

Im Dezember 2020
KBL 75/20

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Vordergrund des aktuellen Informationsbriefs stehen ertragsteuerliche Fragen beim Betrieb von Blockheizkraftwerken sowie zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen. Weitere Themen sind die Entnahme von Wohnungen, die Durchführung von Altenteilerverträgen, die Bewertung von Genossenschaftsanteilen sowie der Wechsel von Wirtschaftsjahren.

Zum Abschluss des Jahres sei Ihnen für die gute Zusammenarbeit im Jahr 2020 recht herzlich gedankt. Für das neue Jahr 2021 seien Ihnen viel Gesundheit, Glück, Erfolg und gute Rahmenbedingungen in der Land- und Forstwirtschaft gewünscht.

Mit freundlicher Empfehlung und besten Grüßen

Bewertung: Entnahme von Wärmeenergie bei Betrieb von Blockheizkraftwerk mit Biogasanlage

Die Nutzung von Produkten eines Betriebs für private Zwecke führt regelmäßig zu einer gewinnerhöhenden Entnahme. Dies gilt auch dann, wenn ein Landwirt gemeinsam mit seiner Ehefrau in der Rechtsform einer GbR ein Blockheizkraftwerk mit einer Biogasanlage zur Verwertung der aus dem landwirtschaftlichen Einzelunternehmen stammenden Gülle betreibt, den erzeugten Strom vollständig in das Netz einspeist, die Abwärme jedoch zur Beheizung des eigenen Wohnhauses nutzt bzw. an einen weiteren, in der Nähe wohnenden Abnehmer liefert.

Die Wärmeenergie hatte die GbR sowohl für Entnahmewecke als auch gegenüber dem weiteren Abnehmer mit 2,521 Cent/kWh (netto) bewertet. Dagegen setzte das Finanzamt im Zuge einer Außenprüfung den bundesweit einheitlichen durchschnittlichen Fernwärmepreis als fiktiven Einkaufspreis in Höhe von 7,7 Cent/kWh an. Dem widersprachen Finanzgericht und Bundesfinanzhof (BFH). Die produzierte Wärmeenergie ist ein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut, dessen privater Verbrauch keine mit den Selbstkosten anzusetzende Nutzungsent-

nahme, sondern eine mit dem Teilwert zu bewertende Sachentnahme darstellt.

Aufgrund des Herstellungsprozesses sind Strom und Wärme als Kuppelprodukte anzusehen, die für steuerliche Zwecke mit den Herstellungskosten anzusetzen sind. Diesen Herstellungskosten entspricht der Teilwert, sofern die Produkte zu diesem Wert am Markt abgesetzt werden können. Können die insgesamt angefallenen Herstellungskosten den Produkten Wärme und Strom nicht einzeln zugerechnet werden, ist die Aufteilung anhand einer sachgerechten Schätzung vorzunehmen. Der verwendete Wert von 2,521 Cent/kWh war zwar niedriger als die Herstellungskosten der GbR, entsprach jedoch dem von dem weiteren Abnehmer geforderten Preis und bewegte sich im Rahmen des regional Üblichen für Fernwärmelieferungen.

Ergänzung: Finanzverwaltung zur verbilligten oder unentgeltlichen Abgabe von Wärme

Unter Berücksichtigung der vorstehenden Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) hat das Bayerische Landesamt für Steuern zu den steuerlichen Folgen der verbillig-

ten oder unentgeltlichen Abgabe von Wärme wie folgt Stellung genommen:

- Die Verwendung produzierter Wärme für den eigenen Privathaushalt oder für ein nicht betriebliches Vermietungsobjekt führt ertragsteuerlich zu einer mit dem Teilwert anzusetzenden Entnahme bzw. umsatzsteuerlich zu einer unentgeltlichen Wertabgabe. Ausgangsbasis für die Teilwertermittlung sind die Herstellungskosten. Ein etwaiger niedrigerer Marktpreis ist zu berücksichtigen. Bei der Ermittlung der Herstellungskosten wird davon ausgegangen, dass die Kosten gleichmäßig auf den produzierten Strom und die produzierte Wärme entfallen. Wird Wärme aufgrund einer fremdüblichen Vereinbarung entgeltlich an Dritte geliefert, kann der vereinbarte Preis grundsätzlich als Marktpreis angesehen werden.
- Wird Wärme in einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen verwendet, ist hierfür der Buchwert anzusetzen. Dieser entspricht den Selbstkosten für die im Wirtschaftsjahr produzierte Wärme. Insoweit ist wiederum davon auszugehen, dass die Kosten gleichmäßig auf Strom und Wärme entfallen. Soweit hierbei Umsatzsteuer entsteht, ist diese beim abgebenden Betrieb als Entnahme und beim aufnehmenden Betrieb als Aufwandseinlage zu behandeln.
- Bei unentgeltlicher oder verbilligter Abgabe von Wärme an Dritte ist im Einzelfall zu entscheiden, ob eine Entnahme vorliegt. Entscheidend ist die Abgabe aufgrund betrieblicher Veranlassung. Gegen eine Entnahme können insbesondere die Erzielung eines KWK-Bonus, mit fremden Dritten vereinbarte marktübliche Konditionen oder betriebliche Gründe für die Höhe der Vergütung sprechen. Wird Wärme an einen fremden Dritten unentgeltlich oder verbilligt geliefert, spricht eine widerlegbare Vermutung für marktübliche Konditionen. Die Vermutung gilt als widerlegt, wenn gleichzeitig Wärme an einen anderen Abnehmer zu einem höheren Entgelt geliefert wird. Dann muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass betriebliche Gründe hierfür vorliegen. Wird Wärme an eine nahestehende Person geliefert, ist widerlegbar davon auszugehen, dass keine marktüblichen Konditionen vorliegen. Bei einer unentgeltlichen Lieferung wird geprüft, ob eine unentgeltliche Wertabgabe vorliegt, bei einer verbilligten Lieferung, ob umsatzsteuerlich die Mindestbemessungsgrundlage anzusetzen ist.

Steuerpflicht: Entnahme einer Wohnung aus land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen

Die Entnahme von Immobilien aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen bleibt nur dann ohne steuerliche Folgen, wenn eine Ausnahmeregelung greift. Eine solche Regelung enthält § 13 Abs. 4 Satz 6 Nr. 2 EStG, wonach eine vor dem 1.1.1987 einem Dritten entgeltlich zur Nutzung überlassene Wohnung samt zugehörigem Grund und Boden für eigene Wohnzwecke oder für Wohnzwecke eines Altenteilers steuerfrei entnommen werden kann.

Auf diese Bestimmung hatte sich eine Landwirtin berufen, die den Betrieb des Vaters durch vorweggenommene Erfolge unentgeltlich erhalten und das Betriebsleiterhaus

für eigene Wohnzwecke entnommen hatte. Das Finanzamt war dem nicht gefolgt, sondern hatte einen Entnahmegewinn in Höhe von 68.000 € angesetzt. Dies zu Recht, wie der Bundesfinanzhof (BFH) letztlich entschieden hat. Denn die Anwendung der Ausnahmeregelung setzt voraus, dass es sich bei der entnommenen Wohnung um ein Baudenkmal im Sinne der jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften handelt. Dies erschließt sich zwar nicht aus dem Wortlaut von § 13 Abs. 4 Satz 6 Nr. 2 EStG, jedoch aus der systematischen Stellung der Vorschrift. Da § 13 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG auf § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG verweisen, der den Nutzungswert einer Wohnung als Einnahme qualifiziert, wenn es sich um ein Baudenkmal handelt, wird hinreichend deutlich, dass sich der gesamte Regelungsinhalt von § 13 Abs. 4 EStG nur auf Wohnungen bezieht, die in einem Baudenkmal belegen sind. Die dem entgegenstehende Auffassung in Teilen der Fachliteratur ist damit nicht mehr haltbar.

Sonderausgabenabzug: Versagung bei teilweiser Nichtumsetzung eines Altenteilervertrags

Die im Zuge einer Hofübergabe vereinbarten Altenteilleistungen können vom Hofübernehmer unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 EStG als Sonderausgaben abgesetzt werden. Allerdings muss der Altenteilervertrag auch tatsächlich wie vereinbart durchgeführt werden.

Die negativen Folgen einer Abweichung vom Vereinbarten verdeutlicht ein Urteil des Niedersächsischen FG: Hofübergeber und -übernehmer hatten u.a. eine monatliche Zahlung in Höhe von 200 € vereinbart, die „ab dem 65. Lebensjahr des Altenteilers“ auf 300 € steigen sollte. Tatsächlich erfolgte die Anhebung jedoch einerseits mit achtzehnmönatiger Verspätung, andererseits dann auf 350 €. Dem FG genügte dies letztlich für die Annahme, dass sich die Parteien nicht an den Vertrag binden wollten, und für die daraus resultierende Versagung des gesamten Sonderausgabenabzugs. Begründet wurde dies u.a. damit, dass

- der Zeitpunkt für die Erhöhung unklar formuliert worden war, denn mit „ab dem 65. Lebensjahr“ kann der 65. Geburtstag oder der Beginn des 65. Lebensjahres gemeint sein. Darauf kam es jedoch nicht an, weil die Erhöhung erst 18 Monate nach Vollendung des 65. Lebensjahrs vollzogen worden war.
- der Hofübernehmer keine nachvollziehbare Begründung für die versäumte Erhöhung liefern konnte, die vom Übergeber auch nicht angemahnt worden war. Ins Feld geführte weitere Aufwendungen wie Telefonkosten und Nebenkosten des Wohnrechts konnten dies nicht ausgleichen, zumal diese ebenfalls vertraglich vereinbart worden waren.

Das FG unterstellte, dass die Erhöhung schlicht vergessen worden war, der erhöhte Betrag von 350 € die unterlassenen Zahlungen kompensieren sollte. Andernfalls hätten die Parteien – was unschädlich gewesen wäre – eine Änderung des Vertrags vorgenommen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat der Nichtzulassungsbeschwerde des Hofübernehmers stattgegeben und die Revi-

sion zugelassen. Ob er sich großzügiger als das FG zeigt und die Leistungen wenigstens insoweit anerkennt, wie der Vertrag vereinbarungsgemäß durchgeführt wurde, bleibt abzuwarten.

Veräußerung: Aus der Umwandlung einer LPG resultierende Genossenschaftsanteile

Ähnlich wie die Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von mindestens 1 % unterliegt nach § 17 Abs. 7 EStG auch diejenige von Genossenschaftsanteilen der Einkommensteuer. Besteuerungsgrundlage ist der Veräußerungserlös abzüglich der Veräußerungs- und der Anschaffungskosten. Letzteres gilt jedoch nicht ohne Weiteres für Anteile an einer Agrargenossenschaft, die aus einer landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaft (LPG) hervorgegangen ist.

Im Juli 1991 hatte ein bis dahin an einer LPG beteiligtes Mitglied Anteile an einer Agrargenossenschaft übernommen, die infolge der Umwandlung der LPG entstanden war. Seine Beteiligung an der LPG wurde im Umwandlungszeitpunkt mit 116.800 DM bewertet; für 15 Geschäftsanteile zahlte er seinerzeit 75.000 DM. 2013 erwarb er fünf weitere Anteile zu jeweils 2.600 €. Im Folgejahr kündigte er drei Anteile gegen Zahlung des Nominalwerts von insgesamt 7.800 €. Insoweit übte er das Wahlrecht in H 17 (5) EStH aus und erklärte, drei der in 1991 erworbenen Anteile gekündigt zu haben, was zu einem Verlust von rund 170.000 € führe.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat die Auffassung des Steuerpflichtigen grundsätzlich bestätigt, die Sache jedoch an das Finanzgericht zurückverwiesen, um die zutreffende Ermittlung der Anschaffungskosten nachzuholen. Die Anschaffungskosten sind hier nicht wie etwa bei der Veräußerung einer Beteiligung an einer GmbH nach § 6 EStG und § 255 HGB, sondern nach dem DMBilG (Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung) zu bestimmen. Der Wert der Beteiligung kann danach aus den in der DM-Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Eigenkapitalbeträgen abgeleitet werden. Er gilt dann fiktiv als Anschaffungskosten für die Genossenschaftsanteile, die bei der Ermittlung des Gewinns oder Verlusts nach § 17 EStG zu berücksichtigen sind.

Umsatzsteuer: Zuschüsse über Betriebsfonds zur Anschaffung von Investitionsgütern

Lieferungen und Leistungen einer Erzeugergenossenschaft an ihre Mitglieder unterliegen grundsätzlich der Umsatzsteuer. Das gilt auch dann, wenn Entgelte nicht nur von Mitgliedern, sondern auch von dritter Seite aufgebracht werden. Diese Erfahrung musste eine Genossenschaft machen, die für ihre Mitglieder Obst, Gemüse sowie Kartoffeln vermarktete und die Mitglieder bei Investitionen unterstützte.

Hierzu wurde ein Betriebsfonds errichtet, der jeweils hälftig von den Mitgliedern sowie aus Beihilfen der EU finanziert wurde. Die Genossenschaft erwarb unmittelbar von Lieferanten Investitionsgüter, z.B. Erntemaschinen, und stellte den Mitgliedern hierfür 50 % der Anschaffungskosten zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung. Der

Restbetrag wurde durch den Betriebsfonds finanziert. Im Gegenzug verpflichteten sich die Mitglieder, ihre Produkte für einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren an die Genossenschaft zu liefern. Nach Ablauf dieses Zeitraums wurde der Miteigentumsanteil an den Wirtschaftsgütern unentgeltlich auf die Mitglieder übertragen.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) rechnet nicht nur der von den Mitgliedern gezahlte Betrag, sondern auch der Zuschuss des Betriebsfonds zur Gegenleistung für die jeweilige Lieferung. Die Zahlungen des Betriebsfonds kommen unmittelbar den Mitgliedern zugute, weil der von den Mitgliedern geforderte Preis um eben diese Zahlungen niedriger ausfällt. Damit besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Lieferung und Gegenleistung.

Offen blieb in diesem Verfahren, in dem auch der Europäische Gerichtshof (EuGH) angerufen wurde, ob die als Voraussetzung für die Zuschüsse geforderte Lieferverpflichtung der Mitglieder umsatzsteuerlich als tauschähnlicher Umsatz einzustufen ist. Dies hätte die Umsatzsteuerlast der Genossenschaft zusätzlich erhöht.

Rumpfwirtschaftsjahr: Zeitanteiliger Ansatz des nach Durchschnittssätzen ermittelten Gewinns?

Ist der nach Durchschnittssätzen ermittelte Gewinn in der Steuererklärung für ein Rumpfwirtschaftsjahr oder ein verlängertes Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen, sind der Grundbetrag, der Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung sowie die pauschalen Gewinne für Sondernutzungen nach Auffassung der Finanzverwaltung für ein volles Wirtschaftsjahr anzusetzen. Dies kann – etwa im Fall einer Betriebsübergabe – dazu führen, dass ein Gewinn sowohl beim Betriebsübergeber als auch beim Betriebsübernehmer und damit doppelt berücksichtigt wird.

Mit einem solchen Sachverhalt musste sich das FG München befassen: Die Eltern hatten ihren landwirtschaftlichen Betrieb mit Wirkung zum 1.6.2016 an ihren Sohn übergeben. Dieser ermittelte für das Wirtschaftsjahr 2015/2016 einen Gewinn nach Durchschnittssätzen in Höhe von 5.488,50 € und setzte hiervon für das Rumpfwirtschaftsjahr 01.06.-30.06.2016 einen Teilbetrag von $1/12 = 457$ € in seiner Einkommensteuererklärung an. Das Finanzamt berücksichtigte dagegen den Gesamtgewinn in Höhe von 5.488,50 €, konnte sich damit jedoch vor dem FG nicht durchsetzen. Das FG stützt sich auf ein Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) aus dem Jahr 1956 zur Vorläuferregelung des § 13a EStG und die seinerzeitige Verwaltungsauffassung. Trotz der zwischenzeitlichen Änderung des § 13a EStG ist an dem zeitanteiligen Ansatz eines nach Durchschnittssätzen ermittelten Gewinns für Rumpfwirtschaftsjahre festzuhalten. Denn es ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber hiervon abweichen wollte. Daraus, dass angefangene Hektar und Vieheinheiten nur anteilig zu berücksichtigen sind, wird vielmehr deutlich, dass der Gesetzgeber eine anteilige Berechnung zulässt und eine möglichst den tatsächlichen Verhältnissen nahekommende Ermittlung der Durchschnittssätze beabsichtigt.

Ob es tatsächlich bei der alten Rechtsprechung bleibt, muss abgewartet werden, denn der BFH hat auf die Nichtzulassungsbeschwerde des Finanzamts die Revision zugelassen.

Zu- und Abschläge: Wechsel von Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu § 13a EStG

Während es beim Wechsel von der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG zur Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG oder umgekehrt außer Frage steht, dass eine Überleitungsrechnung mit Gewinnzu- und -abschlägen erstellt werden muss, um sicherzustellen, dass alle betrieblichen Vorgänge erfasst werden, ist dies bei einem Wechsel zwischen Einnahmen-Überschussrechnung und Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen strittig.

Dies verdeutlicht eine Entscheidung des FG Baden-Württemberg zu einem Landwirt, der von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu der nach § 13a EStG gewechselt war. Auf Aufforderung des Finanzamts hatte er eine Überleitungsrechnung erstellt, die zu einem Gewinnzuschlag führte, gegen dessen Berücksichtigung er aber eingewendet hatte, dass dies angesichts der abschließenden Regelung in § 13a EStG ausgeschlossen sei. Auch das Finanzgericht geht von einer abschließenden Regelung in dieser Vorschrift hinsichtlich der einkommensteuerlichen Erfassung betrieblicher Vorgänge aus, sieht darin aber zugleich eine gesetzliche Regelungslücke, die durch die Rechtspraxis ausgefüllt werden müsse, um zu verhindern, dass Übergangsgewinne oder -verluste beim Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht erfasst werden. Der Lückenschluss wird vollzogen, indem die für den Wechsel von der Einnahmen-Überschussrechnung zur Bilanzierung geltenden Grundsätze entsprechend angewendet werden. Dies hat beispielsweise zur Folge, dass die Besteuerung einer Betriebseinnahme, die in der Einnahmen-Überschussrechnung mangels Zuflusses nicht erfasst wurde und im Rahmen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ebenfalls nicht zu erfassen wäre, mittels Überleitungsrechnung sichergestellt wird. Dann stellt sich allerdings auch die Frage, ob ein Übergangsgewinn auf bis zu drei Jahre verteilt werden darf.

Das letzte Wort in diesem Fall hat der Bundesfinanzhof (BFH), denn der Landwirt hat die vom FG zugelassene Revision eingelegt.

Umsatzsteuer: Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Durchschnittssatzbesteuerung

Wird ein Unternehmen oder ein gesondert geführter Unternehmensteil im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich an einen anderen Unternehmer übertragen, bleibt diese Transaktion nach § 1 Abs. 1a UStG steuerfrei. Entscheidend ist regelmäßig, dass der Erwerber die bisherige Tätigkeit des Veräußerers mit den übertragenen Vermögensgegenständen fortsetzen kann.

Diese Voraussetzungen sind nach einer Entscheidung des FG Münster auch dann erfüllt, wenn ein Landwirt, der für seinen Ackerbau über insgesamt ca. 60 ha eigene sowie gepachtete Flächen verfügt, den gesamten Bestand an Schweinen veräußert und gleichzeitig die Stallungen sowie die Betriebseinrichtung langfristig an den Käufer verpachtet. Hierbei kommt es nicht darauf an, dass die Futtermittel und die Fütterungsanlage nicht mitveräußert wurden, zumal der Erwerber die Fütterungsanlage ohne

vertragliche Grundlage nutzen konnte. Insoweit handelt es sich nicht um wesentliche Betriebsgrundlagen. Letzteres gilt auch für die Ackerflächen, die lediglich dazu erforderlich waren, die umsatzsteuerliche Durchschnittssatzbesteuerung zu ermöglichen. Der zwingende Wechsel des Erwerbers zur Regelbesteuerung ist ohne Bedeutung.

Die Anwendung der Regelungen über die Geschäftsveräußerung im Ganzen verhindert laut FG letztlich, dass beim Erwerb ein Anspruch auf Vorsteuererstattung entsteht, während der Veräußerer als Durchschnittssatzsteuerer keine Umsatzsteuer abführen muss. Der betroffene Landwirt hat Revision gegen das Urteil eingelegt.

Anwendungsregelung: Tarifglättung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Nachdem die Tarifglättung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 32c EStG – wie im Informationsbrief 74/20 bereits berichtet – von der EU-Kommission genehmigt wurde, hat das BMF ein 16 Seiten umfassendes Einführungsschreiben zu dieser Vorschrift veröffentlicht. Zur Beantragung der Tarifglättung sind die „Anlage 32c“ sowie die „Anlage zur Anlage 32c“ verfügbar. Es besteht jedoch keine gesetzliche Verpflichtung, diese Anlagen zu verwenden. Der Antrag kann auch formlos gestellt werden, muss jedoch die beihilferechtlichen Erklärungen umfassen; pauschale Erklärungen, wonach die beihilferechtlichen Anforderungen erfüllt sind, genügen nicht. Weiterhin muss der Antrag vom Antragsteller persönlich unterschrieben werden. Bei Eheleuten genügt die Unterschrift desjenigen, der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt; trifft dies auf beide Eheleute zu, müssen beide unterzeichnen.

Neuregelung: Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr für land- und forstwirtschaftliche Betriebe

Aufgrund der „Fünften Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen“ vom 25.6.2020 und der damit verbundenen Änderung von § 8c Abs. 2 Satz 1 EStDV können Land- und Forstwirte auch das Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr bestimmen. Diese Neuregelung, die insbesondere der Vereinfachung bei Umsatzsteuererklärungen dienen soll, gilt erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2018 beginnen. In diesem Zusammenhang weist das FinMin Schleswig-Holstein darauf hin, dass

- die Wahl zwischen einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr und einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr jährlich neu getroffen werden kann;
- die Umstellung von einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr auf ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr dazu führt, dass sich das letzte vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr um den Zeitraum bis zum Beginn des ersten mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahres verlängert; ein Rumpfwirtschaftsjahr ist nicht zu bilden;
- die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf das Kalenderjahr nicht der Zustimmung des Finanzamts bedarf.