

Mandanten-Rundschreiben

03/2015

BHKW als eigenständiges Wirtschaftsgut

Ein Blockheizkraftwerk ist ein eigenständiges Wirtschaftsgut, das im Regelfall einer Nutzungsdauer von 10 Jahren unterliegt, selbst wenn es in einem technischen Zusammenhang mit einer Biogasanlage genutzt wird (entgegen Finanzverwaltung). Das Finanzgericht Münster (FG) hatte mit Urteil vom 18.2.2015 – 11 K 2856/13 F darüber zu entscheiden, ob ein Blockheizkraftwerk (BHKW), welches aus Biogas Strom und Wärme erzeugt, als eigenständiges Wirtschaftsgut gesondert abzuschreiben ist oder mit der vorgeschalteten Biogasanlage ein einheitliches Wirtschaftsgut bildet.

Klägerin war die Bioenergie GmbH & Co. KG, die im Jahr 2009 mit der Errichtung einer Biogasanlage begann. Der Jahresabschluss zum 31.12.2009 wies geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau in einem Gesamtbetrag von 475.000 € aus. Die Biogasanlage setzte sich aus mehreren Bestandteilen zusammen: Die eigentliche Biogasanlage bestand aus einem sog. Fermenter, in dem die Biomasse vergoren wird, einer großen Wanne, in dem Biomasse bevorratet wird, und einem Rundgebäude, das als Endlager für Gärreste und Gasspeicher dient.

Das Blockheizkraftwerk (BHKW) befand sich etwa 12 m (Luftlinie) vom Fermenter entfernt in einem Backsteingebäude. Es setzt sich insbesondere aus einem Motor und einem angeschlossenen Generator zusammen und ist in Modulbauweise gefertigt. Das BHKW ist durch eine Biogasleitung am Gasspeicher und über Starkstromleitungen am öffentlichen Stromnetz zwecks Einspeisung des produzierten Stroms angeschlossen.

Im Inventarverzeichnis zur Bilanz 31.12.2010 waren alle Wirtschaftsgüter einzeln aufgeführt und mit Anschaffungskosten bewertet. Dabei ging die Klägerin bei der eigentlichen Biogasanlage von einer Nutzungsdauer von 16 Jahren aus, das Blockheizkraftwerk sollte dagegen eine Nutzungsdauer von 8 Jahren haben. Im Jahr 2011 entstanden nachträgliche Anschaffungskosten, die ebenfalls aktiviert und über die gleichen Nutzungsdauern abgeschrieben wurden.

Das Finanzamt folgte dem nicht, sondern vertrat die Auffassung, dass das Blockheizkraftwerk mit der Biogasanlage einheitlich über eine Nutzungsdauer von 16 Jahren abzuschreiben sei. Es berief sich dabei auf den Erlass der OFD NRW vom 22.3.2011 – S 2130 – 2011/0003 – St 142, wonach ein Blockheizkraftwerk, welches in einem technischen Zusammenhang mit einer Biogasanlage genutzt werde, als integraler Bestandteil der gesamten Biogasanlage mit dieser einheitlich abzuschreiben sei.

Das FG hielt die Klage für begründet. Zu Unrecht sei das Finanzamt bei der Abschreibung für das BHKW von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 16 Jahren ausgegangen.

Anhand der in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien für ein Wirtschaftsgut kam es zu der Auffassung, dass das BHKW mit der Biogasanlage kein einheitliches, sondern ein eigenständiges Wirtschaftsgut bildet. Die Biogasanlage und das BHKW sind auch nicht in der Art verbunden, dass von einer besonderen Verfestigung der vorgenommenen Verbindung auszugehen wäre. Letztlich deckt sich die kürzere Nutzungsdauer eines BHKW mit den amtlichen Abschreibungstabellen, in denen die Nutzungsdauer eines BHKW mit 10 Jahren, die der Biogasanlage mit 16 Jahren angegeben wird. Warum sich die Nutzungs-



dauer eines BHKW von 10 auf 16 Jahre erhöhen soll, wenn es mit Gas aus einer Biogasanlage (statt anderweitig) gespeist wird, war für das FG nicht ersichtlich, zumal dies in dem o.g. Schreiben der OFD NRW nicht begründet wird.

Die von der Klägerin nunmehr begehrte Nutzungsdauer des BHKW von 10 Jahren ist nicht zu beanstanden. Das FG hat die Revision zugelassen.

Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum ZollkodexAnpG

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat den Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG) veröffentlicht. Die Bundesregierung hatte im Bundesrat im Dezember 2014 zum ZollkodexAnpG in einer Protokollerklärung angekündigt, dass noch offene und zu prüfende Ländervorschläge in einem Steuergesetz aufgegriffen würden. Dies ist nunmehr mit dem Gesetzentwurf erfolgt.

Das Gesetz greift 13 Maßnahmen auf, die vom Bundesrat in seiner Stellungnahme vorgeschlagen wurden. Dazu zählen u.a. eine Anpassung des Sachwertverfahrens an die Sachwertrichtlinie (§ 190 sowie die Anlagen 22, 24 und 25 des Bewertungsgesetzes). Des Weiteren geht es um die Grunderwerbsteuer bei Änderungen im Gesellschafterbestand (§ 1 Abs. 2a Satz 2-4 Grunderwerbsteuergesetz), um eine Schließung von Lücken im Umwandlungssteuergesetz (§ 20 Abs. 2, § 21 Abs. 1, § 24 Abs. 2 UmwStG), um die Abschaffung des Funktionsbenennungserfordernisses beim Investitionsabzugsbetrag (§ 7g Einkommensteuergesetz) sowie um eine redaktionelle Anpassung der Warenbezeichnungen an den Zolltarif bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Metalllieferungen (Anlage 4 zu § 13b Abs. 2 Nr. 11 Umsatzsteuergesetz).

Das Bundeskabinett hat den Gesetzentwurf am 25.3.2015 beschlossen. Das Gesetzgebungsverfahren soll voraussichtlich Mitte Oktober 2015 abgeschlossen werden. Einige der Bundesratsanliegen werden laut BMF in anderen Gesetzgebungsverfahren berücksichtigen werden.

Erhebung einer Pferdesteuer durch Kommune

Nach dem Beschluss des Hessischen Verwaltungsgerichtshofs (VGH) vom 8.12.2014 – 5 C 2008/13.N ist die Satzung einer hessischen Kommune über die Erhebung einer Pferdesteuer rechtlich nicht zu beanstanden.

Die Stadtverordnetenversammlung hatte im Jahr 2012 eine „Satzung über die Erhebung einer Pferdesteuer im Gebiet der Stadt Bad Sooden-Allendorf“ beschlossen, nach der die Steuer pro Pferd im Jahr 200 € betragen sollte. Gegen diese kommunale Steuersatzung stellten ein eingetragener Verein und neun natürliche Personen im September 2013 einen Normenkontrollantrag beim VGH – mit dem Ziel, diese Satzung für unwirksam zu erklären. Der Antrag wurde abgelehnt.

Der VGH begründet seine Entscheidung damit, dass die Kommune grundsätzlich berechtigt sei, eine sog. Aufwandsteuer zu erheben, mit der die besondere Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners

mit einer Steuer belegt werden kann. Seine Leistungsfähigkeit ist darin zu erkennen, dass er fähig und bereit ist, einen besonderen Aufwand zu erbringen.

Sowohl das Halten als auch das Benutzen von Pferden erfordert einen Aufwand, der das für den gewöhnlichen allgemeinen Lebensbedarf Erforderliche überschreitet. Damit dokumentieren Halter und Benutzer ihre besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die mit einer Steuer abgeschöpft werden darf. Mit der Steuerlast werden auch genau diejenigen natürlichen Personen belegt, die einen zusätzlichen Aufwand für das Halten von Pferden bzw. für das entgeltliche Benutzen von Pferden zur Freizeitgestaltung erbringen. Auch sonst war die Pferdesteuersatzung mit übergeordnetem Recht vereinbar.

Keine Anwendung der ertragsteuerlichen Umsatzgrenzen für Dienstleistungen an andere Landwirte

Für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG sieht das EU-Recht in Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL für Dienstleistungen insbesondere keine betragsmäßige Beschränkung vor, wie sie in Abschn. 24.3 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) enthalten ist.

Das Finanzgericht Münster (FG) widerspricht in seinem Urteil vom 20.1.2015 – 15 K 2845/13 U der Auffassung der Finanzverwaltung, dass Landwirte der unionsrechtlichen Pauschalierungsregelung unterliegende Dienstleistungen nicht in unbegrenztem Umfang und damit auch nicht in unbegrenztem Umfang der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegender Umsätze ausführen können (Abschn. 24.3 UStAE). Die Auffassung der Finanzverwaltung widerspreche dem Unionsrecht, das in Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 der MwStSystRL für den Anwendungskreis der Durchschnittssatzbesteuerung insbesondere keine betragsmäßige Beschränkung vorsehe.

Der Kläger (K) betrieb einen landwirtschaftlichen Gemüsebau. Ab dem Wirtschaftsjahr 2009/2010 führte er an die G-GmbH (keine Organschaft i.S.v. § 2 Abs. 2 UStG) Dienstleistungen gegen Entgelt aus, nämlich die Bodenbearbeitung, das Pflanzen von Salatpflanzen, den Pflanzenschutz und die Ernte der erzeugten Erzeugnisse. Für diese Dienste setzte K von ihm beschäftigte Arbeitskräfte und von ihm gestellte landwirtschaftliche Geräte ein. Im Wirtschaftsjahr 2010/2011 betrug das Verhältnis des von K verausgabten Arbeitslohns zu seinen Umsätzen aus landwirtschaftlicher Urproduktion rund 35%.

K unterwarf die Umsätze aus der Urproduktion ebenso wie die Umsätze aus den Dienstleistungen an die GmbH der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG. Demgegenüber vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Umsätze an die GmbH der Regelbesteuerung unterlägen, weil ein unverhältnismäßig hoher Anteil der Umsätze auf die Erbringung der Dienstleistungen entfalle und der Maschinen- und Ausrüstungsbestand über die Anforderungen des eigenen Betriebs hinausgehe. Auch die Umsatzgrenze von 51.500 €, deren Überschreitung für die Anwendungen der Durchschnittssatzbesteuerung schädlich sei, sei nicht eingehalten worden. Das Finanzamt berechnete auf der Grundlage der Regelbesteuerung der Umsätze an die GmbH ein Umsatzsteuer-Mehr von fast 20.000 €. Dagegen erhob K mit Zustimmung des Finanzamtes Sprungklage.

Nach der Entscheidung des FG Münster ist die Klage begründet. Das Finanzamt hat zu Unrecht angenommen, dass die Umsätze des Klägers an der GmbH der Regelbesteuerung unterliegen. Mit den Dienst-

leistungen an die GmbH führt K vielmehr der Durchschnittsbesteuerung gem. § 24 Abs. 1 UStG unterliegende Umsätze aus, für die weder Steuer noch Vorsteuer zu berücksichtigen sind.

§ 24 UStG ist nach ständiger BFH-Rechtsprechung unionsrechtskonform auszulegen. § 24 UStG beruht auf Art. 25 der Richtlinie 77/388/EWG (seit 1.1.2007 Art. 295 ff. MwStSystRL). Der deutsche Gesetzgeber hat die Vorgaben beider Richtlinien aber nicht vollständig, sondern lediglich dadurch umgesetzt, dass er die im Zeitpunkt der Verabschiedung der Richtlinie 77/388/EWG bestehenden nationalen Regelungen im Wesentlichen fortgeführt hat.

Mit seinen Dienstleistungen an die GmbH erbrachte K der unionsrechtlichen Pauschalierungsregelung unterliegende landwirtschaftliche Dienstleistungen. Die Auffassung des Finanzamts widerspricht dem EU-Recht, das in Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung insbesondere keine betragsmäßige Beschränkung vorsieht.

Das Finanzgericht hat die Revision nicht zugelassen.

Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils und Sonderbetriebsvermögen

Nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG 2001 scheidet die Aufdeckung der stillen Reserven im unentgeltlich übertragenen Teil eines Mitunternehmeranteils aus, wenn ein funktional wesentliches Betriebsgrundstück des Sonderbetriebsvermögens (SBV) vorher oder zeitgleich zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG übertragen wurde (BFH vom 2.8.2012 – IV R 41/11). Dies gilt nach dem Urteil des FG Niedersachsen vom 27.11.2014 – 1 K 10294/13 auch dann, wenn ein funktional wesentliches Betriebsgrundstück des SBV nachher zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG übertragen wird.

Klägerin ist im Streitfall die Bau-GmbH & Co. KG (KG). A, der alleinige Kommanditist und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, übertrug am 19.11.2008 90% seines KG-Anteils sowie 25% der im SBV gehaltenen GmbH-Anteils auf seinen Sohn B. Die KG führte die Buchwerte des Gesamthandsvermögens fort. Das im SBV von A geführte Betriebsgrundstück wurde nicht mitübertragen.

Am 20.4.2011 übertrug A das Betriebsgrundstück unentgeltlich auf die X-GmbH & Co. KG (X-KG), bei der er ebenfalls alleiniger Kommanditist und GmbH-Geschäftsführer war. Das Finanzamt vertrat im Anschluss an eine Außenprüfung die Auffassung, die Fortführung der Buchwerte bei der Klägerin sei nicht möglich, da die Übertragung des Betriebsgrundstücks aus dem Betriebsvermögen der Klägerin in das der X-KG im Jahr 2011 die Möglichkeit der Buchwertfortführung verhindere.

Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos. Das FG Niedersachsen hielt die Klage für begründet und entschied, dass die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG der Übertragung des Betriebsgrundstücks aus dem SBV der KG in das Betriebsvermögen der X-KG nicht entgegenstehe.

Wird ein Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen, so ist für die übertragenen Wirtschaftsgüter der Buchwert anzusetzen; der Rechtsnachfolger ist an diese Werte gebunden. Der Mitunternehmeranteil umfasst den Anteil am Gesellschaftsvermögen sowie das funktional wesentliche SBV des Mitunternehmers. Maßgebend dafür ist das Betriebsvermögen, das am Tag der Übertragung existiert. Wird funktional wesentliches Betriebsvermögen taggleich mit der Übertragung des Gesellschaftsanteils an einen

Dritten veräußert oder übertragen oder in ein anderes Betriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers überführt, liegen die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG für eine Fortführung der Buchwerte grundsätzlich nicht vor. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist aber dann zu machen, wenn die Übertragung auf den Dritten oder die Überführung in ein anderes Betriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers nach § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert stattfindet.

Die Buchwertfortführung findet auch im Fall der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person statt. Damit verbunden werden kann auch die Übertragung von Sonderbetriebsvermögen des übertragenden Mitunternehmers auf den Rechtsnachfolger in den Gesellschaftsanteil. Der Gesetzgeber hat nach dem Gesetzeswortlaut die Buchwertfortführung auch bei nicht zumindest anteiliger Mitübertragung von SBV zugelassen, allerdings versehen mit einer den Rechtsnachfolger bindenden Behaltefrist.

Danach erfüllen die unentgeltlichen Übertragungen von 90% des KG-Anteils und von 25% des im SBV gehaltenen GmbH-Anteils von A auf B im Jahr 2008 die Bedingungen des § 6 Abs. 3 EStG für die Buchwertfortführung. B hat die Behaltefrist von fünf Jahren gewahrt.

An dem Ergebnis ändert die unentgeltliche Übertragung des Betriebsgrundstücks im Jahr 2011 aus dem SBV des A bei der KG in das Betriebsvermögen der X-KG nichts.

Zur Durchschnittssatzbesteuerung bei einer Pensionspferdehaltung zu Zuchtzwecken

Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21.1.2015 – XI R 13/13 ist die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 Umsatzsteuergesetz (UStG) auf Dienstleistungen eines Land- oder Forstwirts nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil der Dienstleistungsempfänger kein Land- oder Forstwirt ist. Jedoch hat ein Landwirt dann keinen Anspruch auf die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung für im Rahmen einer Pensionspferdehaltung zu Zuchtzwecken erbrachte Dienstleistungen, wenn die Pferde nicht zu land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden.

Der klagende Landwirt betrieb im Streitjahr 2005 eine Pferdezucht mit 30 eigenen Pferden. Außerdem unterhielt er eine Pferdepension für etwa 70 Pferde, die auch der Pferdezucht für Nichtlandwirte diene. Zu seinen Dienstleistungen gehörten u.a. Belegung der Stuten durch künstliche Besamung, Abfohlung, Aufzucht und Ausbildung der Fohlen, Beratung über die Zuchtmöglichkeiten, Betreuung sowie Hilfe beim Kauf oder Verkauf von Pferden. Mit den jeweiligen Pferdeeinstellern schloss der Kläger Pensionsverträge mit einem monatlichen Durchschnitts-Pensionspreis in Höhe von 185 € je Stute ab. Zusätzliche Leistungen wurden gesondert in Rechnung gestellt. Tierärzte rechneten direkt mit den Pferdeeinstellern ab.

Eine Betriebsprüfung kam zu dem Ergebnis, dass die vom Kläger erbrachten Dienstleistungen an Nichtlandwirte als einheitliche Pensionsleistung zu sehen sind, die außerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erbracht werden und demnach nicht der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG unterliegen.

Auf die Revision des Klägers hob der BFH das Urteil der Vorinstanz auf und wies die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht (FG) zurück. Nach den Ausführungen des BFH hat



das FG die Anwendung der begehrten Durchschnittssatzbesteuerung auf die streitbefangenen Umsätze des Klägers zu Unrecht versagt.

Die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung auf Dienstleistungen eines Land- oder Forstwirts ist nach Meinung des BFH nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil der Dienstleistungsempfänger kein Land- oder Forstwirt ist. Dies ist jedoch umstritten. Zum Teil wird die Auffassung der Finanzverwaltung geteilt, dass eine „Pensionsleistung“ an einen Nichtland- bzw. Nichtforstwirt von vornherein nicht zur landwirtschaftlichen Produktion beitrage und keinen landwirtschaftlichen Zwecken diene, zum Teil wird diese Einschränkung aber auch abgelehnt. Der BFH hält die Einschränkung dahingehend, dass die Dienstleistungen an Land- oder Forstwirte erbracht werden müssen, für nicht gerechtfertigt.

Jedoch hat ein Landwirt keinen Anspruch auf die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung für im Rahmen einer Pensionspferdehaltung zu Zuchtzwecken erbrachte Dienstleistungen, wenn die Pferde nicht zu land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden. Die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung scheidet aus, wenn die betreuten Pferde aus privaten Gründen zu Freizeit Zwecken gehalten werden.

Das FG hatte keine tatsächlichen Feststellungen zu der Frage getroffen, ob die Pensionspferde von den Einstellern zu land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken gehalten wurden. Soweit dies der Fall ist, wird das FG prüfen müssen, ob der Kläger die Pensionspferdehaltung zu Zuchtzwecken mithilfe von Wirtschaftsgütern erbracht hat, die seinem normalen Ausrüstungsbestand zuzurechnen waren, bzw. hierfür Wirtschaftsgüter verwendet hat, die nicht dem betriebsgewöhnlichen Ausrüstungsbestand des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zuzurechnen waren.

Bagatellgrenze für die Nichtanwendung der Abfärberegung

Der Verkauf von Merchandising-Artikeln durch eine in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) auftretende Gesangsgruppe führt nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27.8.2014 – VIII R 16/11 nicht zur Umqualifizierung der im Übrigen ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit in eine gewerbliche Tätigkeit, wenn die Nettoumsatzerlöse aus den Verkäufen 3 v.H. der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24.500 € im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen.

Vorliegend ging es um eine Gesangsgruppe, die hauptsächlich zur Karnevalszeit auftrat. Ihr mit Karnevalsauftreten erzielter Jahresumsatz von rund 221.000 € enthielt auch Einnahmen aus dem Verkauf von Merchandising-Artikeln in Höhe von etwa 5.000 €. Das Finanzamt hatte den gesamten Gewinn als gewerblich behandelt und einen Gewerbesteuerbescheid erlassen, der deutlich höher war als die gesamten Merchandising-Einnahmen.

Gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer oHG, einer KG oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen) ausübt. Eine GbR ist eine Personengesellschaft und fällt demnach unter diese Regelung.

Ebenso wie die Vorinstanz kam der BFH jedoch zu dem Ergebnis, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG hier nicht anzuwenden, sodass die Einkünfte nicht insgesamt zu gewerblichen Einkünften umzuqualifizieren waren.

Der BFH begründet dies damit, dass es sich zwar beim Verkauf von Merchandising-Artikeln um eine originär gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG handelt, diese aber von so untergeordneter Bedeutung ist, dass die Umqualifizierung der Einkünfte in gewerbliche Einkünfte zu einem unverhältnismäßigen Ergebnis führen würde. Es kommt daher im Streitfall nicht darauf an, ob die gewerbliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird.

Der geringfügige Umfang dieser gewerblichen Tätigkeit schließt nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit die Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG im Streitfall aus.

Aufgrund der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, das die Verhältnismäßigkeit der Abfärberegelung u.a. auf der Grundlage der restriktiven Auslegung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG durch den BFH bejaht hat, hält der BFH daran fest, dass einer originär gewerblichen Tätigkeit einer ansonsten Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielenden Personengesellschaft dann keine die übrige Tätigkeit der Gesellschaft umqualifizierende Wirkung zukommt, wenn es sich um eine gewerbliche Tätigkeit von äußerst geringem Ausmaß handelt.

Nach den Ausführungen des BFH liegt eine Tätigkeit von noch äußerst geringem Ausmaß, die nicht dazu führt, dass die gesamte Tätigkeit der Personengesellschaft einheitlich als gewerblich fingiert wird, dann vor, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 v.H. der Gesamtnettoumsatzerlöse (und nicht nur die von der Finanzverwaltung vertretenen 1,25 v.H.) und den Betrag von 24.500 € im Veranlagungszeitraum als Obergrenze nicht übersteigen.

Ob es sich bei der gewerblichen Tätigkeit um eine äußerst geringfügige Tätigkeit handelt, die nicht zur Umqualifizierung der übrigen Einkünfte führt, kann nur anhand eines Vergleichs beider Tätigkeiten festgestellt werden. Als geeigneter Vergleichsmaßstab ist das Verhältnis der Nettoumsätze der gewerblichen Tätigkeit zu den Gesamtnettoumsätzen der Gesellschaft aus selbständiger Arbeit und gewerblicher Tätigkeit heranzuziehen.

Kein Investitionsabzugsbetrag im Wirtschaftsjahr der Investition

Die Klägerin in der Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12.11.2014 – X R 19/13 bestellte Mitte März 2008 eine Photovoltaikanlage, die im April 2008 geliefert und in Betrieb genommen wurde.

In ihrer Einkommensteuererklärung nahm die Klägerin ausgehend von den Nettoanschaffungs-/Herstellungskosten der Anlage einen Investitionsabzug in Höhe von 40% vor und zog vom verbleibenden Betrag unter Berücksichtigung einer 20-jährigen Nutzungsdauer zeitanteilige Absetzungen für Abnutzung (AfA) ab.

Im Einkommensteuerbescheid ließ das Finanzamt den erklärten Investitionsabzug nicht zu, weil „dies kraft Gesetzes im Jahr der Anschaffung“ ausgeschlossen sei. Die Steuerbehörde setzte jedoch eine Sonderabschreibung in Höhe von 20% der Anschaffungs-/Herstellungskosten der Photovoltaikanlage sowie eine zeitanteilige AfA für neun Monate nach § 7 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) an.

Der BFH entschied, dass der Klägerin kein Investitionsabzug gemäß § 7g Abs. 1 EStG 2008 zusteht. Dieser Abzug setzt die Absicht einer künftigen Anschaffung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts voraus. Das begünstigte Wirtschaftsgut muss in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs, also der Inanspruchnahme des Investitionsabzugs, folgenden drei Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt werden. Der Investitionsabzugsbetrag (IAB) darf nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nur für den künftigen Erwerb bzw. die künftige Herstellung eines Wirtschaftsguts gebildet werden, sodass die Inanspruchnahme des IAB im Jahr der Investition (Anschaffung/Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts) nicht in Betracht kommt.

Investitionsabzugsbetrag und Verlustverrechnungsverbot

Das Finanzgericht Baden-Württemberg (FG) musste sich mit Urteil vom 19.11.2014 – 1 K 3220/12 mit der Frage beschäftigen, wie sich die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages, der außerhalb der Bilanz vom Gewinn einer Kommanditgesellschaft (KG) abzuziehen war, auf den Verlustabzug bei einem Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto auswirkt.

Das FG entschied, dass ein außerbilanziell erfasster Investitionsabzugsbetrag für die Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung der beschränkt haftenden Gesellschafter wie Sonderbetriebsvermögen zu behandeln ist. Demnach komme hier eine Verlustbeschränkung nicht infrage. Der außerbilanzielle Charakter des Investitionsabzugsbetrages bedeute, dass dieser sich unabhängig vom Stand des Kapitalkontos auswirke, was dem Regelungsziel des Gesetzgebers entspreche. Anders sei dies bei der außerbilanziellen Hinzurechnung von nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben.

Im Gegensatz zum Investitionsabzugsbetrag hätten sich diese (außerbilanziellen) Hinzurechnungen zunächst ergebnismindernd in der Steuerbilanz ausgewirkt und seien entsprechend bei der Bestimmung des nicht ausgleichsfähigen Verlustes zu berücksichtigen. Im Ergebnis bedeutet dies, dass die Bildung eines Investitionsabzugsbetrages, auch bei negativen Kapitalkonten der Gesellschafter, zu einem abzugs- und ausgleichsfähigen Verlust führen dürfte.

Gleichzeitig beeinflusst die Auflösung des Investitionsabzugsbetrages nicht die Kapitalkonten der Gesellschafter und darf in der Folge bei der gesonderten Feststellung der nicht ausgleichsfähigen Verluste der Gesellschafter nicht berücksichtigt werden.

Zusammenschluss von zwei Genossenschaften

Die Versteuerung eines Liquidationserlöses einer GbR als Vorgängerin einer KG im Rahmen des Zusammenschlusses von Molkereigenossenschaften war Gegenstand eines finanzgerichtlichen Verfahrens.

Das Finanzgericht Köln (FG) hatte mit Urteil vom 26.11.2014 – 7 K 4141/09 darüber zu entscheiden, inwieweit bei einer GbR (Rechtsvorgängerin einer KG) im Rahmen des Zusammenschlusses der Molkereigenossenschaft Q mit der niederländischen Molkereigenossenschaft U ein Liquidationserlös zu versteuern ist.



Die Klägerin ist eine Kommanditgesellschaft (KG). An ihr sind der Landwirt N als Komplementär und seine vier Töchter als Kommanditisten beteiligt. Die KG ist die Rechtsnachfolgerin einer GbR, die Umwandlung in eine KG erfolgte in 2008.

Die GbR (später KG) betrieb einen landwirtschaftlichen Betrieb mit Milchviehhaltung und ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG). Sie lieferte die Milch an die Molkereigenossenschaft Q, an der sie Geschäftsanteile mit einem Nennwert von 54.000 € hielt. Die beiden Molkereigenossenschaften Q und U vereinbarten 1999 einen vertraglichen Zusammenschluss, der einer Fusion wirtschaftlich nahe kommen sollte. Im Wesentlichen wurde vereinbart, dass sich die Genossenschaft Q auflöst, die Mitglieder der Q die Mitgliedschaft bei der U beantragen und im Rahmen der Auflösung entsprechend ihrer Milchliefermenge Mitgliedscheine bei der Genossenschaft U erhalten.

In Phase 1 sollte Q als besonderes Mitglied der U beitreten und einen großen Teil des Vermögens auf U übertragen. In Phase 2 sollten die Q-Mitglieder der U beitreten, und das restliche Vermögen der Q sollte auf U übertragen werden, soweit es nicht zum Ausgleich von Verbindlichkeiten benötigt wurde.

Die GbR erhielt aufgrund ihrer Milchliefermenge insgesamt 16.083 Mitgliedscheine. Der Vorstand von U legte für die Jahre 2000 bis 2006 die Preise für die Mitgliedscheine fest. Die Preise für Mitglieder und Hofnachfolger lagen zwischen 4,76 und 5,55 €, die Preise für Dritte zwischen 9,08 und 10,50 €. Nach diesen Preisen hatten die Mitgliedscheine einen Nennwert von rund 73.000 €. Wäre die U jedoch in den ersten beiden Jahren wieder ausgetreten, hätte sie als Rückkaufswert lediglich ca. 54.000 € (Nennwert der Q-Mitgliedschaft) erhalten. Bei einem späteren Ausscheiden hätte der Rückkaufswert 86.000 € betragen.

Bei der Gewinnermittlung für 2002/2003 berücksichtigte die GbR den Beitritt zu U nicht und bilanzierte weiterhin eine Beteiligung an der Q zum Nennwert i.H.v. 54.000 €. Im Rahmen einer Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Mitglieder der Q, die sich an U beteiligten, den Geschäftsanteil je 10,50 € je Mitgliedschein (Anschaffungskosten) erworben hätten, die zu aktivieren gewesen wären. Das Finanzamt erhöhte darauf den Gewinn für das Wirtschaftsjahr 2002/2003 unter Berücksichtigung des Halbeinkünfteverfahrens um insgesamt 60.000 €. Nach erfolglosem Einspruch erhob die Klägerin Klage vor dem FG.

Die Richter am Finanzgericht sahen die Klage als begründet an, soweit das Finanzamt bei der Gewinnermittlung die Mitgliedschaft der GbR bei der U mit einem über 86.000 € (16.083 x 5,35) hinausgehenden Betrag berücksichtigt hatte. Die Anschaffungskosten der GbR ermitteln sich unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Streitfalls nach dem gemeinen Wert der U-Scheine zum 1.1.2003, dem Übertragungszeitpunkt. Dieser gemeine Wert betrug höchstens 5,35 € je Schein (festgesetzter Rückkaufswert zum 1.4.2003). Unerheblich ist insoweit, welche Anschaffungskosten die Q je Schein aufgewendet hat.

Keine Steuerbefreiung nach § 13c ErbStG beim Erwerb eines Erbbaugrundstücks

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat im Urteil vom 11.12.2014 – II R 25/14 entschieden, dass bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs des (neuen) Grundstückseigentümers ein verminderter Wertansatz nach § 13c Abs. 1 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) nicht zu gewähren ist, wenn ein bebautes Erbbaugrundstück, das der Erbbauberechtigte zu Wohnzwecken vermietet, von Todes wegen erworben wird.

Der Kläger erhielt als Vermächtnis einen Anteil von 1/12 an dem Miteigentumsanteil an einem Grundstück. Das Grundstück war mit einem Erbbaurecht belastet. Nach dem Erbbaurechtsvertrag ist nur eine Bebauung zu Wohnzwecken vorgesehen. Für die Gebäude gilt nach Ablauf des Erbbaurechts der Verkehrswert.

Der Kläger begehrte einen verminderten Wertansatz nach § 13c ErbStG, was jedoch sowohl beim Finanzamt als auch beim BFH keinen Erfolg hatte. Der BFH führte aus, dass der aufgrund des Vermächtnisses erworbene Anteil an dem Erbbaugrundstück nicht mit einem verminderten Wert nach § 13c Abs. 1 ErbStG anzusetzen ist.

Die Steuerbegünstigung nach § 13c Abs. 3 Nr. 1 ErbStG setzt voraus, dass sich der Erwerb auf ein bebautes Grundstück bezieht, das zu Wohnzwecken vermietet wird. Diese Voraussetzungen sind beim Erwerb eines Erbbaugrundstücks nicht erfüllt. Ein erbaurechtsbelastetes Grundstück ist trotz tatsächlich vorhandener Bebauung kein bebautes Grundstück i.S.d. § 13c Abs. 3 ErbStG. Die Steuerbegünstigung nach § 13c ErbStG erfasst nicht solche Grundstücke, deren Bebauung zivilrechtlich nicht dem Grundstückseigentümer, sondern einem Dritten zuzurechnen ist.

Steuerbefreiungen bei Erbaueinandersetzung

Die erbschaftsteuerliche Freistellung eines Familienheims gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) und von vermietetem Grundvermögen gemäß § 13c Abs. 1 ErbStG setzt nach dem Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen (FG) vom 26.9.2013 – 3 K 525/12 im Falle einer Erbaueinandersetzung nicht voraus, dass diese innerhalb von sechs Monaten erfolgt.

Nach Meinung der Finanzverwaltung (in R E 13.4 Abs. 5 Satz 4, Abs. 7 Satz 6 Erbschaftsteuerrichtlinien 2012) soll die erbschaftsteuerliche Freistellung im Falle einer freien Erbaueinandersetzung unter den Erben nur dann zur Anwendung kommen, wenn diese zeitnah erfolgt. Als „zeitnah“ wird dabei ein Zeitraum von sechs Monaten angesehen. Das FG folgt dieser einschränkenden Auffassung nicht, da sie weder im Wortlaut noch in Systematik oder Zweck der Vorschrift eine Grundlage findet. Der Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 4 ErbStG enthält keine zeitliche Beschränkung. Auch aus der Systematik ergibt sich keine Einschränkung. Grundsätzlich werden den Miterben die im Nachlass zusammengefassten Wirtschaftsgüter anteilig als Erwerb von Todes wegen zugerechnet. Die Verteilung der Nachlassposten bei der Erbaueinandersetzung ist für die Besteuerung regelmäßig unbeachtlich.

Bei der Bestimmung der zeitlichen Komponente hinsichtlich der geforderten unverzüglichen Selbstnutzung des Familienheims ist vielmehr auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen. Vor allem ist zu berücksichtigen, ob eine – ggf. langwierige – Erbaueinandersetzung vorliegt.

Die Revision ist beim BFH unter dem Az. II R 39/13 anhängig.

Buchwertfortführung bei Realteilung i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG

Eine Realteilung liegt auch dann vor, wenn die bisherige Mitunternehmerschaft aufgelöst und in Form eines Einzelunternehmens fortgeführt wird.

Werden bei einer Personengesellschaft im Zuge einer Realteilung Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit ihren Buchwerten anzusetzen (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG). Nach dem Urteil des FG Köln vom 12.3.2014 – 4 K 1546/10 gilt das auch dann, wenn die Personengesellschaft durch Liquidation aufgelöst wird und der bisherige Betrieb durch einen Gesellschafter fortgeführt wird.

Im Streitfall hatte der Kommanditist einer GmbH & Co. KG den bisherigen Betrieb der Gesellschaft als Einzelunternehmen fortgeführt. Dabei war für die Annahme einer Realteilung unschädlich, dass die Komplementär-GmbH, die nicht am Vermögen der KG beteiligt war, nicht an der Vermögensauseinandersetzung teilnahm.

Das Finanzgericht vertrat die Auffassung, dass es nicht dem Wesen der steuerlichen Realteilung entspreche, für steuerliche Zwecke eine Beteiligung einer nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligten Komplementär-GmbH an der Auseinandersetzung zu verlangen, obgleich dies wirtschaftlich widersinnig wäre. Die Realteilung erfordert sogar zwingend eine Fortsetzung der betrieblichen Tätigkeit, denn die bisherigen Mitunternehmer müssen die Wirtschaftsgüter anderen Betriebsvermögen zuführen, damit die spätere Versteuerung der stillen Reserven weiterhin sichergestellt ist.

Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer GbR gegen Übernahme eines Teilbetriebs

Das Ausscheiden eines Mitgesellschafters aus einer GbR gegen Abfindung in Form eines Teilbetriebs löst keinen Veräußerungsgewinn aus – so das FG Münster am 29.1.2015 – 12 K 3033/14 F.

Der Kläger war an einer Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs-GbR beteiligt. Nach seinem Ausscheiden im Jahr 2006 führten die verbliebenen fünf Gesellschafter die GbR fort. Der Kläger übernahm die Aktiva, Passiva sowie den Kundenstamm der von ihm geführten Niederlassung – unstreitig ein Teilbetrieb. Daneben zahlte der Kläger einen Ausgleichsbetrag an die GbR.

Das Finanzamt stellte für den Kläger einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 EStG fest, da es sich weder um eine Realteilung handele noch eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 EStG möglich sei. Gegen diese Feststellung erhob der ausgeschiedene Gesellschafter Klage. Seiner Ansicht nach sei kein steuerpflichtiger Gewinn angefallen, weil eine Besteuerung der stillen Reserven in seinem Einzelunternehmen sichergestellt sei.

Das FG Münster gab der Klage statt. Das Ausscheiden des Klägers aus der GbR sei als Realteilung steuerneutral erfolgt. Eine Realteilung erfordere nicht, dass die Gesellschaft ihre Tätigkeit insgesamt einstelle. Vielmehr sei eine begünstigte Realteilung auch dann anzunehmen, wenn der ausscheidende Mitunternehmer mit einem Teilbetrieb abgefunden wird. Ob sich aus der Zahlung des Spitzenausgleichs ein steuerpflichtiger laufender Gewinn ergeben hatte, brauchte das Gericht nicht zu beurteilen, weil dies nicht Gegenstand des Klageverfahrens war.

Der Senat hat die Revision zum BFH zugelassen.