschafteten Grundstücksflächen insgesamt nicht größer als 3.000 qm sind (es sei denn, es liegt Intensivnutzung z. B. für Sonderkulturen vor). Nach Ausführung des FG stellt diese 3.000 qm-Grenze aber nur eine widerlegbare Faustregel zur Abgrenzung des landwirtschaftlichen Erwerbsbetriebs von der Liebhaberei dar. Erwirbt der Steuerpflichtige aus einem ehemaligen landwirtschaftlichen Betrieb einer Erbengemeinschaft im Wege der Erbaueinandersetzung eine verpachtete Landwirtschaftsfläche und setzt er die Verpachtung fort, liegt auch dann keine (Neu-)Eröffnung eines landwirtschaftlichen Betriebs vor, wenn das Grundstück eine Fläche von mehr als 3.000 qm aufweist.

Ebenso wenig führen die Einbringung des zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grundstücks in ein Baulandumlegungsverfahren und die Zuteilung von Bauplätzen mit einer Gesamtfläche von weniger als 3.000 qm zu einer Zwangsbetriebsaufgabe. Das Revisionsverfahren ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IV R 35/15 anhängig.

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb?

Das Sächsische Finanzgericht (FG) hat in seinem Urteil vom 10.9.2015 – 4 K 1720/13 die Abgrenzungsmerkmale zwischen land- und forstwirtschaftlichen (luf) Einkünften und Einkünften aus Gewerbebetrieb definiert und damit auch die Voraussetzungen für die Umsatzbesteuerung nach Durchschnittssätzen zusammengefasst. Danach gilt:

1. Für die Annahme eines landwirtschaftlichen Betriebs (§ 24 UStG) ist zwingend die Feststellung erforderlich, dass der Unternehmer auf eigenen oder zugepachteten Grundstücken eine eigene landwirtschaftliche Urproduktion betrieben hat. Eine Besteuerung nach Durchschnittssätzen kommt nicht in Betracht, wenn der Unternehmer kein „landwirtschaftlicher Erzeuger“ ist, weil er lediglich



die entgeltliche Bewirtschaftung der von einer anderen Person an eine Agrargenossenschaft verpachteten Flächen übernommen hat.

2. Übt ein Land- und Forstwirt eine an sich land- und forstwirtschaftliche Betätigung für andere Land- und Forstwirte ohne Beziehung zum eigenen Betrieb aus, liegt eine gewerbliche Tätigkeit nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG und § 2 Abs. 1 Satz 2 Gewerbesteuergesetz (GewStG) vor.

Klägerin im Streitfall war eine GbR mit den Gesellschaftern X und Y, die ab 1.4.2007 ein Anwesen angemietet hatten. Z, die Ehefrau von X, hatte das Anwesen mit weiteren landwirtschaftlichen Flächen, die im Zeitpunkt des Kaufs an eine Agrargenossenschaft verpachtet waren, im Januar 2007 erworben. Der Landpachtvertrag wurde von Z bis 31.10.2013 verlängert.

Die Agrargenossenschaft (Auftraggeberin) schloss mit der GbR (Auftragnehmerin) eine Bewirtschaftungsvereinbarung, wonach die Agrargenossenschaft der GbR den Auftrag erteilte, die landwirtschaftlichen Nutzflächen zu bewirtschaften. Hinsichtlich der Erzeugnisse sollte die GbR vom Auftraggeber jeweils das Erstangebot zum Ankauf erhalten. Das wirtschaftliche Risiko sollte beim Auftraggeber verbleiben. Die GbR baute auf den von der Agrargenossenschaft zugewiesenen Flächen Sonnenblumen als Zierpflanzen an, die von der Agrargenossenschaft ab Feld mit einem vereinbarten Hektarwert an die GbR veräußert wurden.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung sah der Prüfer in der Tätigkeit der GbR keinen landwirtschaftlichen Betrieb, sondern einen Gewerbebetrieb. Das Finanzamt versagte die Durchschnittsbesteuerung gem. § 24 UStG und änderte die Gewinnfeststellungsbescheide, in denen Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt wurden. Die GbR erhob dagegen Klage.

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Nach Auffassung des FG unterhielt die GbR keinen landwirtschaftlichen Betrieb und war somit nicht landwirtschaftlicher Erzeuger i.S. von Art. 295 Abs. 1 Nr. 1 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL). Daher unterlagen weder der Vertrieb der Sonnenblumen noch die erbrachten Dienstleistungen der Pauschalbesteuerung. Die GbR hatte keine eigenen oder von ihr zugepachteten Flächen bewirtschaftet und deshalb nicht selbst Pflanzen mithilfe der Naturkräfte gewonnen. Bewirtschaftet wurden lediglich die von Z an die Agrargenossenschaft verpachteten Flächen. Zwar sind solche Dienstleistungen im Anhang VIII zur MwStSystRL aufgeführt, jedoch wurde die Klägerin alleine durch Erbringung derartiger Dienstleistungen nicht zur landwirtschaftlichen Erzeugerin. Dem stand die fehlende eigene landwirtschaftliche Urproduktion aufseiten der GbR entgegen.

Die vertragliche Gestaltung rechtfertigt auch nicht den Schluss, die GbR sei bei wirtschaftlicher Betrachtung – im Hinblick auf die vertragliche Risikozuweisung – einem Landwirt mit eigener Urproduktion gleichzustellen, da das mit der unternehmerischen Betätigung verbundene Risiko nicht bei der Klägerin verblieb.

Kein Übergangsgewinn bei Wechsel zur Liebhaberei

In der Entscheidung vom 23.9.2014 – 3 K 2294/12 hatte das Finanzgericht Neustadt (FG) darüber zu entscheiden, ob beim Übergang zur Liebhaberei ein Übergangsgewinn durch einen Wechsel der Gewinnermittlungsart anzusetzen ist.

Im Streitfall hatten Eheleute (Kläger) neben ihrer nichtselbstständigen Tätigkeit einen Einzelhandel mit Spielwaren betrieben – bis 2004 in einem gemieteten Geschäftslokal, danach in eigenen Räumlichkeiten ohne Schaufenster. Der Gewinn wurde nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Nachdem der Kläger bis zum Jahr 2001 aus diesem Betrieb erhebliche Verluste erwirtschaftet hatte, hatte das beklagte Finanzamt bereits im Jahr 2003 die Prüfung einer Gewinnerzielungsabsicht des Klägers aufgegriffen und die Kläger zur entsprechenden Stellungnahme aufgefordert. Daraufhin hatten die Kläger mitgeteilt, dass nach stetigem Umsatzzuwachs bis 1999 eine Stagnation in 2000 erfolgt sei. Ab dem Wirtschaftsjahr 2001 sei der Verkauf auch über das Internet erfolgt, was zu einer erheblichen Umsatzsteigerung im Jahr 2002 geführt

habe. Es sei geplant, die Sparte Spielzeug zu verringern und den Schwerpunkt auf Modelleisenbahnen zu verlagern.

Nach einer Betriebsprüfung vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass der Einzelhandel ab 1.1.2001 als Liebhaberei einzustufen und eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG wie bei einer Betriebsaufgabe zu diesem Zeitpunkt erforderlich sei. Die Kläger wehrten sich dagegen.

Das FG hielt die Klage für begründet: Das Finanzamt sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass beim Übergang vom Erwerbsbetrieb zur Liebhaberei ein Übergangsgewinn anzusetzen sei. Ist ein Betrieb von einem bestimmten Zeitpunkt an der Liebhaberei zugeordnet, so sei darin keine Betriebsaufgabe zu sehen, die einen Wechsel der Gewinnermittlungsart erfordere. Das bisher dem Betrieb dienende Vermögen bleibe, wenn der Steuerpflichtige eine Betriebsaufgabe nicht erkläre, weiterhin Betriebsvermögen.

Die Kläger haben nicht die Betriebsaufgabe erklärt mit der Folge, dass das Betriebsvermögen weiterhin Betriebsvermögen geblieben ist. Zwecks Überwachung der Besteuerung der stillen Reserven beim Übergang des Erwerbsbetriebs zur Liebhaberei war lediglich das Betriebsvermögen, wie es im Zeitpunkt des Übergangs vorhanden war, für eine spätere Besteuerung festzuschreiben. Die Festschreibung erfolgt durch eine gesonderte Feststellung der stillen Reserven des Anlagevermögens nach § 8 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 180 Abs. 2 AO. Hiernach ist im Zeitpunkt des Wechsels zur Liebhaberei unabhängig von der Gewinnermittlungsart für jedes Wirtschaftsgut des Anlagevermögens der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert und dem Wert, der nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach § 5 EStG anzusetzen wäre, gesondert (bei mehreren Beteiligten auch einheitlich) festzustellen. Dies gilt auch, soweit der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wurde. Dies macht zwar einen Übergang von der Einnahme-Überschussrechnung zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG erforderlich. Der hieraus resultierende Übergangsgewinn ist jedoch mangels Vorliegens einer Betriebsaufgabe nicht im Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei, sondern erst – wie auch die festgeschriebenen stillen Reserven – bei Veräußerung oder tatsächlicher Aufgabe des Liebhabereibetriebs als nachträgliche Gewinneinkünfte zu versteuern.

Der Steuerpflichtige und das Finanzamt haben durch geeignete Maßnahmen dafür zu sorgen, dass die im Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei vorhandenen stillen Reserven festgehalten und bei einer späteren Veräußerung oder Aufgabe des Liebhabereibetriebs – oder Veräußerung oder Entnahme der Wirtschaftsgüter – aufgelöst werden. Die Revision wurde zur Klärung der Frage zugelassen, ob im Zeitpunkt des Übergangs vom Erwerbsbetrieb zur Liebhaberei ein Übergangsgewinn zu versteuern ist, wenn der Gewinn des Betriebs zuvor durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt worden ist (BFH – X R 41/14).

Instandhaltungskosten als dauernde Last

Das Finanzgericht Nürnberg (FG) hatte in seinem Urteil vom 21.5.2015 – 4 K 351/13 darüber zu entscheiden, ob Instandhaltungskosten für die Wohnung der Eltern als dauernde Last gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abzugsfähig sind, wenn der Hofübernehmer zu ihrer Zahlung aufgrund eines Altenteilvertrags verpflichtet ist. Das FG hat diese Frage eindeutig bejaht.

Der Kläger hatte 2005 von seinen Eltern das landwirtschaftliche Anwesen L erhalten. Als Gegenleistung räumte er seinen Eltern ein unentgeltliches lebenslanges Wohnungsrecht sowie ein Mitbenutzungsrecht von Hofraum und Garten ein. Daneben verpflichtete er sich, die Räumlichkeiten in stets gut bewohnbarem Zustand zu halten, was laut Vertrag auch für die Vornahme von Schönheitsreparaturen gelten sollte. Die laufenden Betriebskosten (Strom, Wasser, Gas) hatten die Übergeber selbst zu tragen.

Im Jahr 2009 machte der Kläger Instandhaltungskosten in Höhe von 6.745 € als dauernde Last geltend, die durch einen Schimmelbefall aufgrund eines Wasserschadens verursacht waren. Das Finanzamt erkannte davon nur 1.060 € an, da dauernde Lasten nicht zu einem Verlust führen dürf-

ten und auch die Einnahmen aus den Jahren 2007 und 2008 in die Betrachtung einzubeziehen seien.

Nach einem Einspruch des Klägers verböserte das Finanzamt die Steuerfestsetzung und machte die Anerkennung der dauernden Lasten rückgängig. Die Rechnungen für die Instandhaltungsmaßnahmen seien an die Adresse des Vaters gerichtet gewesen und das übergebene Vermögen im Prognosezeitraum 2005 bis 2007 nicht ausreichend Ertrag bringend.

Das FG jedoch entschied, dass die geltend gemachten Instandhaltungskosten in voller Höhe als dauernde Last gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG zu berücksichtigen seien.

Bei einem Versorgungs- oder Altenteilsvertrag sind die aufgrund der Rechtsnatur des Vertrags abänderbaren Leistungen in der Regel als dauernde Last abziehbar (vgl. Bundesfinanzhof (BFH) vom 5.7.1990 – GrS 4-6/89). Der Begriff „Versorgungsleistungen“ umfasst Zuwendungen zur Existenzsicherung, durch die die Grundbedürfnisse des Bezugsberechtigten wie Wohnen, Ernährung etc. abgedeckt werden. Dazu gehören Aufwendungen für die Instandhaltung der vom Übergeber zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung in dem bei Übergabe vertragsgemäßen Zustand. Im Umfang der Abziehbarkeit fließen sie dem Übergeber als wiederkehrende Sachleistungen zu.

Der als Altenteilsvertrag ausgestaltete Übergabevertrag war auch steuerrechtlich anzuerkennen, da das übertragene Vermögen ausreichend Ertrag bringend war, um die als wiederkehrende Leistungen vorzunehmenden Erhaltungsaufwendungen zu bestreiten sowie die gegenseitigen Rechte und Pflichten klar und eindeutig vereinbart waren und auch tatsächlich durchgeführt wurden.

Von einem ausreichend Ertrag bringenden Vermögen ist auszugehen, wenn nach überschlüssiger Berechnung die wiederkehrenden Leistungen nicht höher sind als der langfristig erzielbare Ertrag des übergebenen Vermögens. Bei der Ertragsprognose ist auf den durchschnittlichen Nettoertrag des Jahres der Übergabe und der beiden vorangegangenen Jahre abzustellen (BFH vom 12.5.2003 – GrS 1/00)

Für das FG war unerheblich, dass die Rechnungen für die Instandhaltungskosten an die Eltern des Klägers gerichtet waren. Das FG sah es als ausreichend dargelegt und nachgewiesen an, dass der Kläger die Instandhaltungsaufwendungen auch tatsächlich getragen hat, und stützte sich dabei im Wesentlichen auf die vorgelegten Kontoauszüge des Klägers.

AfA bei mittelbarer Grundstücksschenkung

Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) hat mit Urteil vom 17.3.2015 – 13 K 156/13 die Frage, ob bei einer mittelbaren Grundstücksschenkung der Beschenkte die Absetzung für Abnutzung (AfA) gem. § 11d Abs. 1 EStDV für das Grundstück vornehmen kann, eindeutig bejaht.

Im Streitfall hatte die Klägerin am 1.8.2011 eine Eigentumswohnung erworben. Mit Vertrag vom 8.8.2011 schenkte ihr die Mutter einen Geldbetrag i.H.v. 200.000 €. Der Vater der Klägerin schenkte mit Vertrag vom selben Tag einen Geldbetrag i.H.v. 400.000 €. Beide Schenkungen erfolgten mit der Auflage der Verwendung der Geldbeträge für den Erwerb und die Renovierung der Eigentumswohnung. Die Klägerin machte in ihrer Einkommensteuererklärung 2011 AfA geltend, die das Finanzamt nicht anerkannte.

Das FG entschied: Die Klägerin kann AfA gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG i.V.m. § 11d Abs. 1 EStDV als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen.

Von einer Schenkung des Grundstücks und nicht von einer Schenkung der Geldbeträge war auszugehen. Die Klägerin selbst hatte zwar keine Anschaffungskosten. Sie war jedoch verpflichtet, den Kaufpreis zu entrichten, der bei ihr gem. § 255 Abs. 1 HGB zu Anschaffungskosten führte.

Nach Auffassung des Gerichts hatten die Eltern die Eigentumswohnung „zugewendet“, sodass die Anschaffungskosten den Eltern zuzurechnen waren. Kann jedoch der Beschenkte nicht über das ihm zugedachte Geld, sondern erst über das damit erworbene Grundstück verfügen, so ist nach Bundesfinanzhof (BFH) vom 23.4.2009 – IV R 9/06 das Grundstück Gegenstand der Schenkung. Die Klägerin

konnte von den fortgeführten Anschaffungskosten der Eltern AfA vornehmen. Entgegen der Auffassung des Finanzamts war § 11d Abs. 1 EStDV auch im Falle der mittelbaren Grundstücksschenkung anwendbar.

Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise wendeten die Eltern der Klägerin das Grundstück zu, sodass die Eltern der Klägerin als Rechtsvorgänger i.S.d. § 11d Abs. 1 EStDV anzusehen waren. Die Eltern der Klägerin waren nach den Grundsätzen der mittelbaren Grundstücksschenkung zumindest in einer juristischen Sekunde – wenngleich nicht zivilrechtliche Eigentümer – so doch wirtschaftliche Eigentümer der Eigentumswohnung, um sie sodann an die Klägerin zu übertragen. Die Absetzungen für Abnutzung richteten sich nach den fortgeführten Anschaffungskosten der Eltern der Klägerin als Rechtsvorgänger. Da die Eltern der Klägerin lediglich in einer juristischen Sekunde wirtschaftliche Eigentümer der Eigentumswohnung waren, entsprachen die fortgeführten Anschaffungskosten der Klägerin den Anschaffungskosten der Eltern.

Unerheblich ist, dass die Eltern der Klägerin selbst keine Absetzungen geltend gemacht hatten, welche die Klägerin nun fortführen konnte, denn § 11d Abs. 1 EStDV knüpft nur an die Berechtigung des Rechtsnachfolgers zum Abzug der Absetzungen an. Im Übrigen waren die Eltern der Klägerin auch berechtigt, auf die vermietete und erst im Folgejahr eigen genutzte Wohnung Abschreibungen vorzunehmen.

Darüber hinaus war nach Auffassung des Gerichts der Rechtsfolgensprung, der sich bei abweichender Auffassung ergäbe, nicht hinzunehmen. Kein ersichtlicher Grund bestehe, bei unmittelbarer Schenkung Absetzungen gem. § 11d Abs. 1 EStDV nach den fortgeführten Anschaffungskosten und bei originärem Erwerb mit geschenkten Mitteln Absetzungen gem. § 7 Abs. 4 EStG nach den Anschaffungskosten zu berücksichtigen, jedoch bei mittelbarer Schenkung keine Absetzungen zuzulassen.

Die Revision ist beim BFH unter dem Aktenzeichen IX R 26/15 anhängig.