

Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft

Im Mai 2015
KBL 64/15

Sehr geehrte Damen und Herren,

falls Sie einen kleineren landwirtschaftlichen Betrieb, z.B. im Nebenerwerb, betreiben, dann sind für Sie die in diesem Rundbrief dargestellten Änderungen zu den Durchschnittssätzen des § 13a EStG von erheblicher Bedeutung. Ob Sie nach der Erhöhung des landwirtschaftlichen Freibetrags nach § 13 EStG in den Genuss dieser Einkommensteuermäßigung kommen, dies und weitere Themen wie etwa die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer, lesen Sie in diesem Rundbrief.

Mit freundlicher Empfehlung und den besten Grüßen

Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen: § 13a EStG – umfassende Änderungen durch den Gesetzgeber

Landwirtschaftliche Betriebe müssen für die jährliche Einkommensteuer ihren Gewinn/Verlust ermitteln. Das Einkommensteuergesetz sieht hierfür drei Möglichkeiten vor, nämlich

- die Bilanzierung
- die Einnahmen-Überschuss-Rechnung und
- die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen.

Es ergeben sich deutliche Unterschiede zum einen im Aufwand für die Erstellung der Gewinnermittlung und zum anderen im jeweiligen Ergebnis.

Die Möglichkeit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) existiert schon seit vielen Jahren. Sie ist für landwirtschaftliche Klein- und Kleinstbetriebe gedacht. Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bietet diesen Betrieben eine Möglichkeit, den Gewinn ohne laufende Buchhaltung zu ermitteln. Die Angaben sind in der Anlage L zur Einkommensteuerer-

klärung einzutragen und zwischenzeitlich elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln.

Vereinfacht dargestellt wird die bewirtschaftete Fläche mit einem festen Gewinnwert pro Hektar multipliziert. Zusätzlich werden einige wenige Besonderheiten berücksichtigt – fertig ist die Gewinnermittlung. Verändert sich der Betrieb nicht, kann dies in den Folgejahren so weitergeführt werden.

Der Gesetzgeber hat die bisherigen Regelungen des § 13a EStG nun teils tiefgreifend reformiert („Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften [ZollkodexAnpG]“ vom 22.12.2014). Die Änderungen gelten erstmalig für das Wirtschaftsjahr 2015/16, also für den Zeitraum ab dem 01.07.2015. Sofern das Kalenderjahr dem Wirtschaftsjahr entspricht, gelten die Neuregelungen erstmals für das Kalenderjahr 2015.

Nur bestimmte Betriebe können die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen anwenden. Folgende Voraussetzungen müssen dabei erfüllt sein.

- Es besteht keine Pflicht für den Betrieb, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse (Bilanzen) zu erstellen
- Die selbst bewirtschaftete Fläche darf 20 Hektar nicht überschreiten. Maßgebend ist die Fläche innerhalb des Wirtschaftsjahres zum 15.05., Sondernutzungen werden dabei nicht mit eingerechnet
- Die Tierbestände dürfen 50 Vieheinheiten nicht übersteigen
- Die selbst bewirtschaftete Flächen der forstwirtschaftlichen Nutzung dürfen 50 Hektar nicht überschreiten
- Die selbst bewirtschafteten Flächen der Sondernutzung dürfen bestimmte Grenzen nicht übersteigen. Sondernutzungen sind dabei die weinbauliche Nutzung, die gärtnerische Nutzung und die übrigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen. Diese Grenzen der Sondernutzung sind in einer neuen Anlage 1a zum Einkommensteuergesetz aufgeführt, die nachfolgend dargestellt wird:

Grenzen und Gewinne der Sondernutzungen (§ 13a Absatz 6):

1	2	3
Nutzung	Grenze max. Fläche für § 13a	Grenze Gewinnzuschlag erst ab Fläche >
Weinbauliche Nutzung	0,66 ha	0,16 ha
Nutzungsteil Obstbau	1,37 ha	0,34 ha
Nutzungsteil Gemüsebau		
Freilandgemüse	0,67 ha	0,17 ha
Unterglas Gemüse	0,06 ha	0,015 ha
Nutzungsteil Blumen/Zierpflanzenanbau		
Freiland Zierpflanzen	0,23 ha	0,05 ha
Unterglas Zierpflanzen	0,04 ha	0,01 ha
Nutzungsteil Baumschulen	0,15 ha	0,04 ha
Sondernutzung Spargel	0,42 ha	0,1 ha
Sondernutzung Hopfen	0,78 ha	0,19 ha
Binnenfischerei	2000 kg Jahresfang	500 kg Jahresfang
Teichwirtschaft	1,6 ha	0,4 ha
Fischzucht	0,2 ha	0,05 ha
Imkerei	70 Völker	30 Völker
Wanderschäfereien	120 Mutter-schafe	30 Mutter-schafe
Weihnachtsbaumkulturen	0,4 ha	0,1 ha

Teilweise gibt es Kleinbetriebe, die ausschließlich Sondernutzungen bearbeiten und daneben keinen Ackerbau betreiben. So ist es z.B. in Weinbauregionen anzutreffen, dass kleinere Weinbergflächen geerbt wurden oder Weinbergflächen offiziell auf die Kinder des Betriebsinhabers laufen. Für diese Betriebe war es nach einem Urteil des

Bundesfinanzhofs aus dem Jahre 2011 wegen fehlenden Ackerbaus nicht mehr zulässig, den Gewinn nach § 13a EStG zu ermitteln. Aufgrund der Neuregelung in § 13a Abs. 1 S. 2 EStG ist dies ausdrücklich wieder zulässig.

Betriebe, die die o.g. Voraussetzungen erfüllen, dürfen den Gewinn nach § 13a EStG ermitteln. Auf Antrag kann freiwillig zu einer anderen Gewinnermittlungsart (Bilanz oder Einnahmen-Überschuss-Rechnung) gewechselt werden. Der Antrag bindet für vier aufeinanderfolgende Wirtschaftsjahre; er kann bis zur Abgabe der Steuererklärung, spätestens zwölf Monate nach dem Ende des Wirtschaftsjahres gestellt werden.

Für diejenigen, die die Durchschnittssätze anwenden, ermittelt sich der Gewinn aus der Summe aus

- dem Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung
- dem Gewinn der forstwirtschaftlichen Nutzung
- dem Gewinn der Sondernutzung
- den Sondergewinnen
- den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens
- den Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit diese zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören.

Der Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung ergibt sich aus der selbst bewirtschafteten Fläche, multipliziert mit einem festen Wert von 350 € pro Hektar. Hinzu kommt ein Zuschlag bei Tierhaltung. Die ersten 25 Vieheinheiten sind dabei frei. Für weitere Vieheinheiten, also für die 26. bis 50. Vieheinheit, ist ein Zuschlag von 300 € pro Vieheinheit zu addieren.

Der Gewinn der forstwirtschaftlichen Nutzung ergibt sich aus § 51 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (pauschale Ermittlung des Gewinns aus Holznutzung).

Der Gewinn der Sondernutzung, also der weinbaulichen, gärtnerischen oder der übrigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen ergibt sich aus der o.g. Tabelle. Sofern die Größenmerkmale in der Spalte 3 nicht überschritten werden, wird für die Sondernutzung kein Gewinn angesetzt. Bei einem Überschreiten des Größenmerkmals der Spalte 3 wird pauschal ein Gewinn von 1000 € pro Sondernutzung angesetzt. Sofern eine Sondernutzung in der obigen Tabelle nicht aufgeführt ist, ist deren Gewinnanteil über eine gesonderte Einnahmen-Überschuss-Rechnung zu ermitteln.

Zu den Sondergewinnen gehören

- Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden sowie dem dazugehörigen Aufwuchs, den Gebäuden, den immateriellen Wirtschaftsgütern und den Beteiligungen
- Veräußerungen oder Entnahmen von sonstigem Anlagevermögen sofern der Veräußerungspreis / Wert pro Wirtschaftsgut mehr als 15000 € (inkl. USt) beträgt
- bestimmte Entschädigungen
- Auflösungen von Rücklagen
- Vorsteuerberichtigungen nach § 9 Abs. 2 EStG
- sowie die Einnahmen aus einer dem Grunde nach gewerblichen Tätigkeit eines landwirtschaftlichen Betriebes (z.B. aus der Lohnarbeit für Nichtlandwirte

oder dem Handel mit Zukaufsware). Pauschal sind hier bei 60 % der Einnahmen als Betriebsausgaben anzusetzen.

Der bisherige Freibetrag bei Sondergewinnen in Höhe von 1534 € wurde gestrichen.

Zu beachten ist, dass der Abzug von Pachtzinsen, betrieblichen Schuldzinsen und dauernden Lasten nicht mehr zulässig ist. Ferner sei darauf hingewiesen, dass neben der Gewinnermittlung nach § 13a EStG die Führung eines Anlageverzeichnisses für Grund- und Boden, Gebäude, immaterielle Wirtschaftsgüter und Beteiligungen Pflicht ist (§ 13a Abs. 7 S. 3 EStG). Dieses Verzeichnis muss die Bezeichnung des einzelnen Wirtschaftsguts, den Tag der Anschaffung oder Herstellung und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten enthalten.

Folgendes Fazit kann gezogen werden:

Betriebe mit Sondernutzungen, die ihren Gewinn bereits nach § 13a EStG ermitteln, sollten mit ihrem steuerlichen Berater prüfen, ob die neuen Grenzen eingehalten werden. Betrieben, die aufgrund der Rechtsprechung aus dem Jahr 2011 aus der Anwendung des § 13a EStG herausgenommen wurden, empfiehlt sich eine Prüfung durch den Steuerberater, ob sich ein Wechsel zu den Durchschnittssätzen des § 13a EStG rechnet. Und Betriebe, die bisher ihren Gewinn nach der Einnahme-Überschuss-Rechnung oder durch freiwillige Bilanzierung ermittelten, können mit ihrem steuerlichen Berater klären, ob ein Wechsel möglich ist bzw. ob sich dieser rechnet.

Lieferung von (Alt-) Metallen – Umsatzsteuer-Grenze von 5000 €

Dem deutschen Fiskus gehen durch kriminellen Umsatzsteuerbetrug jährlich mehrere Milliarden Euro verloren. Im Modell des sogenannten Karussellbetrugs wirken mehrere Scheinfirmen europaweit zusammen und fingieren Lieferungen. Der „Händler“ aus einer solchen Lieferkette führt dabei die Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt ab. Der Käufer in der Lieferkette macht sie hingegen beim Finanzamt als Vorsteuer geltend. Durch rechtliche Änderungen versucht der Gesetzgeber solchen Betrug zu unterbinden. Eine Regelung ist die sogenannte „Umkehr der Steuerschuldnerschaft“, bei der der Lieferant/Verkäufer nur den Netto-Betrag vom Kunden erhält und der Kunde die Umsatzsteuer im Gegenzug selbst an das Finanzamt abführen muss. So berechtigt der gesetzliche Ansatz ist, bringt er doch für alle Unternehmer mehr Bürokratie und rechtliche Fallstricke.

Landwirte sind von dieser Regelung z.B. bei der Ablieferung von Altmetallen betroffen. Dies gilt gem. § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG sowohl für die Lieferung von edlen als auch unedlen Metallen. Zudem bestimmt § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG, dass auch die Lieferung bestimmter Abfallprodukte der Umkehr der Steuerschuldnerschaft unterliegen.

Bei der Ablieferung von Metallresten bedeutet dies, dass der Schrotthändler dem Landwirt nur noch eine Gutschrift über den Nettobetrag erstellt und diesen Nettobetrag dann auch ausbezahlt. Zu beachten ist, dass dies unabhängig davon erfolgt, ob ein Landwirt der Regel-

besteuerung bei der Umsatzsteuer unterliegt oder ob er pauschaliert. In seiner Umsatzsteuererklärung hat der Landwirt dann diesen Umsatz rein informatorisch anzugeben (Anlage UR zur Umsatzsteuererklärung 2014, Zeile 52).

Im Rahmen des „ZollkodexAnpG“ vom 22.12.2014 wurde die Umkehr der Steuerschuldnerschaft nun bei der Ablieferung von edlen und unedlen Metallen (§ 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG) auf Fälle begrenzt, deren Wert der Lieferung mehr als 5000 € beträgt. Ferner wurde die Anlage 4 zu § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG für edle und unedle Metalle überarbeitet. Nunmehr sind von der vorstehenden Regelung der Umkehr der Steuerschuldnerschaft Bleche, Stangen, Drähte, Bänder und Folien ausgenommen.

In der Tagespresse wurden hierzu teils Beispiele verbreitet, wonach bereits beim Kauf einer Rolle Alu-Folie im Supermarkt § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG greifen würde. Spätestens mit der oben angeführten gesetzlichen Korrektur ist dies nun hinfällig.

Landwirtschaftlicher Freibetrag nach § 13 EStG von 670 € auf 900 € erhöht

Ebenfalls im Rahmen des „ZollkodexAnpG“ vom 22.12.2014 wurde der landwirtschaftliche Freibetrag des § 13 Abs. 3 EStG von 670 € auf 900 € erhöht; bei Zusammenveranlagung wurde der Freibetrag von bisher 1340 € auf 1800 € angepasst. Die Erhöhung gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2015. Der Freibetrag wird im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung gewährt, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte 30700 € bzw. bei Ehegatten 61400 € nicht übersteigt.

Erbschaftsteuer-Urteil des BVerfG vom 17.12.2014

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz wurde zum 01.01.2009 deutlich geändert. Teil der Neuregelungen war es, dass die Übertragung von Betriebsvermögen zu 100 % von der Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer befreit werden kann. Diese Privilegierung des Betriebsvermögens gegenüber dem Privatvermögen lag dem Bundesverfassungsgericht zur Überprüfung vor. Am 17.12.2014 wurde nun das Urteil verkündet, in dem der Gesetzgeber zu punktuellen Änderungen bis zum 30.06.2016 verpflichtet wurde. Für die Land- und Forstwirtschaft ergeben sich durch das Urteil nach aktuellem Stand keine besonderen Auswirkungen.

Die punktuellen Änderungen sehen unter anderem eine sogenannte Bedürfnisprüfung vor, d.h. es soll geprüft werden, ob überhaupt die Notwendigkeit für eine Steuerentlastung bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer besteht. Betroffen von dieser Regelung werden in erster Linie Großbetriebe und Konzerne sein. Ferner soll die bisherige Lohnsummenregelung geändert werden. Diese sah – vereinfacht dargestellt – vor, dass die Gewährung der Steuerentlastung davon abhängig ist, ob für eine gewisse Zeit nach der Übertragung des Betriebsvermögens Arbeitsplätze erhalten bleiben. Hier hat das Bundesverfassungsgericht bemängelt, dass diese Regelung erst für Betriebe mit mehr als 20 Arbeitsplätzen gelte, wobei in Deutschland 90 % der Betriebe weniger als 20 Mitarbeiter haben und damit nicht unter diese Regelung fallen.

Änderungen durch den Gesetzgeber stehen momentan noch aus. Problematisch ist allerdings, dass das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber erlaubt, die Änderungen rückwirkend auf den 17.12.2014 einzuführen. Es besteht daher momentan eine Phase ohne eindeutige Rechtssicherheit. Bitte besprechen Sie bei anstehenden Übertragungen deshalb die möglichen Risiken mit Ihrem steuerlichen Berater.

Rechnungsstellung bei pauschalierenden Landwirten – Problem „Gesamtpreis“

In den letzten Jahren wurde die Durchschnittssatzbesteuerung bzw. umsatzsteuerliche Pauschalierung in vielerlei Hinsicht eingeschränkt. Insoweit kommt es immer häufiger vor, dass auch pauschalierende Betriebe Lieferungen und Leistungen im Rahmen der Regelbesteuerung mit grundsätzlich 19 % erbringen.

Es kann deshalb vorkommen, dass Sie als Inhaber eines pauschalierenden Betriebs Ihrem Kunden eine Rechnung stellen, in der sowohl pauschal zu versteuernde als auch dem Regelsteuersatz unterliegende Lieferungen/Leistungen auszuweisen sind. Wurde ein Gesamtpreis mit dem Kunden vereinbart, stellt sich nun die Frage der Aufteilung nach den Steuersätzen. Hierzu haben sich die Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 03.04.2013, V B 125/12) und im Anschluss die Finanzverwaltung in einem BMF-Schreiben vom 28.11.2013 (IV D 2 - S 7200/13/10004) geäußert.

Der BFH hat hierbei vorgegeben, dass die Aufteilung eines Gesamtpreises nach der „einfachstmöglichen Aufteilungsmethode zu erfolgen hat“. Werden die im Rahmen eines Gesamtpreises gelieferten Gegenstände auch einzeln gehandelt, ist der Gesamtpreis grundsätzlich nach Maßgabe der Einzelverkaufspreise aufzuteilen. Die Finanzverwaltung bestätigte dies. Sie führt weiter aus, dass dann, wenn mehrere sachgerechte Aufteilungsmethoden möglich sind, der Landwirt ein Wahlrecht hat.

Landwirtschaftlichen Personengesellschaften – Neue Rechtsprechung zur Bagatellgrenze

Landwirtschaftliche Betriebe werden häufig in der Rechtsform einer Personengesellschaft, etwa als Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), betrieben.

Die Rechtsform der GbR bietet sich z.B. in Familienbetrieben als Zwischenschritt zur Hofübergabe an. Das im Betrieb mitarbeitende Kind kann hierdurch Verantwortung mittragen und den Betrieb mitlenken. Das eingebrachte Eigentum verbleibt normalerweise beim Elternteil. Ist das Rentenalter beim Elternteil erreicht, kann der Betrieb dann auf das Kind ganz übertragen werden.

Die Gründung einer Personengesellschaft kann sich ebenfalls anbieten, wenn kein eigener Hofnachfolger existiert. Hier kann mit anderen Landwirten zusammengearbeitet werden.

Teils sind auch Ehegatten Mitunternehmer einer Personengesellschaft. Dies ist über einen ausdrücklichen GbR-

Vertrag möglich. Die Rechtsprechung hat jedoch festgelegt, dass bei Ehegatten selbst ohne Vertrag eine GbR vorliegt, sofern beide Ehegatten im Betrieb mitarbeiten und jeder Ehegatte mindestens 10 % der Flächen im Eigentum hat. Auf den Außenauftritt kommt es nicht an.

Aus steuerrechtlicher Sicht ist bei einer Personengesellschaft gegenüber einem Einzelunternehmen zu beachten: Erzielt ein Einzelunternehmen neben den landwirtschaftlichen Einkünften gleichzeitig gewerbliche Einkünfte, so liegen grundsätzlich zwei gesonderte Betriebe vor, und zwar ein rein landwirtschaftlicher Betrieb und ein reiner Gewerbebetrieb.

Anders ist die Lage bei einer Personengesellschaft: Es ist gesetzlich in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Einkommensteuergesetz festgelegt, dass Personengesellschaften mit gewerblichen Einkünften insgesamt als volle Gewerbebetriebe behandelt werden (sogenannte „Abfärbung“ der gewerblichen Einkünfte). Folge: Eine landwirtschaftliche GbR erzielt nicht mehr steuerliche Einkünfte aus Landwirtschaft, sondern insgesamt gewerbliche Einkünfte. Dies führt zu teils erheblichen steuerlichen Nachteilen. Es kann zum einen bei der Umsatzsteuer nicht mehr die Pauschalierung/Durchschnittssatzbesteuerung angewandt werden. Bei der Einkommensteuer kommt es zu einer zwingenden Aktivierung des Feldinventars. Der landwirtschaftliche Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG entfällt. Bei der Einheitsbewertung erfolgt eine Mitbewertung der Wirtschaftsgebäude und daraus folgend ein deutlicher Anstieg der Grundsteuer. Landwirtschaftliche Hilfskräfte können nicht mehr mit der pauschalen Lohnsteuer von 5 % abgerechnet werden; diese nachteiligen Beispiele sind nicht abschließend.

Das Gesetz selbst sieht keine Geringfügigkeitsgrenze vor, bei der unwesentliche gewerbliche Einkünfte nicht zu einer Abfärbung führen und unschädlich sind. Die Rechtsprechung hat im Jahr 1999 jedoch entschieden, dass bei einem „äußerst geringen Anteil“ gewerblicher Einkünfte wegen des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit die Abfärbewirkung nicht eintritt. Die Grenze wurde im damaligen Urteil mit 1,25 % der Gesamtumsätze gesehen. Diese Grenze wurde in einem Urteil aus dem Jahr 2010 bestätigt.

Durch drei aktuelle Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) wurde diese Grenze nun erhöht.

Im Urteil vom 27.08.2014 hat der BFH entschieden, dass eine Tätigkeit von äußerst geringem Ausmaß vorliegt, wenn die originären gewerblichen Nettoumsätze 3,0 % der Gesamtnettoumsätze nicht übersteigen. Die Grenze wurde damit von 1,25 % auf 3,0 % angehoben. Als neues weiteres Kriterium wurde eingeführt: Die gewerblichen Umsätze dürfen insgesamt den Betrag von 24.500 € im Veranlagungszeitraum nicht überschreiten.

Diese neuen Grenzen wurden in den Urteilen VIII R 16/11 und VIII R 41/11 vom gleichen Tag bestätigt.

Die neue Rechtsprechung bietet damit für die Praxis ein bisschen Luft nach oben, um eine ungewollte schädliche Abfärbung abzuwenden.