

Aktuelle Gesetzgebung und EStÄR 2012

A. Vorbemerkungen

Anders als in den Vorjahren, in denen in den Seminaren der jeweils aktuelle Stand der Gesetzgebungsverfahren dargestellt wurde und zum Zeitpunkt der Erstellung des Buches über die abgeschlossenen Gesetzgebungsverfahren berichtet werden konnte, sind die hier vorgestellten Gesetze zum Ende des Jahres 2012 noch nicht zur Verkündung im BGBl gelangt. In allen Fällen wurde der Vermittlungsausschuss angerufen, der in seiner Sitzung am 12.12.2012 zu den verschiedenen Gesetzen unterschiedliche Einigungsvorschläge unterbreitet hat, bei denen noch nicht abzusehen ist, ob sie im weiteren Gesetzgebungsverfahren eine Mehrheit finden. Die folgenden Ausführungen berücksichtigen den Stand der Gesetzgebung nach den Einigungsvorschlägen des Vermittlungsausschusses und sind deshalb noch nicht als endgültig anzusehen. Die Ausführungen beschränken sich auch auf die Punkte, die für die Besteuerung von Betrieben der LuF von Bedeutung sind.

B. JStG 2013¹

Der Beschlussvorschlag des Vermittlungsausschusses sieht eine Gleichbehandlung von Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnerschaften insb. bei der Inanspruchnahme des Splittingtarifs vor. Dieser Kompromiss ist nicht einvernehmlich, sondern mehrheitlich zustande gekommen. Es ist deshalb nicht ausgeschlossen, dass der Bundestag diesem Vorschlag des Vermittlungsausschusses nicht folgen wird und gegebenenfalls ein weiteres Vermittlungsverfahren erforderlich werden wird, das auch die Umsetzung der übrigen Punkte des Gesetzes zunächst verhindert.²

I. Nachteilsausgleich für sog. Elektromobile bei der Dienstwagenbesteuerung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG)

Als eine Maßnahme zur Umsetzung des Regierungsprogramms Elektromobilität wird eine Regelung zum Nachteilsausgleich für die private Nutzung von betrieblichen Elektrofahrzeugen und Hybridelektrofahrzeugen aufgenommen. Bei der Besteuerung der privaten Pkw-Nutzung nach der Listen-

¹ BT-Drucks. 17/11844

² Bundestag hat das Gesetz unverändert beschlossen, Bundesrat hat nicht zugestimmt – BR-Drucks. 33/13 (Beschluss)

preispauschale werden bislang Elektrofahrzeuge wegen ihres hohen Listenpreises benachteiligt. Deshalb sieht das Gesetz vor, aus dem Listenpreis die Kosten für die Batterie herauszurechnen und i.R.d. AfA die auf die Anschaffung der Batterie entfallenden Kosten bei der Ermittlung der Gesamtkosten auszuscheiden. Dieser Nachteilsausgleich soll auch auf Brennstoffzellenfahrzeuge ausgeweitet werden.

II. Einnahmenüberschussrechnung

Auf Vorschlag des Bundesrates wird § 6 Abs. 7 EStG um eine klarstellende Regelung ergänzt, nach der die Bewertungsvorschriften über die anschaffungsnahen Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG), Entnahmen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) und Einlagen auch bei der EÜR entsprechend anzuwenden sind.

III. Feststellungsverfahren bei Verlusten aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung (§ 15 Abs. 4 EStG)

Wegen der aufgrund des § 15 Abs. 4 EStG zu beachtenden Besonderheiten bei der steuerlichen Berücksichtigung von Verlusten aus gewerblicher Tierzucht und gewerblicher Tierhaltung hat es die Verwaltung schon lange für zweckmäßig gehalten, die verbleibenden Verluste in einem gesonderten Feststellungsverfahren in entsprechender Anwendung des § 10d Abs. 4 EStG festzustellen und ist zumindest in Niedersachsen entsprechend verfahren. Allerdings hat der BFH³ zu der damals wortgleichen Regelung des § 23 Abs. 3 S. 9 EStG entschieden, dass über die Verrechenbarkeit von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften im Jahr der Verrechnung zu entscheiden ist, weil die Vorschrift ein gesondertes Feststellungsverfahren nicht vorsieht. In § 23 EStG ist die Regelung des § 10d Abs. 4 EStG bereits durch das JStG 2007 ausdrücklich für entsprechend anwendbar erklärt und damit eine Rechtsgrundlage für ein gesondertes Verlustfeststellungsverfahren geschaffen worden. Für die Verluste aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung nach § 15 Abs. 4 EStG soll diese Klarstellung jetzt im JStG 2013 erfolgen.

³ BFH v. 22.9.2005 – BStBl II 2007, 158

C. Änderung der Unternehmensbesteuerung und des Reisekostenrechts⁴

Der Vermittlungsausschuss hat zu diesem Gesetz einen einvernehmlichen Beschluss gefasst, so dass davon ausgegangen werden kann, dass der Vorschlag in Bundestag und Bundesrat eine Mehrheit finden wird.⁵

I. Erhöhung der absoluten Grenze für den Verlustrücktrag nach § 10d EStG

I.R.d. Verlustverrechnung nach § 10d Abs. 1 EStG soll die Höchstgrenze für den Verlustrücktrag von 511.500 Euro auf 1 Mio. Euro angehoben werden. Bei Ehegatten verdoppeln sich diese Beträge im Fall der Zusammenveranlagung. Die Regelungen sollen erstmals auf negative Einkünfte anzuwenden sein, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des VZ 2013 nicht ausgeglichen werden.

II. Reisekosten bei Auswärtstätigkeiten

Die Rspr. des BFH hat eine umfassende Überarbeitung des steuerlichen Reisekostenrechts erforderlich gemacht. So wird es künftig keine regelmäßige Arbeitsstätte mehr geben, sondern eine sog. erste Tätigkeitsstätte. Die größte Bedeutung hat die Änderung der Pauschbeträge für die Verpflegungsmehraufwendungen mit Wirkung ab 2014. Die bisherige Dreiteilung der Beträge wird aufgegeben. Es gibt jetzt nur noch eine Staffel aus zwei Beträgen. Für den An- und Abreisetag bei auswärtiger Übernachtung und für eine Abwesenheit von mehr als 8 Stunden (ohne Übernachtung) sollen die Verpflegungsmehraufwendungen 12 Euro betragen. Bei einer Abwesenheit von 24 Stunden sollen die Mehraufwendungen mit 24 Euro berücksichtigt werden können.

D. Gesetz zum Abbau der kalten Progression⁶

Der Beschlussvorschlag des Vermittlungsausschusses umfasst nur noch die Erhöhung des Grundfreibetrags für das verfassungsrechtlich gebotene Existenzminimum. Der Grundfreibetrag steigt demnach in zwei Schritten: Für das Jahr 2013 beträgt er 8.130 Euro, ab 2014 erhöht er sich auf

⁴ BT-Drucks. 17/11841

⁵ Das Gesetz ist im Bundestag und Bundesrat angenommen worden – BR-Drucks. 34/13 (Beschluss)

⁶ BT-Drucks. 17/11842

8.354 Euro. Der Eingangssteuersatz von 14 Prozent bleibt unverändert. Eine Veränderung des Progressionsverlaufs mit dem Ziel den Effekt der kalten Progression zu vermindern war hingegen nicht mehrheitsfähig. Auch bei diesem Gesetz ist davon auszugehen, dass der Vorschlag in Bundestag und Bundesrat eine Mehrheit finden wird.⁷

E. Steuerliche Förderung der Wohngebäudesanierung⁸

Im Gesetzentwurf war vorgesehen, die Kosten für die energetische Sanierung an Wohngebäuden steuerlich zu fördern. Dieses Gesetz, das sich bereits seit Monaten im Vermittlungsverfahren befand, wird nicht in Kraft treten, weil eine Verständigung im Vermittlungsverfahren nicht möglich war.

F. Vorschlag für eine Änderung der Gewinnermittlung nach § 13a EStG?

Aufgrund umfangreicher Feststellungen des Bundesrechnungshofs und eingegener und sich abzeichnender Rspr. des BFH zur bisherigen Gewinnermittlung nach § 13a EStG wird es wahrscheinlicher, dass es in einem der nächsten Gesetzgebungsverfahren zu einer Neufassung oder zumindest Modifizierung dieser Gewinnermittlungsvorschrift kommt. Dabei gehe ich davon aus, dass eine schon geforderte Gesamtabschaffung dieser Sonderregelung gegenwärtig nicht mehr zur Diskussion steht. Konkrete Formulierungsvorschläge für zwei alternative Gesetzesentwürfe sollen erarbeitet werden. Es dürfte im Grundsatz um folgende Alternativen gehen:

Alternative 1 (Einnahmeerfassungsmodell):

Auch kleine und Kleinstbetriebe sollen verpflichtet sein, sämtliche BE aufzuzeichnen und der Besteuerung zu unterwerfen. Die Vereinfachung soll darin bestehen, dass keine Verpflichtung zur Aufzeichnung der BA besteht, sondern für verschiedene abgrenzbare Tätigkeitsbereiche auf der Grundlage statistischer Erhebungen bundeseinheitliche BA-Pauschalen gesetzlich festgelegt werden. Vorteilhaft wäre, dass die Erfassung sämtlicher BE von vornherein eine umfassende Besteuerung sicherstellt. Allerdings ist der eine Pauschalbesteuerung rechtfertigende Vereinfachungseffekt m.E. eher ge-

⁷ Das Gesetz ist im Bundestag und Bundesrat angenommen worden – BR-Drucks. 36/13 (Beschluss)

⁸ BT-Drucks. 17/11843

ring, weil z.B. die Gesamteinnahmen auf die verschiedenen Tätigkeiten aufgeteilt werden müssten und dadurch neue Abgrenzungsfragen entstehen.

Alternative 2 (Modifizierung des bisherigen § 13a EStG):

Bei diesem Modell wird die im Grundsatz einfache und für den Normalfall eines kleinen landwirtschaftlichen Betriebs in der Höhe angemessene pauschale Gewinnermittlung beibehalten. Für besondere Tätigkeitsbereiche (z.B. Verkauf wertvoller Tiere und Rechte, Entschädigungszahlungen, Dienstleistungen) mit einer bisher zum Teil deutlich zu niedrigen Gewinnerfassung bzw. vollständiger Abgeltung wird durch eine Gewinnkorrekturregelung eine realitätsgerechte Gewinnerfassung gesichert. Dieses Modell würde in den meisten Anwendungsfällen weiterhin zu einer deutlichen Vereinfachung führen und vermeidet bürokratische Umstellungsprobleme.

G. Entwurf der EStÄR 2012⁹

Auch die EStÄR 2012 sollten planmäßig bis zum Ende des Jahres 2012 im BStBl I verkündet worden sein. Aber auch hier ist es zu Verzögerungen gekommen, weil der Bundesrat dem Entwurf der Richtlinien nur unter bestimmten Maßgaben zugestimmt hat¹⁰. Die Bundesregierung hat jetzt nur die Möglichkeit, den Maßgaben des Bundesrats zu folgen oder zunächst auf die Herausgabe der EStÄR 2012 zu verzichten. Unabhängig davon, wie diese Entscheidung ausfällt, wird im Folgenden auf die vorgesehenen Änderungen hingewiesen, die für die LuF von Bedeutung sind. Ob und wann diese Regelungen letztlich in Kraft treten, bleibt abzuwarten.

EStÄR noch nicht veröffentlicht

I. R 4.4 Abs. 2 EStR – Bilanzänderung bei Mitunternehmerschaften

Bei einer Mitunternehmerschaft bezieht sich die Möglichkeit einer Bilanzänderung aufgrund eines durch eine Bilanzberichtigung vorhandenen Kompensationsvolumens auf die (gesamte) Bilanz dieser Mitunternehmerschaft (Gesamthandsbilanz, Ergänzungsbilanzen und Sonderbilanzen). So kann beispielsweise eine Bilanzberichtigung in der Gesamthandsbilanz durch eine Bilanzänderung in der Ergänzungsbilanz oder Sonderbilanz des Mitunternehmers oder der Mitunternehmer kompensiert werden. Das Kompensationsvolumen entspricht dabei m.E. aber nur dem Anteil des Mitunterneh-

⁹ BR-Drucks. 681/12

¹⁰ BR-Drucks. 681/12 (Beschluss) v. 14.12.2012

mers am Kompensationsvolumen entsprechend seinem Beteiligungsverhältnis.

II. R 6.3 EStR – Gemeinkosten

Zu den aktivierungspflichtigen Herstellungskosten sollen bei Beginn der Herstellung nach Veröffentlichung der EStÄR 2012 im BStBl I nunmehr auch die angemessenen Kosten der allgemeinen Verwaltung (u.a. die Aufwendungen für Geschäftsleitung, Einkauf und Wareneingang, Betriebsrat, Personalbüro, Nachrichtenwesen, Ausbildungswesen, Rechnungswesen), die angemessenen Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung zählen. Die geänderte Verwaltungsauffassung umfasst dabei sämtliche Kosten, auch solche, für die handelsrechtlich ein Aktivierungswahlrecht besteht. Dies widerspricht dem Bestreben, die handelsrechtlichen Herstellungskosten an die steuerlichen anzupassen¹¹. Die handelsrechtliche Herstellungskostenuntergrenze sollte durch den Wegfall des Einbeziehungs-wahlrechts für Material- und Fertigungsgemeinkosten der steuerlichen Untergrenze angeglichen werden. Die nun geforderte Aktivierungspflicht hebt die steuerliche Untergrenze wieder an und führt zu einem erneuten Abweichen zwischen handelsrechtlichen und steuerlichen Herstellungskosten. Fraglich ist auch, ob kleinere Unternehmen überhaupt in der Lage sein werden, diese Gemeinkosten sachgerecht den Herstellungskosten zuzuordnen. Diese Diskussion ist der Grund für die bisherige Nichtverabschiedung der EStÄR und sollte abgewartet werden.

Das handelsrechtliche Bewertungswahlrecht für Fremdkapitalzinsen gilt auch für die steuerliche Gewinnermittlung. Sind handelsrechtlich Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten einbezogen worden, sind sie gem. § 5 Abs. 1 S. 1 HS. 1 EStG auch in der steuerlichen Gewinnermittlung als Herstellungskosten zu beurteilen.

Änderung der Viehbewertung erforderlich

Durch die Änderung der Richtlinien dürfte sich auch ein Änderungsbedürfnis für die Viehbewertungsregelung der FinVerw ergeben; denn die darin genannten Werte sind aufgrund des alten Herstellungskostenbegriffs ermittelt worden und somit hinsichtlich der einzubehandelnden Gemeinkosten der Höhe nach unvollständig. Ich gehe auch im Hinblick auf die gesetzlichen Regelungen in § 6 Abs. 2 und 2a EStG sowie die langjährig unveränderten Richtwerte davon aus, dass eine Gesamtüberarbeitung der Viehbewertungsregelung der FinVerw erforderlich wird. Bis dahin sollte aus Vereinfachungsgründen die bisherige Regelung angewendet werden.

¹¹ Vgl. BT-Drucks. 16/10067

III. R 6.6 Abs. 4 EStR – Rücklage für Ersatzbeschaffung¹²

Nach jahrelanger Rspr.- und Verwaltungspraxis¹³ war die von buchführenden LuF in der Schlussbilanz gebildete steuerfreie Rücklage für Ersatzbeschaffung zugunsten des laufenden Gewinns aufzulösen, wenn ein bewegliches Ersatz-WG bis zum Schluss des ersten Wj oder wenn ein Grundstück oder Gebäude bis zum Schluss des zweiten Wj, das auf das Jahr der Bildung der steuerfreien Rücklage folgt, weder angeschafft noch hergestellt noch bestellt worden war. Die Fristen konnten jedoch im Einzelfall angemessen verlängert werden, wenn die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant und zu erwarten war, aber aus besonderen Gründen noch nicht durchgeführt werden konnte¹⁴. Die Absicht der Ersatzbeschaffung durfte in diesem Fall jedoch zwischenzeitlich noch nicht endgültig aufgegeben worden sein.

Von diesen Fristen ist der BFH in der o.g. Entscheidung ausdrücklich abgewichen. Er hat es aus Vereinfachungsgründen und zur Verwirklichung eines gleichmäßigen und vorhersehbaren Gesetzesvollzugs für angebracht gehalten, die Reinvestitionsfrist an die in § 6b Abs. 3 S. 2 und 3 EStG enthaltenen Fristen anzugeleichen. Danach gilt allgemein eine Frist für die Ersatzbeschaffung von vier Jahren nach der Bildung der Rücklage. Für die Herstellung eines neuen – im Bereich der Rücklage für Ersatzbeschaffung funktionsgleichen – Gebäudes beträgt die Reinvestitionsfrist sechs Jahre. Auf einen bestimmten Herstellungsbeginn kommt es dabei im Unterschied zur Regelung in § 6b Abs. 3 S. 3 EStG nicht an, weil die Bildung der Rücklage für Ersatzbeschaffung bereits den Nachweis der Investitionsabsicht erfordert und die Umsetzung dieser Absicht regelmäßig zu einem frühzeitigen Herstellungsbeginn führen wird. Eine über diese Fristen hinausgehende Möglichkeit zur Fristverlängerung im Einzelfall besteht nach der Rspr. des BFH nicht mehr.

*BFH vereinheitlicht
Reinvestitionsfristen*

Mit den jetzt vorliegenden EStÄR wird diese Rspr. als Verwaltungsauffassung übernommen und modifiziert. Eine Rücklage, die auf Grund des Ausscheidens eines beweglichen WG gebildet wurde, ist wie bisher am Schluss des ersten auf ihre Bildung folgenden Wj gewinnerhöhend aufzulösen, wenn bis dahin ein Ersatz-WG weder angeschafft noch hergestellt worden ist. Die Frist von einem Jahr verlängert sich bei einer Rücklage, die auf Grund des Ausscheidens eines WG i.S.d. § 6b Abs. 1 S. 1 EStG gebildet wurde, nunmehr auf vier Jahre; bei neu hergestellten Gebäuden

*Modifizierte Anpassung
an die BFH-Rspr.*

¹² Vgl. auch BFH v. 12.1.2012 – BFH/NV 2012, 1035

¹³ Zuletzt R 6.6 Abs. 4 EStR 2008

¹⁴ BFH v. 4.9.1956 – BStBl III 1956, 332

verlängert sich die Frist ohne weitere Voraussetzungen immer auf sechs Jahre. Die für bewegliche WG geltende Frist von einem Jahr kann im Einzelfall angemessen auf bis zu vier Jahre verlängert werden, wenn der Stpf. glaubhaft macht, dass die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant und zu erwarten ist, aber aus besonderen Gründen noch nicht durchgeführt werden konnte. Eine Verlängerung auf bis zu sechs Jahre ist möglich, wenn die Ersatzbeschaffung im Zusammenhang mit der Neuherstellung eines entsprechend begünstigten Gebäudes erfolgt (Bsp.: Ersatzbeschaffung von Betriebsvorrichtungen im Zusammenhang mit der Neuerrichtung eines Stallgebäudes).

M.E. bedeutet die Präzisierung der Fristen entsprechend der Rspr. keine ausschließliche Besserstellung gegenüber der bisherigen Regelung. Denn in besonderen Fällen hat die FinVerw in der Vergangenheit in der Praxis bei entsprechender Begründung auch deutlich längere Reinvestitionsfristen als 4 bzw. 6 Jahre zugelassen. Auch wenn die EStÄR 2012 keine diesbezügliche Übergangsregelung enthalten, sollte zumindest bei Schadensereignissen bis zur Veröffentlichung des BFH-Urteils im BStBI an der bisherigen Verwaltungspraxis festgehalten werden. Im Übrigen besteht in begründeten Fällen und nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen auch die Möglichkeit, Fristverlängerungen im Wege einer abweichenden Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO zu beantragen.

IV. R 6.13 Abs. 5 EStR – Sammelposten

Für jedes Wj, in dem vom einheitlich für alle Anlagegüter i.S.d. § 6 Abs. 2a EStG auszuübenden Antragsrecht zur Bildung eines Sammelpostens Gebrauch gemacht wurde, ist ein gesonderter Sammelposten zu bilden. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die nicht im Wj der Anschaffung oder Herstellung angefallen sind, erhöhen den Sammelposten des Wj, in dem die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anfallen. Macht der Stpf. in diesem Wj vom Wahlrecht nach § 6 Abs. 2a EStG keinen Gebrauch, beschränkt sich der Sammelposten auf die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betroffenen WG. Dies gilt unabhängig davon, ob die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zusammen mit den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Betrag von 1.000 Euro übersteigen.



V. R 10d Abs. 9 EStR – Verlustabzug in Erbfällen

Aufgrund inzwischen gefestigter Rspr.¹⁵ kann ein Erbe einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug nicht bei seiner eigenen Veranlagung geltend machen. Allerdings können zum Todeszeitpunkt nicht aufgezehrte Verluste des Erblassers im Todesjahr in den Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 EStG bei der Veranlagung des Erblassers einfließen. Dies bedeutet, dass sie zunächst mit positiven Einkünften des Erblassers ausgeglichen werden können. Sie können also grds. nicht i.R.d. Verlustausgleichs und -abzugs bei der Veranlagung des Erben im Todesjahr berücksichtigt werden. Werden Ehegatten jedoch für das Todesjahr zusammen veranlagt, sind Verluste des verstorbenen Ehegatten aus dem Todesjahr zu verrechnen und Verlustvorträge des verstorbenen Ehegatten ebenso abzuziehen, als wenn der Ehegatte nicht verstorben wäre. Dies entspricht den Grundsätzen der Zusammenveranlagung und hat mit dem Erbfall letztlich nichts zu tun.

Die Nichtübertragbarkeit von Verlusten auf die Erben gilt ebenso für die Regelungen in § 2a Abs. 1, § 20 Abs. 6, § 22 Nr. 3 S. 4 EStG. Gleiches gilt für Verluste nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 3 S. 7 bis 10 EStG, es sei denn, der Erbfall tritt bereits vor der verlustbehafteten Veräußerung ein. Der zum Todeszeitpunkt nicht ausgeglichene Verlust nach § 15 Abs. 4 S. 1 und 2 EStG darf nur in den Fällen auf den Erben übergehen, in denen der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nach § 6 Abs. 3 EStG auf diesen übergeht. Im Erbfall übertragbar sind Verluste gem. § 15a und § 15b EStG.

VI. R 13.2 EStR – Vieheinheiten-Umrechnungsschlüssel

Die Änderungen hinsichtlich der Anlage 1 zum BewG durch das Gesetz zur Betreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften¹⁶ hinsichtlich der Vieheinheiten für Mastenten werden nachvollzogen. Danach sind für Mastenten in der Aufzuchtphase 0,0011 Vieheinheiten und für Mastenten in der Mastphase 0,0022 Vieheinheiten anzusetzen. Bis einschl. Wj 2011/12 (2011) darf noch nach der jeweils günstigeren Vieheinheitenstaffel verfahren werden.¹⁷

¹⁵ BFH v. 17.12.2007 – BStBl II 2008, 608

¹⁶ Gesetz v. 7.12.2011 – BGBl I 2011, 2592

¹⁷ Vgl. Broschüre „ESt und Gewinnermittlung in der Landwirtschaft 2011/2012“, 18, 19

VII. R 13.5 Abs. 2 EStR – Übergangsbilanz

Anpassung der Regelungen zur Bewertung von geringwertigen WG und des Sammelpostens an die in § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG jeweils geltende Rechtslage.

VIII. R 14 EStR – Bewertung von Feldinventar/stehender Ernte

*Nichtbewertung von
Feldinventar ist keine
Billigkeitsregelung*

R 14 wird zwar komplett überarbeitet. Im Wesentlichen geht es jedoch um eine aufgrund der aktuellen BFH-Rspr. erforderliche Überarbeitung der Bewertungsregeln für das Feldinventar und die stehende Ernte. Hervorzuheben ist dabei, dass der WG-Begriff der Rspr. angepasst wird und die Bewertungsvereinfachung dem Grunde nach erhalten bleibt. Allerdings wird klargestellt, dass es sich dabei nicht um eine Billigkeitsmaßnahme handelt, über die (Jahr für Jahr) in einem gesonderten Billigkeitsverfahren zu entscheiden wäre, sondern allein um eine Vereinfachungsregelung zur Bewertung. Dies ist vor allem im Hinblick auf die BFH-Rspr.¹⁸, nach der R 14 Abs. 2 EStR 2005 als Billigkeitsregelung nicht vom Vorbehalt der Nachprüfung eines Steuerbescheids erfasst wird, eine schon aus Praktikabilitätsgründen m.E. zwingend gebotene Klarstellung.

Aufgrund dieser Rspr. erscheint auch nicht sicher, dass die Bewertungsvereinfachung bei Körperschaften weiterhin zugelassen werden wird. Darüber wird i.R.d. nächsten Änderung der KStR befunden. Bis zu einer Änderung der KStR ist aber schon aufgrund der grds. tätigkeitsbezogenen Prüfung der originären LuF davon auszugehen, dass bei Mitunternehmerschaften allein die Umqualifizierung der Einkunftsart nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht zwingend zum Wegfall der Berechtigung zur Bewertungsvereinfachung führt, wenn die LuF wie bisher fortgeführt wird.

Wichtig ist auch, dass bei der Anwendung der Bewertungsvereinfachung (Nichtansatz eines Wertes) das sog. „Alles oder Nichts-Prinzip“ gilt und nach einer Bewertung des Feldinventars/der stehenden Ernte eine Rückkehr zur Nichtbewertung ausgeschlossen ist. Im Einzelnen gilt Folgendes:

¹⁸ BFH v. 12.7.2012 – BFH/NV 2012, 1853