

HLBS e.V. – Engeldamm 70 – 10179 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Engeldamm 70
10179 Berlin

Telefon: 030-2008 967 11
Telefax: 030-2008 967 29
E-Mail: wicht@hlbs.de
Internet: www.hlbs.de

Geschäftsführung

Unser Zeichen:
Ha/Wi

Per Mail an: steffen.wiegand@bmf.bund.de

Berlin, den 20.08.2015

Stellungnahme

zum

Entwurf eines BMF Schreibens zur Anwendung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für Land- und Forstwirte gemäß § 13a EStG

Schreiben vom 20.7.2015

*IV C 7 – S 2149/15/10001
DOK 2015/06353378*

RdNr. 4: Selbst bewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung - § 13a Abs. 1 S 1. Nr. 2 EStG

Bei der Ermittlung der maßgeblichen Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung wird Bezug genommen auf die bewertungsrechtliche Vorschrift des § 160 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a BewG. Diese Vorschrift definiert den Wirtschaftsteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft, der u.a. die landwirtschaftliche Nutzung umfasst. Mit dem Hinweis auf „alle selbst bewirtschaftete Flächen“ ist damit klargestellt, dass damit sowohl die der landwirtschaftlichen Nutzung unterliegenden selbst bewirtschafteten eigenen Flächen als auch die selbst bewirtschafteten zu gepachteten Flächen erfasst sind.

Hier ist es u. E. unter Hinweis auf R 13a.2 Abs. 1 S.2 EStR zur Klarstellung und aus rechtsystematischen Gründen geboten, ergänzend den Hinweis auf die in R 13.2 Abs. 3 S.1 EStR genannten Flächen mit aufzunehmen. Dies dient dem Verständnis des Zusammenhangs der zitierten bewertungsrechtlichen Vorschrift mit den in den Einkommensteuer- Richtlinien einbezogenen Regelungen zur Gewinnermittlung.

Der Zusatz „ohne Sondernutzungen“ nach § 13a Abs. 6 i.V.m. § 160 Abs. 2 S. 1 Nr.1c bis e BewG u. E. enthält keinen Hinweis auf die Vorschrift des R 13a.2 Abs. 1 S. 1 EStR. Nach dieser Vorschrift sind

„Sonderkulturen“ i.S.v. § 52 BewG von den zu erfassenden Flächen auszunehmen, wenn sie bereits als landwirtschaftliche Nutzungsteile bei den Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung erfasst sind.

Zu den Sondernutzungen nach § 13a Abs. 6 EStG gehören u.a. die nach Anlage 1a Nr. 2 (zu § 13a) genannten Nutzungen. Hierzu gehören auch die Nutzungen Hopfen und Spargel, die dort als „Sondernutzungen“ ausgewiesen sind, während sie nach § 52 BewG mit der Bezeichnung „Sonderkulturen“ als landwirtschaftliche Nutzungsteile anzusehen sind. Für die Nutzung Spargel gilt unter Hinweis auf 1.13 Abs. 1 Nr. 1 BewRL allerdings, dass nur Bagatellflächen noch der landwirtschaftlichen Nutzung zuzuordnen sind. Danach sind in die landwirtschaftliche Nutzung eines Betriebs die Flächen für Spargel einzubeziehen, wenn sie 10 ar nicht übersteigen (Bagatellfläche). Diese Flächen gehören insoweit nicht zu den Sondernutzungen.

Der Wortlaut sollte daher klarstellend unter Anknüpfung an die Regelungen der Einkommensteuer-Richtlinien klarer gefasst werden und auch eine Regelung in Bezug auf die Zuordnung von Bagatellflächen für die Nutzung Spargel einbeziehen:

„Zur Ermittlung der maßgeblichen Flächen sind alle selbst bewirtschaftete Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung i.S.v. § 160 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a BewG zu berücksichtigen..... Dazu gehören die in R 13.2 Abs. 3 S. 1 EStR genannten Flächen ohne Sondernutzungen In die landwirtschaftliche Nutzung eines Betriebs sind die Flächen für Spargel einzubeziehen, wenn sie 10 ar nicht übersteigen (Bagatellflächen).....

RdNr. 5: Vieheinheitengrenze- § 13a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG

Für die Prüfung der Vieheinheitengrenze wird im Hinblick auf die Bezugsgröße auf die im Wirtschaftsjahr erzeugten und gehaltenen Tiere „i. S. v. § 13 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 EStG „ verwiesen.

Hier handelt es sich offenbar um einen Zitierfehler. Satz 2 beschreibt lediglich, dass zu den Einkünften auch die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung gehören, wenn unter Berücksichtigung der in der Vorschrift genannten Flächen Tiere erzeugt und gehalten werden. Die Vorschrift dient allerdings nicht der Prüfung der dabei maßgeblichen Vieheinheiten. Hierzu enthalten die Sätze 3 und 4 den Hinweis, dass die Tiere nach dem Futterbedarf in Vieheinheiten umzurechnen sind und dabei § 51 Abs. 2 bis 5 des BewG anzuwenden sind.

Zur Klarstellung regen wir daher an, anstelle des Satzes 2 einen Hinweis auf die Sätze 3 und 4 aufzunehmen und den Text wie folgt zu fassen:

„Bei der Prüfung der Vieheinheitengrenze nach § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 EStG von 50 Vieheinheiten sind die im Wirtschaftsjahr erzeugten und gehaltenen Tiere i.S.v. § 13 Absatz 1 Nummer 1 Satz 3 und 4 EStG i. v. m. zu berücksichtigen“.

RdNr. 7: Forstwirtschaftliche Nutzung - § 13a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG

Hier wird ausgeführt, dass die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht anwendbar ist, wenn ausschließlich selbst bewirtschaftete Flächen der forstwirtschaftlichen Nutzung vorhanden sind.

Dies ergibt sich u. E. nicht aus dem Gesetz. Aus der genannten Vorschrift kann lediglich entnommen werden, dass die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen auch für die selbst bewirtschafteten Flächen der forstwirtschaftlichen Nutzung (§ 160 Abs. 2 S. 1 Nr. 1b BewG) anwendbar ist, wenn sie 50 Hektar nicht überschreiten. Eine Einschränkung ist daraus nicht abzuleiten. Eine Anknüpfung an die Voraussetzung, dass die forstwirtschaftliche Nutzung nur dann eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zulässt, wenn und soweit zugleich auch eine landwirtschaftliche Nutzung (§ 160 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a BewG) vorliegt, ist dem Gesetzeswortlaut auch nicht zu entnehmen. Es handelt sich vielmehr um eine eigenständige Regelung, die keinerlei Einschränkungen unterliegt.

Nach dem Zweck der Vorschrift sollten gerade auch kleinere Forstbetriebe mit ausschließlich forstwirtschaftlichen Nutzungen aus Vereinfachungsgründen die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen in Anspruch nehmen können und in diesem Zusammenhang den pauschalen Betriebsausgabenabzug gem. § 51 EStDV anwenden.

Wir regen daher an, RdNr. 7 zu streichen.

RdNr. 13 und 17: Maßgebliche Bezugsgrößen als Zugangsvoraussetzungen

Die Regelungen in den RdNr. 13 und RdNr. 17 sind uneinheitlich und bedürfen der Überprüfung. Während in einem bewirtschafteten Betrieb bei nicht flächengebundenen Nutzungen auf die „durchschnittlichen Verhältnisse des laufenden Wirtschaftsjahrs“ als Bezugsgröße für die Anwendung der Besteuerung nach Durchschnittssätzen abzustellen ist, gilt nach RdNr. 17 bei der Neugründung oder der Übernahme eines Betriebs, dass für alle Nutzungen, und damit auch für die nicht flächengebundenen Nutzungen (Imkereien, Wanderschäfereien, Binnenfischerei), „grundsätzlich die Verhältnisse am 15. Mai des Wirtschaftsjahrs“ maßgebend für die Zugangsvoraussetzungen sind.

Während bei den Sondernutzungen „Imkerei“ und „Wanderschäferei“ die Anknüpfung der Verhältnisse an einen Stichtag praktisch möglich und umsetzbar ist, ist dies bei der „Binnenfischerei“ bereits faktisch unmöglich, da dort auf den Jahresfang abzustellen ist und damit ohnehin nur auf die Verhältnisse des laufenden Wirtschaftsjahrs Bezug genommen werden kann.

Aus Gründen einer einheitlichen Handhabung sollte erwogen werden, ebenso wie in RdNr.17 auch in RdNr. 13 auf eine grundsätzlich stichtagsbezogene Regelung abzustellen. Dies lässt es zu, die für die nicht flächenbezogenen Nutzungen zu berücksichtigenden Bezugsgrößen, flexibel auf die in der Praxis verfügbaren Datengrundlagen zu stützen, die sowohl auf den Stichtag 15. Mai, als auch auf den Durchschnitt der Verhältnisse des laufenden Wirtschaftsjahrs, bezogen sein können.

RdNr. 14: Hof- und Gebäudeflächen

Wir begrüßen, dass die Zuordnung der Hof- und Gebäudeflächen je nach den Verhältnissen anteilig – oder wahlweise – vollständig der landwirtschaftlichen Nutzung zugeordnet werden können. Dies ist eine praxisgerechte Lösung.

Bei Inanspruchnahme einer anteiligen Zuordnung bei mehreren vorhandenen Nutzungen erachten wir es allerdings zur Vermeidung von Missverständnissen für geboten, ergänzend klarzustellen, dass dabei auf die „Verhältnisse der tatsächlichen Nutzung“ abzustellen ist. Damit wird deutlich, dass sich die Zuordnung der Hof- und Gebäudeflächen nicht etwa auf eine lineare Verteilung nach der Anzahl der Nutzungsanteile richtet, sondern jeweils nach dem flächenmäßigen Anteil der tatsächlichen Nutzung.

Wir regen daher an, den Text von RdNr.14 Satz 2 wie folgt zu fassen:

.....„Dies erfolgt bei mehreren vorhandenen Nutzungen grundsätzlich anteilig im Verhältnis der tatsächlichen Nutzung.“.....

RdNr. 22: Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres bei Übernahme eines bisher bestehenden Betriebs mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und Abs. 3 EStG

Kommt es zur Übertragung eines Betriebs mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG zur Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahrs, sieht § 13a Abs. 1 S. 3 EStG für den Übernehmer vor, dass dieser die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für dieses Wirtschaftsjahr nicht anwenden kann, auch wenn er die Zugangsvoraussetzungen grundsätzlich erfüllt.

Nach dem Wortlaut dieser Regelung ist zu vermuten, dass dies die Fälle betrifft, in denen der Übergeber freiwillig nach § 4 Abs. 1 EStG Bücher führt oder den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, obwohl die Zugangsvoraussetzungen für die Anwendung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen erfüllt und der Betrieb innerhalb der 4- jährigen Bindungsfrist des § 13a Abs. 2 EStG übertragen oder zur Nutzung überlassen wird. Dies hat für den Übernehmer dann die Folge, dass er nur in dem zu bildenden Rumpfwirtschaftsjahr die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht anwenden kann, nicht aber in Bezug auf den verbleibenden Zeitraum der 4- jährigen Bindungsfrist des Rechtsvorgängers.

Es fehlt hier eine Aussage in Bezug auf die Rechtslage des verbleibenden Zeitraums der Bindungsfrist. Die Rechtslage des Verhältnisses der Regelung in § 13a Abs. 1 S. 3 EStG zu § 13a Abs. 2 EStG bleibt unklar.

Auch ist die Rechtslage zu klären, wie zu verfahren ist, wenn der Übernehmer infolge fehlender Voraussetzungen tatsächlich keine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG abgibt. Dies dürfte nach dem klaren Wortlaut des § 13a Abs. 2 S. 2 EStG zur Folge haben, dass auch für den Rechtsvorgänger rückwirkend die Anwendung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG entfällt.

RdNr. 25: Gewinnermittlung auf Grund eines Antrags i. S. d. § 13a Abs. 2 EStG

Im Hinblick auf die beim Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und Abs. 3 EStG zu beachtenden Grundsätze ist in RdNr. 25 Satz 2 **Nr. 1** vermerkt, dass der Land- und Forstwirt „rechtzeitig“ vor Beginn des nächstfolgenden Wirtschaftsjahres auf den Beginn der Buchführungspflicht hinzuweisen ist.

Unter Bezugnahme auf den Anwendungserlass zur Abgabenordnung, AEAO zu § 141, RdNr. 4 Satz 2 regen wir zur Klarstellung des Verfahrensablaufs an, ergänzend darauf hinzuweisen, dass die Mitteilung

über die Buchführungspflicht mindestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres bekannt gegeben werden soll:

1. *Wird innerhalb des Vierjahreszeitraums eine der Buchführungsgrenzen des § 141 Absatz 1 AO überschritten, ist der Land- und Forstwirt rechtzeitig vor Beginn des nächstfolgenden Wirtschaftsjahres auf den Beginn der Buchführungspflicht hinzuweisen. Die Mitteilung soll mindestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres bekannt gegeben werden, von dessen Beginn ab die Buchführungspflicht zu erfüllen ist.*

In vergleichbarer Weise ist in RdNr. 25 Satz 2 **Nr. 2** vermerkt, dass in den Fällen, in denen innerhalb des Vierjahreszeitraums die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 bis 5 oder des Satzes 2 EStG nicht mehr erfüllt sind, der Land- und Forstwirt „vor Beginn des nächstfolgenden Wirtschaftsjahres darauf hinzuweisen ist, dass der Gewinn nicht mehr nach Durchschnittssätzen zu ermitteln ist“.

Auch hier erachten wir eine Klarstellung des Verfahrensablaufs für geboten und regen unter Hinweis auf die RdNr. 23 Satz 1 an, eine Regelung wie bei der Wegfallmitteilung zu berücksichtigen und den Text wie folgt zu ergänzen:

2. *Werden innerhalb des Vierjahreszeitraums die Voraussetzungen des § 13a Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 bis 5 oder des Satzes 2 EStG nicht mehr erfüllt, ist der Land- und Forstwirt innerhalb einer Frist von einem Monat vor Beginn des nächstfolgenden Wirtschaftsjahres darauf hinzuweisen, dass der Gewinn nicht mehr nach Durchschnittssätzen zu ermitteln ist.*

RdNr. 29: Ermittlung des Durchschnittssatzgewinns für ein Rumpfwirtschaftsjahr oder ein verlängertes Wirtschaftsjahr

Nach dieser Regelung ist der Gewinn nach § 13a EStG für ein Rumpfwirtschaftsjahr oder ein verlängertes Wirtschaftsjahr „für ein volles Wirtschaftsjahr“ anzusetzen. Für einen auf ein volles Wirtschaftsjahr bezogenen Gewinnansatz gibt es u. E. keine rechtliche Grundlage. Der nach § 13a EStG zu ermittelnde Gewinn ist vielmehr ein Jahresbetrag, (so bereits die höchstrichterliche Rechtsprechung zum alten Recht, BFH, Urt. v. 6.12.1956, BStBl. 1957 III, S. 65. Danach muss eine zeitanteilige Umrechnung erfolgen, so auch OFD Frankfurt, Vfg. v. 9.1.1993, StEK EStG § 13a Nr. 123, vgl. auch Kanzler in Leingärtner/Zaisch Kap. 26 RdNr. 42. Dies ist zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung beim bisherigen und beim neuen Betriebsinhaber auch sachgerecht. Hierzu verweisen wir auch auf die Regelung in R 13.2 Abs. 7 S. 1 EStR, die bei einem Rumpfwirtschaftsjahr oder bei einem verlängerten Wirtschaftsjahr ebenfalls nur einen anteiligen Ansatz des Gewinns nach § 13a EStG verlangt.

Wir regen daher an, den Wortlaut der RdNr. 29 wie folgt zu fassen:

Ist der Gewinn nach § 13a EStG für ein Rumpfwirtschaftsjahr oder ein verlängertes Wirtschaftsjahr zu ermitteln, sind der Grundbetrag (§13a Absatz 4 Satz 2 EStG), der Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung (§13a Absatz 4 Satz 3 EStG) und die pauschalen Gewinne für Sondernutzungen (§ 13a Absatz 6 Satz 2 EStG) jeweils anteilig für einen Zeitraum von zwölf Monaten anzusetzen.

RdNr. 47: Veräußerung von übrigem Anlagevermögen und Tieren

Hier wird ausgeführt, dass die Veräußerung oder Entnahme von übrigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und Tieren unter den Voraussetzungen des § 13a Abs. 7 Nr. 1b EStG nicht mit dem Ansatz des Durchschnittssatzgewinns nach § 13a Abs. 4 EStG abgegolten ist.

Der Text wird zu dieser Regelung abweichend vom Gesetzestext wie folgt formuliert: „Die Veräußerung oder Entnahme von übrigem Anlagevermögen und Tieren des Anlage- und Umlaufvermögens“ Da die Textfassung keine Erläuterung des Gesetzestextes zum Inhalt hat, regen wir an, auch hier die Formulierung des Gesetzestextes zu übernehmen. Mit dem Begriff „Tiere“ sind mangels Differenzierung ohnehin sowohl die Tiere des Anlagevermögens als auch die Tiere des Umlaufvermögens erfasst.

RdNr. 48: Wertfeststellung des Wirtschaftsguts bei einem Tausch oder Tausch mit Baraufgabe

Für die Prüfung des maßgeblichen Veräußerungspreises im Falle der Veräußerung eines Wirtschaftsguts durch einen Tausch oder einen Tausch mit Baraufgabe ist die Angemessenheit des Werts für das hingegebene Wirtschaftsgut auf Verlangen des Finanzamts „nachzuweisen“. Mit dem Kriterium „Nachweis“ wird zu Lasten des Steuerbürgers ein hoher Maßstab zugrunde gelegt, der im Ergebnis zu einer Verlagerung der Beweislast auf den Steuerbürger führt. Hierfür gibt es keine gesetzliche Grundlage. Die Verpflichtung zum „Nachweis“ steht u. E. nicht im Einklang mit den für den Untersuchungsgrundsatz nach § 88 AO allgemein geltenden Maßstäben und lässt sich auch nicht aus den nach § 90 AO maßgeblichen Anforderungen für eine Mitwirkungspflicht des Bürgers zur Sachaufklärung im Besteuerungsverfahren ableiten. Nach der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung gilt regelmäßig, dass die Finanzbehörde die Feststellungslast für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um einen Steueranspruch geltend zu machen, so BFH, Urt. v. 5.11.1970, BStBl. 1971 II, S. 220.

Zudem bleibt unklar, wie ein Nachweis in solchen Fällen erbracht werden kann und wie zu verfahren ist, wenn dieser nicht erbracht werden kann. Häufig handelt es sich um Verträge in denen für den Erwerb eines neuen Gegenstandes ein gebrauchter Gegenstand in Zahlung gegeben und der Wert für den gebrauchten Gegenstand auf den Kaufpreis für den neuen Gegenstand angerechnet wird. Der Neupreis wird in der Praxis zudem üblicherweise unter dem Listenpreis berechnet. Hier muss es dem Bürger im Zweifel möglich sein, den Wert für das hingegebene Wirtschaftsgut bei fehlenden Angaben glaubhaft darzulegen mit der Maßgabe, dass dieser glaubhaft gemachte Wert sodann bei der Prüfung des für die Gewinnerfassung maßgeblichen Veräußerungspreises bei einem Tausch oder einem Tausch mit Baraufgabe zugrunde gelegt wird.

Wir erachten es daher für geboten, das Kriterium des „Nachweises“ durch das im Besteuerungsverfahren übliche Kriterium „Glaubhaftmachen“ als Maßstab für eine Mitwirkung zur Sachaufklärung zu ersetzen. RdNr. 48 S. 3 sollte daher wie folgt formuliert werden:

....Erfolgt die Veräußerung des Wirtschaftsguts durch einen Tausch oder einen Tausch mit Baraufgabe, so ist die Angemessenheit des Werts für das hingegebene Wirtschaftsgut glaubhaft zu machen.

RdNr. 50: Feststellung des Buchwerts eines Wirtschaftsguts zum Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen

Auch hier wird ein „Nachweis“ verlangt für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts. Dies wird jedoch für die in der Vergangenheit angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter regelmäßig nicht mehr möglich sein, wenn die Wirtschaftsgüter nicht in einem Anlageverzeichnis geführt wurden. Hier sollte ebenfalls das Kriterium des „Glaubhaftmachen“ bereits für die Darlegung dieser Kosten genügen, so wie dies ja auch für die daraus abzuleitenden Buchwerte gelten soll. Das Kriterium „Nachweis“ wird ohnehin dadurch relativiert, dass man in Zweifelsfällen die „angemessen geschätzten“ Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde legen will.

Zu den rechtlichen Aspekten verweisen wir auf unsere Ausführungen zu RdNr. 49.

Wir erachten es wegen der Schwierigkeiten in der Praxis, für die Vergangenheit eine Feststellung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen, um die Erfordernisse der neu eingeführten Vorschrift des § 13a Abs. 7 Nr. 1b EStG zu erfüllen daher für sachgerecht, wenn aus Gründen der Billigkeit eine Anwendung dieser Vorschrift erst für die Anschaffung oder die Herstellung von Wirtschaftsgütern berücksichtigt wird, die ab dem 1.1.2014 bzw. ab dem Wirtschaftsjahr 2014/15 angeschafft oder hergestellt werden. Damit wird den praktischen Anforderungen in einer angemessenen Weise Rechnung getragen. Streitbefangene Sachverhalte können vermieden werden. Dies dürfte auch im Interesse der Finanzbehörden liegen.

Wir regen daher an, eine solche Regelung der Billigkeit in RdNr. 50 aus praktischen Gründen zu erwägen und dort mit einzubeziehen.

RdNr. 70, 71 und 74: Aufzucht und Halten fremder Tiere

Mit der Zuordnung der Aufzucht und des Haltens von fremden Tieren, die zu den dem Grunde nach gewerblichen Tätigkeiten gerechnet werden, wenn die darauf gerichteten Leistungen **„auf wirtschaftliches Risiko des Auftraggebers“** (RdNr. 71, für die **Aufzucht** von Tieren) oder **„in erheblichem Umfang auf Weisung und wirtschaftliches Risiko des Auftraggebers“** (RdNr. 74, für das **Halten** von fremden Tieren) erbracht werden, wird entgegen der erläuternden Einleitung des Entwurfsschreibens nicht mehr nur ein „norm interpretierendes“ sondern ein völlig neues, „norm setzendes“ Tatbestandsmerkmal der Abgrenzung geschaffen, für das es keine rechtliche Grundlage gibt. Wir erachten dies für bedenklich, da der Regelungszusammenhang in Verbindung steht mit einer vereinfachenden Vorschrift zur Gewinnermittlung und nicht mit einer allgemeinen Regelung zur Abgrenzungen der landwirtschaftlichen von der gewerblichen Einkunftserzielung.

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören neben den Einkünften aus dem Betrieb der Bodenbewirtschaftung (Urproduktion) auch die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung, wenn die Tierbestände bestimmte in § 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG aufgeführte Grenzen (Vieheinheiten) nicht übersteigen. Erforderlich ist lediglich, dass die regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Fläche – gemessen an dem im Gesetz enthaltenen Flächenschlüssel - eine ausreichende Futtergrundlage für die Tiere bildet. Ist dies der Fall, so ist nicht danach zu unterscheiden, ob es sich dabei um eigene oder um fremde Tiere handelt. Nur wenn diese Grenze überschritten wird, sind die Tierzucht und

die Tierhaltung gewerblich, so BFH, Urt. v. 23.9.1988, BStBl. 1989 II, S. 111, unter II.2. der Gründe, BFH, Urt. v. 29.11.2007, BStBl. 2008 II, S. 425, unter II.2b), bb) zur Pensionspferdehaltung.

Der BFH differenziert etwa am Beispiel der Pensionspferdehaltung fremde Tiere danach, ob auch fremde, für die Land- und Forstwirtschaft typische Tiere gehalten werden, oder Tiere von Nichtlandwirten, BFH, Urt. v. 29.11.2007, BStBl. 2008 II, S. 425, unter II. 2. Dabei kommt es sodann auf den Charakter der vom Landwirt erbrachten Leistungen an. Umfassen sie in einem Bündel erbrachte Einzelleistungen, stellen diese eine einheitlich zu beurteilende Gesamtleistung dar (Versorgung, Fütterung, Überlassung eines Stallplatzes, Reitunterricht u.a.). Die Gewinne daraus sind als Sondergewinn i. S. d. § 13a Abs. 7 Nr. 3 EStG zu erfassen. Zu prüfen ist daher im Ergebnis nur, ob eine Dienstleistung an einen Auftraggeber vorliegt, der kein Land- und Forstwirt ist, BFH, Urt. v. 29.11.2007, BStBl. 2008 II, S. 425, unter II. 2b), cc), unter Hinweis auf Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, 3. Aufl./53. Ergänzung, C Rz 274.

Eine Differenzierung nach dem Tragen des „wirtschaftlichen Risikos“ kann demgegenüber in ihrer allgemeinen abstrakten Aussage, gerade auch bei Aufzucht und beim Halten von fremden und für die Land- und Forstwirtschaft typischen Tieren (Pensionstierhaltung allgemein), nur zu fehlerhaften rechtlichen Zuordnungen führen. In Bezug auf die Pferdhaltung verweisen wir im Übrigen auf H 13.2 EStR - mit weiteren Nachweisen aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Die Pferdhaltung gehört danach allgemein zur Land- und Forstwirtschaft (Ausbildung von Pferden, Aufzucht und Verkauf von Pferden).

Wir regen daher an, die Textfassungen in den RdNr. 70, 71 und 74 klarstellend und im Einklang mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung wie folgt zu ändern:

RdNr. 70: Zieht der Steuerpflichtige innerhalb der Grenzen des § 13 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 EStG eigene und fremde Tiere auf, so ist dies mit dem Ansatz des Gewinns nach § 13a Absatz 4 EStG abgegolten.

RdNr. 71: Erfolgt die Aufzucht von fremden Tieren dagegen gegenüber einem Auftraggeber, der kein Land- und Forstwirt ist im Rahmen eines Dienst,- Werk,- oder Geschäftsbesorgungsvertrags, so liegt eine dem Grunde nach gewerbliche Tätigkeit (Dienstleistung) i.S.d. R 15.5 Abs. 9 oder 10 EStR vor; vgl. RdNr. 69

RdNr. 74: Erfolgt das Halten der fremden Tiere gegenüber einem Auftraggeber, der kein Land- und Forstwirt ist im Zusammenhang mit anderen Leistungen im Rahmen eines Dienst,- Werk,- oder Geschäftsbesorgungsvertrags, so liegt eine dem Grunde nach gewerbliche Tätigkeit (Dienstleistung) i.S.d. R 15.5. Absatz 9 oder 10 EStR vor; vgl. RdNr. 69.

Der Zusatz: „entweder ein selbständiger Gewerbebetrieb oder ...“ muss folgerichtig ersatzlos gestrichen werden. Ein selbständiger Gewerbebetrieb kann auch bei einer Pensionspferdehaltung, die im Rahmen der zulässigen Vieheinheitengrenzen durchgeführt wird, nicht entstehen, sondern es bleibt – auch unabhängig von den in R 15.5 Abs. 11 EStR genannten Grenzen - bei originär landwirtschaftlichen Einkünften.

Nur wenn mit der Pensionspferdehaltung zusätzlich weitere Leistungen (Versorgung, Fütterung, Überlassung eines Stallplatzes, Reitunterricht u.a.) im Rahmen eines einheitlich zu beurteilenden Dienst-, Werk-, oder Geschäftsbesorgungsvertrages angeboten werden, kann es sich um eine dem Grunde nach gewerbliche Tätigkeit handeln für die ein Sondergewinn nach § 13a Abs. 7 Nr. 3 EStG zu erfassen ist.

RdNr. 77 und 81: Ermittlung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern und von Einnahmen aus Kapitalvermögen

Die Ermittlung der Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens soll „nach der Systematik des § 4 Absatz 3“ erfolgen, RdNr. 77. Die gleiche Formulierung ist für die Ermittlung der Einnahmen aus Kapitalvermögen in RdNr. 81 Satz 2 verwendet worden.

Die „Systematik“ der Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 Abs. 3 EStG sieht vor, als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anzusetzen. Dies ist aber im Hinblick auf das Erfordernis des Ansatzes des Bruttowerts bei Anwendung des § 13a Abs. 3 S. 1 Nr. 5 (Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens) und Nr. 6 (Einnahmen aus Kapitalvermögen) EStG gerade ausgeschlossen. Der Hinweis auf die „Systematik“ der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist daher irreführend. Besser wäre u. E. aber ein Hinweis darauf, dass diese Einnahmen unter Berücksichtigung des Zuflussprinzips nach § 11 EStG zu erfassen sind.

Wir regen daher folgenden Wortlaut an:

RdNr. 77: Die Ermittlung der Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens erfolgt unter Berücksichtigung des § 11 EStG.

RdNr. 81:..... Die Ermittlung der Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 13a Absatz 3 Satz 1 Nummer 6 EStG erfolgt unter Berücksichtigung des § 11 EStG.

RdNr. 88: Auflösung von Investitionsabzugsbeträgen

Nach dieser Regelung ist eine rückwirkende Auflösung eines Investitionsabzugsbetrags vorgesehen, wenn er außerhalb der Geltung des § 13a EStG neuer Fassung gebildet wurde. Es gibt u. E. keine Rechtsgrundlage für eine rückwirkende Auflösung eines Investitionsabzugsbetrags in diesen Fällen. Dies ergibt sich weder aus § 13a Abs. 3 S. 2 EStG noch aus § 7g Abs. 3 und Abs. 4 EStG. Auch ist nicht plausibel, dass die RdNr. 54 Satz 2 des BMF Schreibens vom 20.11.2013, BStBl. 2013 I, S. 1493 nicht weiter angewendet werden soll.

Wir regen daher die ersatzlose Streichung der RdNr. 88 an.

RdNr. 90 und 91: Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten

Bei den Aufzeichnungs- und Aufbewahrungsfristen wird ebenfalls die Erfüllung des Kriteriums eines „Nachweises“ verlangt.

Hierzu verweisen wir auf unsere Ausführungen zu RdNr. 48 und regen an, das Kriterium „nachgewiesen“ in RdNr. 90 und „nachzuweisen“ in RdNr. 91 durch „glaubhaft zu machen“ zu ersetzen.

Berlin, den 20. August 2015