

Bericht aus der Sitzung des Ausschusses für Landwirtschaftliches Steuerrecht am 27. April 2017 in Erfurt

Im Mittelpunkt der Erörterungen stand die Übersicht über die aktuelle Entwicklung der Steuergesetzgebung. Die Einzelmaßnahmen wurden im Hinblick auf die Bezüge zur Land- und Forstwirtschaft diskutiert. Von besonderer Bedeutung für die Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft war dabei die Analyse der gegen Ende des letzten Jahres mit dem „Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zu Änderung des Einkommenssteuergesetzes“ befristet geltende Tarifglättungsregelung nach § 32c EStG, die nur für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft anwendbar ist.

Befristete Tarifglättung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Veranlagungszeiträume von 2014 bis 2022

Diese steuergesetzliche Maßnahme sieht mit der Einführung des § 32c EStG eine befristete Tarifglättung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Veranlagungszeiträume von 2014 bis 2022 vor. Zweck des Gesetzes ist es, die in den letzten Jahren drastischen und insbesondere im Bereich der Milcherzeugungsbetriebe eingetretenen Einnahmeausfälle durch eine entlastende Tarifregelung bei der Einkommensteuer abzumildern um damit einen wirkungsvollen Beitrag zur finanziellen Stabilisierung durch mehr Liquidität für die durch den Preisverfall für ihre Produkte betroffenen Betriebe zu leisten.

Die Vorschrift des § 32c EStG sieht mit einer rückwirkenden Anwendung ab dem Veranlagungszeitraum 2014 für eine 3- Jahres- Periode, die erstmals in 2016 endet, eine Zusammenfassung der in diesem Zeitraum erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor. Die insgesamt in dieser Periode in der Summe zusammengefassten tatsächlich erzielten Einkünfte werden dabei linear gleichmäßig auf die jeweiligen Jahre der 3- Jahres- Periode verteilt und dabei einem fiktiven Steuertarif unterlegt, der sich aus der Einbeziehung der linear gleichmäßig verteilten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen ergibt. Das danach ermittelte zu versteuernde Einkommen wird dabei einem fiktiven Steuertarif unterworfen und sodann mit dem Steuertarif verglichen, der in den maßgeblichen Veranlagungszeiträumen aus der Berücksichtigung der tatsächlich erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zugrunde gelegt wurde. Der aus der Berechnung ermittelte Unterschiedsbetrag an Einkommensteuer führt dann in der Regel zu einer Steuererstattung oder bewirkt, soweit

sich im Dritttjahr des Betrachtungszeitraums, d.h. im Veranlagungszeitraum 2016 eine Steuererstattung ergeben hat, eine Steuerentlastung im Wege der Anrechnung des fiktiv ermittelten Steuerbetrages auf bereits festgesetzte Steuervorauszahlungen.

Die Anwendung dieser Regelung ist bis 2022 auf insgesamt Drei 3- Jahres- Perioden begrenzt, so dass nach dem Veranlagungszeitraum 2016 eine weitere Anwendung in 2019 und schließlich letztmalig in 2022 zu beachten ist.

Da die Regelung von Amts wegen einheitlich auf alle Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und nicht auf Antrag anzuwenden ist, bedeutet dies, dass es in Einzelfällen auch zu einer Steuernachzahlung kommen kann, wenn der Unterschiedsbetrag aus der fiktiv ermittelten Steuer höher ausfällt, als die in dem Betrachtungszeitraum tatsächlich festgesetzte Einkommensteuer. Aufgrund der für alle Betriebe der Land- und Forstwirtschaft obligatorisch anzuwendenden Vorschrift kann die Wirkung des § 32c EStG zu dem paradoxen Ergebnis führen, dass dann eine Nachversteuerung auf der Grundlage eines fiktiv zugrunde gelegten Einkommensteuertarifs eintritt. Unabhängig von der verfassungsrechtlichen Bedenklichkeit einer solchen Wirkungsfolge des Gesetzes stellt die Komplexität der mit ihrer Anwendung einhergehenden Fragestellungen den Rechtsanwender vor eine unkalkulierbare Herausforderung.

Die Anwendung der Vorschrift des § 32c EStG ist allerdings noch von der Zustimmung der EU-Kommission abhängig, die derzeit in einem förmlichen Notifizierungsverfahren geprüft wird. Das Verfahren ist derzeit noch nicht abgeschlossen.

In der Diskussion wurden die Komplexität und die Intransparenz der Vorschrift kritisiert, deren Anwendbarkeit damit in Frage gestellt ist. Die Finanzverwaltungen des Bundes und der Länder sind mit der Aufgabe befasst, die mit der Anwendbarkeit des § 32c EStG aufgeworfenen Fragestellungen zu lösen. Die für den Veranlagungszeitraum 2016 festzusetzenden Steuern werden daher in allen Fällen gem. § 164 AO zunächst nur unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt.

Generationenübergreifende Totalgewinnprognose bei Übertragung eines Forstbetriebs unter Nießbrauchsvorbehalt

Die Erzielung von nachhaltigen Verlusten wird regelmäßig auf der Grundlage einer Totalgewinnprognose als ein steuerrechtlich unbeachtlicher Liebhabereibetrieb angesehen. Es fehlt dann an einer für die Einkunftserzielung maßgeblichen Gewinnerzielungsabsicht. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) richtet sich die Beurteilung bei einem Forstbetrieb jedoch nach einer Totalgewinnprognose, die grundsätzlich generationenübergreifend den gesamten Zeitraum der durchschnittlichen Umtriebszeit des im Betrieb vorherrschenden Baumbestandes umfasst, BFH, Urt. v. 7.4.2016, BFH/NV 2016, S. 1365; DStRE 2016, S. 968.

Mit der Übertragung des Eigentums unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs kommt es zu einer Aufspaltung des bisherigen Betriebs in einen ruhenden Betrieb in der Hand des Eigentümers und in einen aktiven Betrieb in der Hand des Nießbrauchsberechtigten. In der Vorinstanz vertrat das Finanzgericht die Auffassung, dass für die Totalgewinnprognose allein auf den Nießbrauchsbetrieb abzustellen sei. Die nach dem Tod des Nießbrauchsberechtigten künftig zu erwartenden Überschüsse in der Hand des Rechtsnachfolgers dürfen dabei nicht berücksichtigt werden. Diese Auffassung stützte sich auf die höchstrichterliche Rechtsprechung des BFH, Urt. v. 11.10.2007, BFH/NV, S. 1019, BStBl. 2008 II, S. 465, die zur Betriebsverpachtung ergangen war und die mit dem vorliegenden Urteil des BFH nunmehr aufgegeben wurde. Der BFH begründet seine neue Rechtsauffassung damit, dass ein Forstbetrieb dadurch gekennzeichnet sei, dass derjenige, der die Aufwendungen für die Anpflanzungen trägt, in der Regel nicht derjenige ist, der den zugehörigen Ertrag aus dem Einschlag des Holzes erzielt. Einem Forstwirt könne daher eine Gewinnerzielungsabsicht nicht bereits deshalb abgesprochen werden, weil er Investitionen in Neuanpflanzungen vornehme, ohne in absehbarer Zeit zu Einnahmen im Rahmen einer Totalgewinnprognose zu kommen. Stattdessen sei es erforderlich, eine generationenübergreifende Totalgewinnprognose durchzuführen, die sich über die gesamte Wachstumsperiode des jeweiligen Baumbestandes, d.h. über die gesamte Umtriebszeit, erstrecke. Diese könne sich, je nach Holzart, auch über 100 Jahre erstrecken. Fällt die Prognose nicht negativ aus, sind auch die über mehrere Jahre hin erzielten Verluste auf der Ebene des Nießbrauchsbetriebes steuerrechtlich anzuerkennen.

Die generationenübergreifende Betrachtung rechtfertigt sich daraus, dass der zwischenzeitliche Betrieb des Nießbrauchsberechtigten bei Ende des Nießbrauchs nicht untergehe. Vielmehr kommt es dann zur Fortführung des Betriebs mit Buchwerten gem. § 6 Abs. 3 EStG durch den Eigentümer.

Mit der Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung gilt diese Betrachtung daher grundsätzlich auch für verpachtete Betriebe, die nach Ablauf der Pachtzeit durch den Eigentümer fortgeführt werden können. Zu beachten ist allerdings, dass die Frage der Gewinnerzielungsabsicht getrennt für den landwirtschaftlichen und den forstwirtschaftlichen Teil des Betriebs vorzunehmen ist. Der Forstbetrieb ist stets ein selbständiger Teilbetrieb, der von der Landwirtschaft getrennt zu beurteilen ist. Anhaltende Verluste in der Forstwirtschaft sind aufgrund der langen Umtriebszeit daher anders zu beurteilen als Verluste in der Landwirtschaft. Lässt sich für einen dieser Teile, etwa für die Landwirtschaft eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht feststellen, bleiben die betreffenden Verluste unter Berücksichtigung des Prinzips der Segmentierung der Einkünfte, bezogen auf diese Tätigkeit dann unberücksichtigt.

Erbschaftsteuerrechtliche Rechtsanwendungsfragen beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen

Der Ausschuss diskutierte über offene Rechtsfragen zur Anwendung des ErbStG, die bei der Übertragung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen aufgetreten sind. Während die

Übertragung eines „Wirtschaftsteils“ stets die Grundlage bildet für eine steuerverschonte Übertragung nach § 13b ErbStG bedarf es bei der Übertragung von landwirtschaftlichen Flächen einer Abgrenzung zur Entnahme und Übertragung von Einzelflächen, die nicht steuerverschont erfolgen kann. Nach Aussage des Bundesfinanzministeriums in einer Antwort auf eine gemeinsame Anfrage des HLBS und des DBV in dieser Frage, ergibt sich, dass ein steuerverschonter „Wirtschaftsteil“ eines Betriebes bereits angenommen werden kann, wenn eine landwirtschaftlich genutzte Fläche von mehr als 3.000 qm übertragen wird. Nach den Grundsätzen des Bewertungsrechts ist dann die Annahme eines Betriebes im bewertungsrechtlichen Sinne und damit von einem, wenn auch kleinem oder einem verkleinerten Wirtschaftsteil auszugehen, der steuerverschont übertragen werden kann. Danach kann etwa aus einem steuerverschont übertragenen Betrieb eine Einzelfläche in einer Mindestgröße von mehr als 3.000 qm unter Aufrechterhaltung der Steuerverschonung erbschaftsteuerfrei auch innerhalb der Behaltefrist weiter übertragen werden. Voraussetzung ist allerdings, dass der begünstigte Erwerber diese Fläche auch weiterhin landwirtschaftlich nutzt.

Eine weitere Rechtsfrage ergibt sich aus einer Erbauseinandersetzung von Miterben, die nicht durch Testament oder durch Erbvertrag bestimmt ist. Bei einer „freien“ Auseinandersetzung der Miterben erhält nach § 13a Abs. 3 S. 2 ErbStG nur derjenige die Steuerverschonung, der aufgrund der Erbauseinandersetzung endgültig das begünstigungsfähige Vermögen erhält. Dies setzt die tatsächliche Weitergabe durch den gesetzlichen Erben voraus. Eine Begünstigung des Übertragungsvorgangs setzt bezogen auf den Zeitpunkt des Erbfalles dann aber voraus, dass die Auseinandersetzungsvereinbarung der Miterben innerhalb eines Zeitraums von 6 Monaten vollzogen wird. In Einzelfällen lässt die Finanzverwaltung aber Ausnahmen zu, die einen Begünstigungstransfer auf den End- Erwerber auch bei Überschreiten dieser Frist ermöglicht.

Vorsteueraufteilung bei einer gemischten (landwirtschaftlichen und gewerblichen) Nutzung eines Blockheizkraftwerks (BHKW)

Unterhält ein Unternehmer einen der Vorsteuerpauschalierung nach § 24 UStG unterliegenden landwirtschaftlichen Betrieb und einen weiteren der Umsatzsteuer- Regelbesteuerung unterliegenden Gewerbebetrieb, richtet sich die Aufteilung der Vorsteuern aus dem Erwerb oder der Errichtung des BHKW für gemischt genutzte Leistungen nach § 15 Abs. 4 UStG. Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung, die in A 2.5. Abs. 20 S. 1 i.V.m. Abs. 12 S. 3 UStAE (Umsatzsteuer-Anwendungserlass) geregelt ist, geht der BFH in seinem Urteil v. 16.11.2016, DStR 2017, S. 101 davon aus, dass die Aufteilung der Vorsteuern für den Erwerb oder die Errichtung eines BHKW sich nicht nach der produzierten Leistung der Strom- und Wärmemenge bemessen in kWh, sondern nach dem Verhältnis der Marktpreise der produzierten Strom- und Wärmemenge (objektbezogener Umsatzschlüssel) vorzunehmen ist.

Der Ausschuss zog in der Diskussion aus dieser Entscheidung die Schlussfolgerung, dass dieser Grundsatz auch übertragbar anzuwenden ist auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei einer unentgeltlichen Wertabgabe der Wärme für private Zwecke, soweit hierfür auf der

Grundlage des A 2.5 Abs. 20 bis 22 UStAE die Selbstkosten heranzuziehen sind. Die Wirkungsfolge der Entscheidung in der Rechtsanwendung bleibt abzuwarten.