

Rundschreiben „Land und Forst“ Frühjahr 2012

Dr. Kleeberg & Partner GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit der ersten diesjährigen Ausgabe unseres halbjährlich erscheinenden Rundschreibens informieren wir Sie auch im Frühjahr 2012 über Aktuelles und Neuerungen für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft.

Insbesondere die von der Finanzverwaltung infolge der sogenannten Hofladen-Rechtsprechung neu aufgestellten Abgrenzungskriterien der Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbe können für Ihren Betrieb von Bedeutung sein. Dargestellt sind außerdem die erstmals für das Wirtschaftsjahr 2012 geltenden Neuerungen bei den außerordentlichen Einkünften gemäß § 34b EStG. Darüber hinaus ergeben sich sicherlich wiederum durch die vielfältige Rechtsprechung der Finanzgerichte interessante Hinweise und Anregungen.

Für Rückfragen sowie eine individuelle Beratung stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Reinhard Schmid



Carsten Veldung



Inhalt

Neuregelung der außerordentlichen Einkünfte gemäß § 34b EStG **1**

Aus der Finanzverwaltung **2**

Aus der Rechtsprechung **8**

Neuregelung der außerordentlichen Einkünfte gemäß § 34b EStG

Durch das Steuervereinfachungsgesetz (StVerG) 2011 wurde der § 34b EStG **mit Wirkung zum 01.01.2012** vollständig neu gefasst. Mit dieser Neuregelung ging ebenfalls die Änderung der §§ 51 und 68 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung sowie der §§ 4 und 4a des Forstschädenausgleichsgesetzes einher.

Die Tarifbegünstigung beschränkt sich zukünftig nur noch auf außerordentliche Holznutzungen, wenn sie aus volks-/staatswirtschaftlichen Gründen sowie infolge von Kalamitäten angefallen sind. Die Begünstigung von Holznutzungen, die aus privatwirtschaftlichen Gründen erfolgte, wurde ersatzlos gestrichen.

Im Kern sind außerordentliche Holznutzungen nun ab dem ersten Festmeter begünstigt und werden grundsätzlich mit dem halben Steuersatz besteuert. Ein Forstbetriebswerk bzw. -gutachten zum Nachweis eines Nut-

zungssatzes ist dafür nicht mehr gefordert. Möchte der Forstwirt jedoch weiterhin die Begünstigung von außerordentlichen Holznutzungen über dem Nutzungssatz mit dem Viertel-Steuersatz in Anspruch nehmen, so bleibt ein Forstbetriebswerk bzw. -gutachten zur Bestimmung des Nutzungssatzes nach wie vor ebenso verpflichtend wie für Zwecke der Bildung der Forstschädenausgleichsrücklage.

Beispiel:

Im Wirtschaftsjahr werden insgesamt 5.000 Festmeter (fm) Holz eingeschlagen. Davon entfallen 2.000 fm auf Kalamitätsnutzungen und 3.000 fm auf ordentliche Holznutzungen. Das eingeschlagene Holz wird im entsprechenden Wirtschaftsjahr einheitlich zum Preis von 100 EUR/fm vollständig veräußert. Ein Forstbetriebswerk bzw. -gutachten wird nicht erstellt.

	EUR
Roherlös (5.000 fm x 100 EUR/fm):	500.000,00
./. in sachlichem Zusammenhang mit den Einnahmen stehende Betriebsausgaben (Annahme):	350.000,00
= Gewinn des Wirtschaftsjahres	150.000,00
- davon begünstigte (außerordentliche) Holznutzungen; zum 1/2 Steuersatz (veräußerte a.o. Holznutzungen 2.000 fm/gesamte Holznutzungen 5.000 fm)	60.000,00
- davon nicht begünstigte (ordentliche) Holznutzungen; volle Besteuerung (veräußerte o. Holznutzungen 3.000 fm/gesamte Holznutzungen 5.000 fm)	90.000,00

Aus der Finanzverwaltung

Neue Abgrenzungskriterien der Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbe/Betriebsvermögen

Mit zwei gleichlautenden Ländererlassen vom 15.12.2011 (BStBl. I 2011, S. 1213 und 1217) sowie durch ein BMF-Schreiben vom 19.12.2011 (BStBl. I 2011, S. 1249) wurden die Kriterien zur Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft neu geregelt. Die neuen Abgrenzungskriterien gelten für folgende Bereiche:

- Abgrenzung der Einkünfte für ertragsteuerliche Zwecke (**Einkommensteuer**);
- Bewertungen nach den Vorschriften des **Bewertungsgesetzes** (Einheitsbewertungen sowie Bedarfswertungen) und damit mittelbar auch für Zwecke der **Erb-schaft-/Schenkungssteuer**.

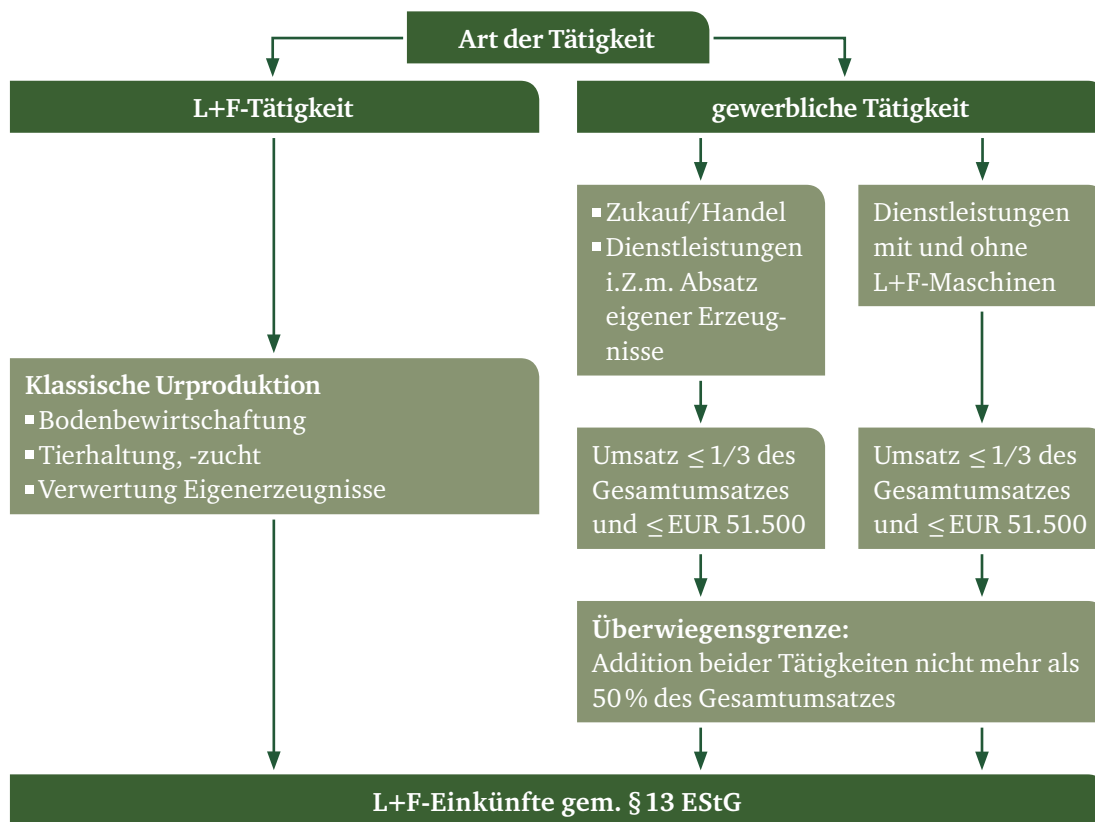
Die vorgenommenen Neuregelungen waren vor dem Hintergrund der sogenannten Hof-laden-Rechtsprechung durch das BFH-Urteil vom 25.03.2009 (BStBl. II 2010, S. 113) notwendig geworden, da hierin die bisherige Abgrenzung nach Maßgabe der Einkommen-steuerrichtlinien (R 15.5 Abs. 5 und 6 EStR 2008) abgelehnt wurde.

Zu den Folgen der Hofladen-Rechtsprechung hatte die Finanzverwaltung bereits mit BMF-Schreiben vom 18.01.2010 (BStBl. I 2010, S. 46) Stellung genommen. Die darin aufgestellten Grundsätze wurden auch in den vorliegenden Erlassen übernommen. Es wird hierbei nach zwei Tätigkeitsgruppen unterschieden:

- Absatz eigener Erzeugnisse und damit in unmittelbarem Zusammenhang stehende Tätigkeiten;
- Verwendung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens für außerbetriebliche Zwecke und Dienstleistungen, die in einem sachlichen Zusammenhang zur Land- und Forstwirtschaft stehen.

Diese dem Grunde nach gewerblichen Tätigkeiten werden dann noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet, wenn sie sich innerhalb bestimmter Umsatzgrenzen bewegen. Dabei wird für jede der genannten Tätigkeitsgruppen eine maximale Umsatzgrenze von relativ 1/3 des Gesamtumsatzes, jedoch absolut maximal EUR 51.500,00 definiert. Die (addierten) Gesamtumsätze der beiden Tätigkeitsgruppen dürfen die auf den Gesamtbetrieb angewendete Umsatzgrenze von relativ 50 % nicht überschreiten. Ansonsten liegen unter Beachtung der Grundsätze zum Strukturwandel Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Die Neuregelung im Überblick:



Die Auswirkungen der Neuregelungen auf die bisherigen Regeln in R 15.5 EStR stellen sich in Überblicksform im Einzelnen wie folgt dar:

Allgemeine Grundsätze der Abgrenzung

An die Stelle der bisherigen betriebsbezogenen Betrachtungsweise tritt eine tätigkeitsbezogene Betrachtungsweise. Das heißt, dass unterschiedliche Tätigkeiten innerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs grundsätzlich zu trennen sind.

Strukturwandel

Wie bereits bisher wird auch künftig unterschieden zwischen dem sofortigen und dem allmählichen Strukturwandel. Für Letzteren gilt unverändert ein Betrachtungszeitraum von drei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren. Im Übrigen erfolgt eine klarstellende Re-

gelung, dass nur die schädliche Tätigkeit dem Strukturwandel unterliegt und nicht der gesamte (übrige) Betrieb. Letztlich ergeben sich damit gegenüber der bisherigen Handhabung keine praxisrelevanten Änderungen.

Nebenbetrieb

Auch die Neuregelung betont nochmals klarstellend, dass die Tätigkeit im Nebenbetrieb dazu bestimmt sein muss, den Hauptbetrieb zu fördern. Der Nebenbetrieb muss deshalb in funktionaler Hinsicht vom Hauptbetrieb abhängig sein.

Neben Substanzbetrieben (z.B. Kies- und Sandgruben), deren Substanzvorkommen überwiegend für eigene land- und forstwirtschaftliche Zwecke verwendet werden muss, liegt ein Nebenbetrieb vor, wenn

1. überwiegend im eigenen Hauptbetrieb erzeugte Rohstoffe be- oder verarbeitet werden und die dabei im Rahmen einer **ersten Bearbeitungsstufe** gewonnenen Erzeugnisse überwiegend für den Verkauf bestimmt sind oder
2. Umsätze aus der Übernahme von Rohstoffen (z.B. organische Abfälle) erzielt werden, diese be- oder verarbeitet und die dabei gewonnenen Erzeugnisse nahezu ausschließlich im Hauptbetrieb verwendet werden.

Dagegen stellt die Be- oder Verarbeitung eigener Erzeugnisse im Rahmen einer **zweiten Bearbeitungsstufe** dem Grunde nach eine gewerbliche Tätigkeit dar, ebenso die Be- oder Verarbeitung fremder Erzeugnisse. Werden die im Rahmen der zweiten Bearbeitungsstufe gewonnenen Erzeugnisse und/oder die Fremderzeugnisse jedoch im Rahmen der **Direktvermarktung** an Endverbraucher abgesetzt, können die daraus resultierenden Einkünfte noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn der daraus erzielte Umsatz nicht mehr als 1/3 des Gesamtumsatzes und nicht mehr als EUR 51.500,00 im Wirtschaftsjahr beträgt.

Verwertung organischer Abfälle

In diesem Bereich hat sich gegenüber der bisherigen Sichtweise keine Änderung ergeben. Damit rechnen Entgelte für die Ausbringung von organischen Abfällen auf **eigenen** Feldern zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

Eigene und fremde Erzeugnisse

Die Neudefinition trifft nur noch eine Unterscheidung zwischen den eigenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen und fremden Erzeugnissen.

Zu den eigenen Erzeugnissen rechnen auch die Erzeugnisse der ersten Bearbeitungsstufe und zugekaufte Waren, die als Roh-, Hilfs-

und Betriebsstoffe im Erzeugerprozess verwendet werden. Werden dagegen die zugekauften Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe lediglich weiterveräußert, gelten sie als fremde Erzeugnisse.

Als fremde Erzeugnisse gelten alle für die Weiterveräußerung zugekauften Produkte und Handelswaren, die nicht in den Erzeugerprozess einfließen. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um betriebstypische oder betriebsuntypische Erzeugnisse handelt.

Absatz eigener Erzeugnisse i.V.m. fremden und gewerblichen Erzeugnissen

Die Neuregelung stellt nicht mehr auf den Absatzweg ab. Unabhängig davon, ob die Vermarktung über ein eigenständiges Handelsgeschäft oder eine Verkaufsstelle erfolgt, wird die Unterscheidung für die Zuordnung zur Land- und Forstwirtschaft oder zum Gewerbe alleine nach der Art der veräußerten Erzeugnisse vorgenommen.

Danach stellt die Veräußerung von Eigen-erzeugnissen stets noch Land- und Forstwirtschaft dar. Die Vermarktung von fremden oder gewerblichen Erzeugnissen (Erzeugnisse der zweiten Bearbeitungsstufe) ist dem Grunde nach als gewerbliche Tätigkeit einzustufen. Sie führt nur dann nicht zu gewerblichen Einkünften, wenn die daraus generierten Umsätze nicht die vorgesehenen Toleranzgrenzen (nicht mehr als 1/3 des Gesamtumsatzes und nicht mehr als EUR 51.500,00 sowie zusammen mit den Dienstleistungsumsätzen nicht mehr als 50% des Gesamtumsatzes) übersteigen.

Beispiel:

Landwirt Klug erzeugt u.a. Bio-Kartoffeln, die er im eigenen Hofladen, auf Marktverkaufsständen und an Großabnehmer veräußert. Weil das Geschäft so gut läuft, muss er zur Bedienung der Nachfrage Bio-Kartoffeln zukaufen. Der Umsatz des Gesamtbetriebs beträgt EUR 500.000,00; der Umsatz, der auf die zugekauften Kartoffeln entfällt, beträgt EUR 55.000,00.

Der Umsatz aus dem Verkauf der selbst erzeugten Kartoffeln stellt unabhängig vom Absatzweg und dem hierbei erzielten Umsatz eine Tätigkeit der LuF dar. Der Verkauf der zugekauften Kartoffeln ist dagegen gewerblich, weil die Umsatzgrenze von EUR 51.500,00 überschritten ist (Grundsätze des Strukturwandels zu beachten!).

Absatz eigener Erzeugnisse i.V.m. Dienstleistungen

Die Dienstleistung eines Land- und Forstwirts im Zusammenhang mit dem Absatz eigener Erzeugnisse, die über den Transport und das Einbringen von Pflanzen hinausgeht (z.B. Grabpflege, Gartengestaltung), stellt grundsätzlich eine einheitlich zu beurteilende Tätigkeit mit Vereinbarungen über mehrere Leistungskomponenten dar (gemischter Vertrag). Diese einheitliche Tätigkeit ist danach zu qualifizieren, ob das land- und forstwirtschaftliche oder das gewerbliche Element überwiegt. Von einer einheitlich gewerblichen Tätigkeit ist auszugehen, wenn nach dem jeweiligen Vertragsinhalt der Umsatz aus den Dienstleistungen und den fremden Erzeugnissen überwiegt.

Soweit gewerbliche Dienstleistungen vorliegen, können diese noch der Land- und Forstwirtschaft zugeordnet werden, wenn sich die Umsätze hieraus innerhalb der Toleranzgrenzen (nicht mehr als 1/3 des Gesamtumsatzes und nicht mehr als EUR 51.500,00 sowie insgesamt nicht mehr als 50% des Gesamtumsatzes) bewegen.

Absatz eigenerzeugter Getränke i.V.m. besonderen Leistungen

Auch in diesem Bereich gelten nach der Neuregelung die allgemeinen Abgrenzungskriterien bei Handelsgeschäften. Dies bedeutet, dass z.B. die Veräußerung des eigenen Weins im eigenen Laden oder über den Großhandel stets noch Teil der Urproduktion und damit eine originäre land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit darstellt.

Werden im Zusammenhang mit der Vermarktung des eigenen Weins andere zugekaufte Waren (z.B. Gläser) oder zugekaufte Speisen und Getränke abgesetzt, stellt dies an sich eine gewerbliche Tätigkeit dar. Diese kann innerhalb der Toleranzgrenzen (nicht mehr als 1/3 des Gesamtumsatzes und nicht mehr als EUR 51.500,00 sowie insgesamt nicht mehr als 50 % des Gesamtumsatzes) noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden.

Verwendung von Wirtschaftsgütern

Die bisherigen Regelungen bei Verwendung von Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens für Dritte sind grundsätzlich beibehalten worden. Dies bedeutet, dass es sich dem Grunde nach um eine gewerbliche Betätigung handelt. Eine Zurechnung zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ist jedoch möglich, wenn sich die Betätigung innerhalb der Toleranzgrenzen (nicht mehr als 1/3 des Gesamtumsatzes und nicht mehr als EUR 51.500,00 sowie insgesamt nicht mehr als 50% des Gesamtumsatzes) bewegt **und** wenn der Einsatz für eigene land- und forstwirtschaftliche Zwecke einen Umfang von 10 % nicht unterschreitet.

Hinsichtlich der Umsatzgrenze entfällt damit künftig die Unterscheidung, ob die Leistung gegenüber einem anderen Land- und Forstwirt oder einem Nicht-Land- und Forstwirt erbracht wird (bisher bei Nicht-Land- und Forstwirt Umsatzgrenze EUR 10.300,00).

Zu beachten ist, dass Wirtschaftsgüter, die nur für Zwecke der Überlassung an Dritte angeschafft werden, ohne Grenzziehung bei den Umsätzen hieraus immer zu gewerblichen Einkünften führen.

Land- und forstwirtschaftliche Dienstleistungen

Die Erbringung von reinen Dienstleistungen ohne Verwendung von eigenen Erzeugnissen oder eigenen Wirtschaftsgütern führt grundsätzlich zu gewerblichen Einkünften. Werden

die Toleranzgrenzen (nicht mehr als 1/3 des Gesamtumsatzes und nicht mehr als EUR 51.500,00 sowie insgesamt nicht mehr als 50% des Gesamtumsatzes) nicht überschritten, ist eine Zurechnung zu den land- und forstwirtschaftlichen Einkünften möglich, **wenn** ein funktionaler Zusammenhang mit typischen land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten besteht.

Energieerzeugung

Durch die neuen Abgrenzungskriterien haben sich in diesem Bereich keine Änderungen ergeben. Danach handelt es sich bei der Erzeugung von Energie, z.B. durch Wind-, Solar- oder Wasserkraft, nicht um die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens, so dass der Absatz zu gewerblichen Einkünften führt.

Beherbergung von Fremden

Unverändert ist nur dann keine gewerbliche Tätigkeit anzunehmen, wenn weniger als vier Zimmer und weniger als sechs Betten zur Beherbergung von Fremden bereitgehalten werden und keine Hauptmahlzeit gewährt wird.

Anwendungszeitpunkt/ Übergangsregelungen

Die in den Erlassen enthaltenen Neuregelungen sind grundsätzlich ab dem Wirtschaftsjahr 2012 bzw. bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ab 2012/2013 anzuwenden.

Soweit sich allerdings durch die Neuerungen gegenüber den bisherigen Regelungen in den Einkommensteuerrichtlinien 2008 Verschlechterungen ergeben, sind die Neuregelungen erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach der Veröffentlichung der Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 (EStÄR 2012) beginnen. Die EStÄR 2012 liegen zwar zwischenzeitlich im Entwurf vor, jedoch ist damit zu rechnen, dass sie wohl nicht vor Ende des Kalenderjahres 2012

veröffentlicht werden. Damit ergibt sich für das Wirtschaftsjahr 2012 bzw. für das Wirtschaftsjahr 2012/2013 quasi ein Anwendungswahlrecht.

Der dreijährige Beobachtungszeitraum für den allmählichen Strukturwandel beginnt mit dem Wirtschaftsjahr 2012.

Folgen aus der Einstufung als gewerbliche Betätigung

Die sich ergebenden Folgen aus der Einstufung einer Betätigung als gewerbliche Einkünfte hängen von den jeweiligen Umständen des Einzelfalls ab und sind deshalb jeweils gesondert zu beurteilen. Ungeachtet dessen ist aus **ertragsteuerlicher** Sicht darauf hinzuweisen, dass bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in der Form eines Einzelunternehmens **neben** dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ein gewerblicher Betrieb entsteht. Es kommt damit in diesem Fall nicht zu einer Abfärbung der gewerblichen Betätigung auf die übrige land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit. Dies gilt auch für Betriebe, die in ehelicher Gütergemeinschaft geführt werden. Ob sich im Einzelfall im Rahmen der Gewinnermittlung für den selbständigen Gewerbebetrieb überhaupt eine Gewerbesteuerbelastung ergibt, ist wegen der vorzunehmenden Aufwandszuordnung in vielen Fällen fraglich. Dies gilt umso mehr, als bei der Gewerbesteuer ein Freibetrag von EUR 24.500,00 zum Ansatz kommt. Selbst wenn sich eine Gewerbesteuerbelastung ergibt, kann die Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer grundsätzlich wiederum angerechnet werden (§ 35 EStG).

Das Bestehen von mehreren Betrieben nebeneinander führt u.a. zu der Erfordernis der Zuordnung der hierbei verwendeten Wirtschaftsgüter. Dabei sehen die neuen Erlasse vor, dass Grundstücke und Gebäude weiterhin Bestandteil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs sind, wenn sie **mindestens zu 10%** der land- und forstwirtschaftlichen Betätigung dienen.

Diese 10%-Grenze gilt auch für Zwecke des Bewertungsgesetzes und damit ebenso bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer. In vielen Fällen dürfte es damit zu keiner Nachbewertung gemäß § 162 Abs. 4 BewG kommen. Diese Vorschrift sieht vor, dass wesentliche Wirtschaftsgüter innerhalb eines Zeitraums von 15 Jahren zum Zeitpunkt des Erb- oder Schenkungsfalls dann mit dem höheren Liquidationswert (§ 166 BewG) anzusetzen sind, wenn sie nicht mehr auf Dauer der Land- und Forstwirtschaft dienen.

Bei (vertraglich vereinbarten) Mitunternehmerschaften (z.B. GbR, KG) kann sich dagegen die Einstufung als gewerbliche Betätigung aus ertragsteuerlicher Sicht als problematischer erweisen. Der Grund hierfür liegt in der Gefahr der sogenannten Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Hierdurch kann es zur Gewerblichkeit der gesamten Betätigung der Mitunternehmerschaft und damit auch zur Gewerblichkeit der originären land- und forstwirtschaftlichen Betätigung

kommen. Zwar gelten die neuen Abgrenzungskriterien und die aufgezeigten Toleranzgrenzen auch für Mitunternehmerschaften. Nichtsdestotrotz kann es in diesen Fällen ratsam sein, dem Grunde nach gewerbliche Tätigkeiten frühzeitig auszugliedern.

Vorsteuerberichtigungszeitraum für Photovoltaik-Anlagen

Die OFD Frankfurt unterscheidet in einer Verfügung vom 17.10.2011 (Az. S 7316A-2-St 128) für den Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG wie folgt:

Auf-Dach-PV-Anlagen sind Betriebsvorrichtungen, die jedoch regelmäßig nicht zu den wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes gehören und deshalb dem fünfjährigen Berichtigungszeitraum unterliegen.

Dachintegrierte PV-Anlagen sind Betriebsvorrichtungen, die zugleich als Dachdeckungsersatz dienen und somit als wesentlicher Bestandteil des Gebäudes dem zehnjährigen Berichtigungszeitraum unterliegen.

Aus der Rechtsprechung

Photovoltaikanlagen und Vorsteuerabzug

Der BFH hat in drei zeitgleichen Urteilen vom 19.07.2011 folgende Fälle entschieden:

- Installation einer Photovoltaikanlage auf dem Dach eines (neu errichteten) anderweitig nicht genutzten Schuppens (Az. XI R 29/09, BFH/NV 2011, S. 2198) – Fall 1;
- Installation einer Photovoltaikanlage auf dem Dach eines (neu hergestellten) Carports (Az. XI R 21/10, BFH/NV 2011, S. 2148) – Fall 2;
- Neueindeckung des Dachs wegen der Installation einer Photovoltaikanlage (Az. XI R 29/10, BFH/NV 2011, S. 2205) – Fall 3.

Zu Fall 1:

Finanzamt und Finanzgericht lehnten den – anteiligen – Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Scheune ab (nur VSt-Abzug für unmittelbar der PV-Anlage zuzuordnende Aufwendungen wurde zugelassen). Grund hierfür war, dass eine Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmen an der 10%-Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG scheiterte. Für die Berechnung des 10%-Anteils wurde allein auf die Nutzfläche der Scheune abgestellt, so dass letztlich der VSt-Abzug scheiterte.

Der BFH bejaht die 10%-Grenze. Für die Berechnung, ob diese erreicht ist, schlägt der BFH im Wege einer sachgerechten Schätzung jedoch vor, dass ein Umsatzschlüssel herangezogen wird, bei dem ein fiktiver Vermietungs-

umsatz für den nichtunternehmerisch genutzten inneren Teil des Schuppens einem fiktiven Umsatz für die Vermietung der Dachfläche an einen Dritten zum Betrieb der PV gegenübergestellt wird.

Zu Fall 2:

Ein (sonst nicht unternehmerisch tätiger) Stromerzeuger, der eine PV auf dem Dach eines zum Unterstellen eines privaten Pkw genutzten Carports installieren ließ, konnte aufgrund der teilweisen privaten Nutzung des Carports das Gebäude insgesamt seinem Stromerzeugungsunternehmen zuordnen, falls die teilweise unternehmerische Nutzung mindestens 10% der Gesamtnutzung betrug. Er musste dann aber die private Nutzung als unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG versteuern (sog. Seeling-Rechtsprechung).

Die 10%-Grenze ist nach dem BFH wiederum im Verhältnis der fiktiven Vermietungsumsätze des Gebäudes (innere Gebäudenutzung) zu den fiktiven Vermietungsumsätzen der Dachfläche anzuwenden.

Beachte: Wegen der Neuregelung von § 15 Abs. 1b Satz 1 UStG ab 01.01.2011 ist in derartigen Fällen nur noch ein teilweiser VSt-Abzug möglich.

Zu Fall 3:

Ein (sonst nicht unternehmerisch tätiger) Stromerzeuger hat das Dach einer bereits vorhandenen, jedoch anderweitig nicht genutzten Scheune neu eindecken und eine PV-Anlage installieren lassen. Er beehrte auch für die Kosten der Dacheindeckung den VSt-Abzug.

Der BFH lässt vorliegend einen teilweisen VSt-Abzug aus den Dacheindeckungskosten in dem Umfang zu, in dem er das gesamte Gebäude für die Stromlieferung unternehmerisch nutzt. Hierbei spielt die 10%-Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG keine Rolle, weil es sich um Erhaltungsaufwendungen und nicht um Herstellungskosten handelt.

Zur Ermittlung des unternehmerischen Nutzungsanteils ist nach dem BFH wiederum ein fiktiver Vermietungsumsatz für den inneren Teil der Scheune einem fiktiven Vermietungsumsatz der Dachfläche für PV-Zwecke gegenüberzustellen.

Praxis-Hinweise

Wird das Gebäude für luf Zwecke genutzt (z.B. Scheune/Stall), kommt ein VSt-Abzug im Regime der Regelbesteuerung grundsätzlich in vollem Umfang sowohl für das Gebäude als auch für die PV-Anlage in Frage. Insoweit ergeben sich durch die dargestellte Rechtsprechung keine Änderungen/Verbesserungen.

Wird dagegen auf einem Gebäude, das ansonsten im Regime der Durchschnittssatzbesteuerung für luf Zwecke genutzt wird, das

vorhandene Dach saniert, ergibt sich durch die BFH-Rechtsprechung (vorliegend Fall 3) gegenüber der bisherigen Sichtweise ein erhöhtes VSt-Abzugsvolumen im Stromerzeugungsunternehmen.

Vorliegende Urteile sind bislang nicht im BStBl. veröffentlicht. Die Finanzverwaltung wendet sie damit (noch) nicht an. Es sollten deshalb entsprechende Anträge/Einsprüche gestellt werden.

Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 22.09.2011 (Az. 6 K 1963/11 nrkr.) zu Photovoltaikanlagen

Aus Anlass der Installation einer PV-Anlage wurde zwangsweise das ansonsten nicht erneuerungsbedürftige Dach eines ansonsten nicht unternehmerisch genutzten Gebäudes erneuert. Strittig war wiederum die Frage des VSt-Abzugs aus den Dachsanierungskosten.

Das FG lässt in Kenntnis der BFH-Rechtsprechung vom 19.07.2011 den vollen VSt-Abzug aus den Dachsanierungskosten zu. Revision hiergegen ist beim BFH unter dem Az. XI R 26/11 anhängig.

Praxis-Hinweis

In vergleichbaren Fällen sind entsprechende Anträge/Einsprüche zu stellen und ist ein Ruhen des Verfahrens zu beantragen.

Durchschnittssatzbesteuerung bei Klärschlammausbringung

Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 14.06.2011 (EFG 2011, S. 2025; beim BFH unter dem Az. XI B 65/11 anhängig)

Die Klärschlammausbringung unterliegt nach den Vorschriften des Umsatzsteueranwendungserlasses (vgl. A 24.3 Abs. 10 UStAE) der Regelbesteuerung; dies gilt unabhängig davon, ob die Ausbringung auf eigenen oder auf fremden Feldern erfolgt.

Das FG Rheinland-Pfalz hat in dem nicht rechtskräftigen Urteil die Auffassung vertreten, dass es sich bei der Ausbringung auf eigenen Feldern noch um Leistungen handelt, die der landwirtschaftlichen Urproduktion zuzurechnen sind und damit entgegen der Finanzverwaltungsauffassung in die Durchschnittssatzbesteuerung einbezogen werden können.

Praxis-Hinweis

In vergleichbaren Fällen sind entsprechende Anträge/Einsprüche zu stellen und ist ein Ruhen des Verfahrens zu beantragen.

Durchschnittssatzbesteuerung bei Speiseresteentsorgung

Urteil des FG Münster vom 19.10.2011 (EFG 2012, S. 187; beim BFH unter dem Az. VR 34/11 anhängig)

Ein Schweinemäster hatte mit Spezialfahrzeugen von Gaststätten Essensreste abgeholt, erhitzt und dann verfüttert. Die Entgelte hierfür überstiegen die Umsätze aus der Tierzucht und der übrigen luf Tätigkeit in erheblichem Maße.

Es liegt bei der Speiseresteentsorgung keine durch das EU-Recht erfasste landwirtschaftliche Dienstleistung vor, so dass die Durchschnittssatzbesteuerung nicht zur Anwendung kommt.

Ein tauschähnlicher Umsatz liegt nicht vor (das FA hatte einen geschätzten Wert für die Speisereste zusätzlich der USt unterworfen).

Zurverfügungstellung von Öko-Ausgleichsflächen

Urteil des FG Münster vom 22.11.2011 (EFG 2012, S. 274; beim BFH unter dem Az. XI R 32/11 anhängig)

Ein Land- und Forstwirt mit Durchschnittssatzbesteuerung räumte einer Kommune das Recht ein, auf einer Landwirtschaftsfläche eine ökologische Ausgleichsfläche zu schaffen, wofür der Land- und Forstwirt eine Entschädigung bekam. Daneben erhielt er ein Entgelt für die Erstellung der Ausgleichsmaßnahme.

Die Entschädigungszahlung für die **Zurverfügungstellung** der Fläche ist umsatzsteuerpflichtig und unterliegt nicht der Durchschnittssatzbesteuerung.

Das Entgelt für die **Erstellung der Ausgleichsmaßnahme** ist steuerpflichtig und unterliegt nicht der Durchschnittssatzbesteuerung.

Abschreibung von entgeltlich erworbenen GAP-Prämienrechten

Das FG Sachsen (Urteil vom 10.11.2011, Az. 2 K 1116/11, beim BFH unter dem Az. X R 48/11 anhängig) **lehnt** eine lineare Abschreibung **ab** und schließt sich damit der Auffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 25.06.2008, BStBl. I 2008, S. 682, an.

Das FG Münster (Urteil vom 19.12.2011, Az. 9 K 3144/09E, beim BFH unter dem Az. IV R 6/12 anhängig) **bejaht dagegen** die Möglichkeit einer linearen Abschreibung, weil es vor dem Hintergrund der bevorstehenden Neuregelung auf EU-Ebene (nach 2014) von einem zeitlich begrenzten Recht ausgeht. Die Nutzungsdauer wurde vom FG in Anlehnung an die BFH-Rechtsprechung zu Milchlieferrechten und zu Zuckerrübenlieferrechten auf zehn Jahre geschätzt.

Minderung von Waldanschaffungskosten

Urteil des FG Thüringen vom 10.02.2011 (Az. IV 640/66; beim BFH unter dem Az. IV R 37/11 anhängig)

Das Finanzgericht lehnte die sog. Verrechnung von Waldanschaffungskosten unter Bezugnahme auf die BFH-Rechtsprechung vom 05.06.2008 ab, weil die entsprechenden vom BFH anerkannten Gründe im Streitfall nicht vorlagen. Das FG lässt jedoch offen, ob gegebenenfalls eine Teilwertabschreibung anzuerkennen sei, da der Kläger seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelte und eine Teilwertabschreibung damit ausscheidet.

Zuordnung eines bei Erwerb verpachteten landwirtschaftlichen Grundstücks zum Betriebsvermögen

BFH-Urteil vom 19.07.2011 (Az. IV R 10/9, BStBl. II 2012, S. 93)

Ein landwirtschaftliches Grundstück, welches im Zeitpunkt des Erwerbs an einen Dritten verpachtet ist, gehört unmittelbar zum notwendigen Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, wenn die beabsichtigte Eigenbewirtschaftung in einem Zeitraum von bis zu zwölf Monaten erfolgt. Dies gilt gleichermaßen bei einem Verpachtungsbetrieb, wenn das hinzuerworbene Grundstück, welches im Zeitpunkt des Erwerbs an einen Dritten verpachtet ist, in einem Zeitraum von bis zu zwölf Monaten von dem bisherigen Betriebspächter bewirtschaftet wird.

Dies gilt gleichermaßen bei einem Verpachtungsbetrieb, wenn das hinzuerworbene Grundstück, welches im Zeitpunkt des Erwerbs an einen Dritten verpachtet ist, in einem Zeitraum von bis zu zwölf Monaten von dem bisherigen Betriebspächter bewirtschaftet wird.

Ist eine Eigennutzung bzw. Fremdnutzung des hinzuerworbenen Grundstücks durch den Inhaber bzw. den Pächter des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nicht innerhalb von zwölf Monaten möglich, kann dieses durch eine eindeutige Zuweisungsentscheidung dem gewillkürten Betriebsvermögen des Eigenbetriebs bzw. Verpachtungsbetriebs zugeordnet werden.

Ein Grundstück, welches mehr als 100 km von der Hofstelle entfernt liegt, kann regelmäßig weder dem notwendigen noch dem gewillkürten Betriebsvermögen eines aktiv bewirtschafteten oder eines verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zugeordnet werden.

Photovoltaikanlage und erweiterte Gewerbesteuerkürzung bei Grundstücksunternehmen

Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 13.12.2011 (Az. 6 K 6181/08)

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage, deren erzeugter Strom gegen eine Vergütung in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird, stellt eine von der Grundstücksnutzung und -verwaltung unabhängige gewerbliche Tätigkeit dar. Die auch gegebenenfalls nur geringfügige gewerbliche Betätigung führt zu einer Versagung der erweiterten Kürzungsmöglichkeit nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG.

Da auch „reine“ Forstbetriebe im Rechtskleid einer GmbH oder einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen können, ist wegen der häufig auf land- und forstwirtschaftlichen Gebäuden installierten Photovoltaikanlagen entsprechende Vorsicht geboten.

Betriebsvermögenseigenschaft eines landwirtschaftlichen Kleinbetriebs

BFH-Urteil vom 05.05.2011 (Az. IV R 48/08)

Liegt nach der Einheitswertfeststellung ein landwirtschaftlicher Betrieb mit Wohn- und Wirtschaftsteil vor und übersteigt die Größe der bewirtschafteten Fläche die für die Abgrenzung von einer privaten Gartenbewirtschaftung entwickelte Grenze von 3.000 qm, ist auch einkommensteuerlich von einem landwirtschaftlichen Betrieb auszugehen, sofern die Beweisanzeichen nicht erschüttert werden.

Publikationen und Vorträge

Ausgewählte Publikationen

Blobel/Boecker

Beispiele zur Zwischenberichterstattung nach IAS 34, Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), 5/2012, S. 179–181.

Froschhammer/Zwirner

Einbezug von Abschreibungen auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände in die Herstellungskosten von Vorräten, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (BC), 4/2012, S. 158–161.

Künkele K.P./Zwirner

Latente Steuern bei Personengesellschaften: Sonder- und Ergänzungsbilanzen, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (BC), 3/2012, S. 106–109.

Zwirner

Bilanzielle Behandlung von Beihilferückstellungen nach BilMoG, Die Wirtschaftsprüfung (WPg), 4/2012, S. 198–200.

Zwirner/Froschhammer

Zum Anwendungsbereich der Ausschüttungssperre, Strittige Anwendung des § 268 Abs. 8 HGB auf Personenhandelsgesellschaften, Steuern und Bilanzen (StuB), 4/2012, S. 139–142.

Zwirner/Künkele K.P.

Eigenständige Steuerbilanzpolitik – Möglichkeiten, Anwendungsbereiche, Konsequenzen, Steuern und Bilanzen (StuB), Beilage zu Heft 7/2012, S. 1–16.

Zwirner/Künkele K.P.

Latente Steuern im Zusammenhang mit § 15a EStG – Anwendungsfälle, Praxisbeispiele und IDW RS HFA 18, Deutsches Steuerrecht (DStR), 16/2012, S. 814–818.

Zwirner/Künkele K.P./Mugler

Die Zuschreibungspflicht nach BilMoG in Handels- und Steuerbilanz, Deutsches Steuerrecht (DStR), 10/2012, S. 532–537.

Zwirner/Mugler

Kapitalisierungszinssätze in der IFRS-Rechnungslegung – Eine empirische Analyse der Unternehmensbewertungspraxis 2010, CORPORATE FINANCE biz (CFB), 2/2012, S. 101–105.

Ausgewählte Vorträge

15.06.2012

E-Bilanz & Taxonomie
Veranstalter: BeckSeminare, Ort: Hamburg
Referent: Dr. Christian Zwirner

18./19.06.2012

Umwandlungsrecht Umwandlungssteuerrecht
Veranstalter: IDW, Ort: Köln
Referent: Robert Hörtnagl

28.06.2012

Bilanzsteuerrecht aktuell
Veranstalter: NWB Seminare, Ort: Frankfurt am Main
Referenten: Dr. Christian Zwirner, Kai Peter Künkele

29.06.2012

Bilanzierung von Personengesellschaften
Veranstalter: NWB Seminare, Ort: Frankfurt am Main
Referenten: Dr. Christian Zwirner, Kai Peter Künkele

23.07.2012

Besonderheiten der Rückstellungsbilanzierung nach BilMoG – Ansatz, Ausweis und Bewertung
Veranstalter: IDW, Ort: München
Referent: Dr. Christian Zwirner

24.07.2012

Besonderheiten der Rückstellungsbilanzierung nach BilMoG – Ansatz, Ausweis und Bewertung
Veranstalter: IDW, Ort: Nürnberg
Referent: Dr. Christian Zwirner

06./07.08.2012

Umwandlungsrecht, Umwandlungssteuerrecht
Veranstalter: IDW, Ort: Hamburg
Referent: Robert Hörtnagl

05.09.2012

BilMoG und Steuerbilanzpolitik
Veranstalter: Bundesfinanzakademie Brühl
Referenten: Dr. Christian Zwirner, Kai Peter Künkele

18/19.10.2012

„126. Steuertagung des Arbeitskreises für Steuerfragen der Wald- und Grundbesitzerverbände“, Ort: Köln
Referenten: Gerhard Bruckmeier, Reinhard Schmid, Carsten Veldung

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Rechtsstand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die Informationen in dieser Publikation ersetzen auch keinesfalls die individuelle Prüfung des Einzelfalles. Wir übernehmen keine Gewähr für Gestaltungen, die ohne unsere individuelle Beratung umgesetzt werden.



Dr. Kleeberg & Partner GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Mitglied bei Crowe Horwath International

Augustenstraße 10
80333 München

Telefon +49 (0)89-55983-0
Telefax +49 (0)89-55983-280

www.kleeberg.de

Am Sandtorkai 38
20457 Hamburg

Telefon +49 (0)40-3770761-30
Telefax +49 (0)40-3770761-40