

Rechtsprechung*

Feldinventar und Steuerrecht

Leitsatz des Autors

Das Feldinventar ist aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut. Wenn überhaupt, kann sich nur ein landwirtschaftlicher Betrieb oder Teilbetrieb auf die „Vereinfachungsregel“ der EStR, nach der auf die Aktivierung verzichtet werden könne, berufen.

BFH, Urteil vom 9.5.2019 – VI R 48/16*

Der Sachverhalt

Geklagt hatte eine GbR, die Landwirtschaft betrieb, aber auch Umsätze aus der Vermietung von Maschinen an und aus Dienstleistungen für andere Landwirte und Nichtlandwirte erzielte. Für die GbR wurden Einkünfte aus Landwirtschaft erklärt, wobei das Feldinventar bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich nicht aktiviert wurde. Als Folge einer Betriebsprüfung nahm das Finanzamt wegen der nicht aus der Landwirtschaft resultierenden Umsätze für die Streitjahre 2004/2005 bis 2007/2008 einen sog. Strukturwandel und insgesamt gewerbliche Einkünfte an. Daraus wiederum resultierte die Konsequenz, dass das Finanzamt den Gewinn durch Aktivierung des Feldinventars erhöhte.

Mit der Klage wollte die Klägerin die Qualifizierung ihrer Einkünfte als gewerblich korrigiert wissen, beantragte aber zugleich, ihr „im Billigkeitswege“ den Verzicht auf die Aktivierung des Feldinventars zu gestatten. In der mündlichen Verhandlung nahm sie die Klage hinsichtlich der Feststellung der Einkunftsart (vermutlich, weil aussichtslos) zurück, das FG setzte das Verfahren bis zur Entscheidung des Finanzamts über den Antrag auf eine Billigkeitsentscheidung aus. Diesen Antrag hat das Finanzamt abgewiesen. Das FG hat die Klage abgewiesen, aber wegen grundsätzlicher Bedeutung – für Fälle des Strukturwandels gäbe es dazu noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung – die Revision zugelassen, die aber keinen Erfolg hatte.

Das Urteil

Nach den EStR (jetzt R 14 Abs. 3 EStR 2012) können landwirtschaftliche Betriebe oder Teilbetriebe auf die Aktivierung verzichten. Das wird oder wurde von der Rechtsprechung als Billigkeitsmaßnahme im Sinne des § 163 AO verstanden, auf die der Steuerpflichtige wegen der Selbstbindung der Verwaltung bei Ermessensentscheidungen einen Anspruch habe. Allerdings muss das nicht so bleiben: Der BFH hat unter Hinweis auf die Entscheidung des Großen Senats zum sog. Sanierungserlass (BStBl. II 2015, 696) offengelassen, ob diese Verwaltungspraxis noch fortgeführt werden könne. Denn auch nach der Verwaltungsregelung sei Voraussetzung, dass es sich um einen landwirtschaftlichen Betrieb oder Teilbetrieb handele.

Die Klägerin hatte sich darauf berufen, dass das Finanzamt die Bilanzierung ohne Aktivierung des Feldinventars bereits konkludent mit dem Steuerbescheid zur Veranlagung, erlassen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, gestattet habe, woran

es gebunden sei. Das hat der BFH nicht gelten lassen, weil im Unterschied zu anderen Fällen mit der Steuererklärung nicht darauf hingewiesen worden sei, dass von dieser Regelung Gebrauch gemacht werde, sodass es schon an dem für eine Billigkeitsmaßnahme erforderlichen Antrag fehle.

Die Finanzverwaltung ermöglicht es auch Körperschaften mit kraft Rechtsform gewerblichen Einkünften, auf die Aktivierung des Feldinventars zu verzichten (vgl. 8.3 KStR 2015), wenn sie einen landwirtschaftlichen Betrieb oder Teilbetrieb unterhalten, sodass die Umqualifizierung der landwirtschaftlichen Einkünfte der Klägerin nicht zwingend dazu führen musste, der Klägerin die Aktivierung vorzuschreiben. Auch darauf hatte sich die Klägerin berufen, ist aber daran gescheitert, dass der BFH für den landwirtschaftlichen Betriebsteil die Teilbetriebseigenschaft verneint hat; es fehle an der erforderlichen organisatorischen Selbstständigkeit.

Es blieb dann nur noch die Frage, ob sich die Klägerin unabhängig von der Verwaltungsregelung auf § 163 AO berufen könne. Persönliche Billigkeitsgründe lagen aber nicht vor. Sachliche Billigkeitsgründe würden voraussetzen, dass eine „Anpassung des steuerrechtlichen Ergebnisses an die Besonderheiten des Einzelfalls“ erforderlich sei, „um Rechtsfolgen auszugleichen, die das Ziel der typisierenden gesetzlichen Vorschrift verfehlen und deshalb ungerecht erscheinen“; es müssten „Härten im Einzelfall“ auszugleichen sein, „die der steuerrechtlichen Wertentscheidung des Gesetzgebers nicht entsprechen und damit zu einem vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnis führen“. Die Erhöhung des Betriebsvermögens durch Aktivierung des Feldinventars sei aber zwangsläufige Folge der gesetzlichen Regelung, es sei auch nicht ersichtlich, warum es außergewöhnliche Schwierigkeiten machen müsste, die dafür erforderliche Bewertung durchzuführen.

Urteilsanmerkungen



von Rechtsanwalt Dr. Hans-Peter Lange, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für Agrarrecht, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Dr. Lange · Dr. Spils ad Wilken + Partner mbB Celle

Feldinventar (nach BFH 1979 BStBl. II S. 138 „die aufgrund der Feldbestellung auf den Feldern vorhandenen Pflanzenbestände“) wird von der Landwirtschaft sehr häufig nicht aktiviert; das erspart bilanziellen Aufwand und führt zu erheblichen Steuerverlagerungseffekten. Nach BFH – IV R 51/14 (DStR 2017, 2327) handelt es sich bei der Verwaltungsregelung um die Gewährung eines steuerlichen Wahlrechts als Billigkeitsmaßnahme im Sinne des § 163 Abs. 1 Satz 2 AO, nicht um „ein Wahlrecht nach allgemeinen bilanziellen Grundsätzen“. Der Unterschied ist nicht unerheblich, weil bei einer Maßnahme nach § 163 AO grundsätzlich ein Antrag des Steuerpflichtigen und eine

Entscheidung des Finanzamtes erforderlich sind, wobei beides auch konkludent erfolgen kann.

Allerdings hat der IV. Senat mit dieser Entscheidung offengelassen, ob das auch für die Regelung zu R 14 Abs. 3 EStR 2012 gelten müsse, die Entscheidung bezog sich auf die EStR 2005.

Die jetzige Regelung lautet: „Bei landwirtschaftlichen Betrieben oder bei landwirtschaftlichen Teilbetrieben kann zur Vereinfachung der Bewertung von einer Aktivierung der Wirtschaftsgüter des Feldinventars/der stehenden Ernte abgesehen werden. Voraussetzung hierfür ist, dass in der Schlussbilanz des Betriebs für vorangegangene Wirtschaftsjahre oder bei einem Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich bzw. bei einem Wechsel von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zur Einnahmenüberschussrechnung im Rahmen der Übergangsbilanz keine Aktivierung eines Wirtschaftsguts Feldinventar/stehende Ernte vorgenommen wurde.“

Damit wird nur vorausgesetzt, dass nicht aktiviert wurde. Mit dieser Prämisse hätte die Klage Erfolg haben müssen. Allerdings hätte der VI. Senat dann in der grundsätzlichen Frage „Farbe bekennen“ müssen: Kann die Finanzverwaltung ein solches Wahlrecht ohne gesetzliche Grundlage einräumen? Nicht ohne Grund findet sich in der Entscheidung der Hinweis auf die Entscheidung des Großen Senats zum Sanierungserlass. Der Große Senat hatte festgestellt, dass „die im sog. Sanierungserlass aufgestellten Voraussetzungen für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen ... keinen Fall sachlicher Unbilligkeit i.S.d. §§ 163, 227 AO“ beschreiben und, wenn der Sanierungserlass „gleichwohl den Erlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer“ vorsehe, dies einen „Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung“ darstelle.

Es lässt sich nicht ausschließen, dass die Verwaltungsregelung zu R 14 Abs. 3 EStR 2012 ebenso beurteilt werden wird. Die Vertrauensschutzregelung zu § 176 Abs. 3 AO sichert allerdings bei Änderung oder Aufhebung bestehender Steuerbescheide, gewährt aber keinen Vertrauensschutz beim erstmaligen Erlass eines Steuerbescheides.

Vermietung und Verpachtung – vorab entstandene Werbungskosten – Nießbrauch

Leitsatz

Der Eigentümer kann Aufwendungen für sein mit einem lebenslänglichen Nutzungsrecht eines Dritten belastetes Grundstück regelmäßig nicht als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen, solange ein Ende der Nutzung durch den Dritten nicht absehbar ist. Gründe, die eine unterschiedliche Behandlung von Erhaltungsaufwand und Schuldzinsen im Rahmen des Werbungskostenabzugs rechtfertigen könnten, bestehen insoweit nicht.

BFH, Urteil vom 19.2.2019 – IX R 20/17*

Der Sachverhalt

Der (Anschlussrevisions-)Kläger erwarb zusammen mit seiner Schwester im Jahr 1995 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge von seiner Mutter sowie im Jahr 2008 von seiner Tante ein bebautes Grundstück zu Miteigentum in Höhe von je 50 %. Der Mutter und der Tante des Klägers, die das Grundstück gemeinschaftlich vermieteten, standen je zur Hälfte lebenslängliche Nießbrauchsrechte zu.

Mit Kaufvertrag aus dem Jahr 2011 erwarb der Kläger von seiner Schwester den hälftigen Miteigentumsanteil an dem nießbrauchsbelasteten Grundstück zum Kaufpreis von 250.000,00 €. In der Einkommensteuererklärung 2012 erklärte der Kläger bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für diesen Grundstücksteil eine Absetzung für Abnutzung (AfA) in Höhe von 1.674,00 € sowie Schuldzinsen in Höhe von 6.900,00 € als vorab entstandene Werbungskosten. Das Finanzamt veranlagte den Kläger erklärungsgemäß.

Im Einkommensteuerbescheid für 2013 wurden die als vorab entstandene Werbungskosten erklärte AfA und die Schuldzinsen nicht mehr berücksichtigt.

Die Mutter des Klägers verstarb im Jahre 2015. Seit diesem Zeitpunkt erzielt der Kläger neben seiner Tante Vermietungseinkünfte aus dem streitgegenständlichen Grundstück.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg gab der gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 erhobenen Klage mit Urteil vom 25.4.2017 – 5 K 763/15 insoweit statt, als der Kläger die Berücksichtigung von Schuldzinsen in Höhe von 6.900,00 € als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften auf Vermietung und Verpachtung beantragt hat. Hiergegen ist das Finanzamt in Revision gegangen.

Das Urteil

Die Revision des Finanzamtes ist begründet.

1. Der Kläger hat keinen Anspruch auf Abzug der geltend gemachten Schuldzinsen im Streitjahr, da der notwendige wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Aufwand und zukünftigen Einnahmen nicht gegeben ist.
2. Werbungskosten i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG sind alle Aufwendungen, die durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Sie können bereits dann anfallen, wenn die mit dem Aufwand zusammenhängenden Einnahmen noch nicht erzielt werden. Voraussetzung für die Berücksichtigung solcher vorab entstandener Werbungskosten ist, dass ein – anhand objektiver Umstände feststellbarer – ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird. Dabei ist der zeitliche Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der späteren Vermietung kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal, ihm kommt jedoch Indizwirkung zu. Der Eigentümer kann Aufwendungen für sein mit einem lebenslangen Nutzungsrecht eines Dritten belastetes Grundstück regelmäßig nicht als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften