

Rahmen einer sachgerechten Bewirtschaftung widersinnig und praxisfern. Vielmehr sei es dem Betreiber eines Zweckbetriebs gestattet, diesen nach sachgerechten wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu führen, ohne dass die daraus erzielten Entgelte steuerrelevant seien. Ebenso ginge das Argument des Finanzamts insoweit bereits ins Leere, da jede Leistung auch unentgeltlich erbracht werden könnte und deshalb der Regelungsgehalt des § 65 AO ins Leere laufen würde.

Das Finanzgericht verwirft weiter die Ausführungen des Finanzamts, dass die Klägerin Viehrassen hielte, die besonders wertvoll und gut zu vermarkten seien. Dies spielt nach Auffassung des Finanzgerichts keine Rolle, da es alleine der Klägerin obliege, wie sie ihre Satzungszwecke und die Einhaltung rechtlicher Bedingungen erfülle. Insoweit obliege es nicht dem Finanzamt, die unternehmerischen Entscheidungen für die Klägerin zu treffen, beispielsweise welche Tierart zum Beweiden einzusetzen sei. Soweit im Streitjahr geschlachtetes Fleisch durch die Klägerin an Dritte verkauft wurde, sei dazu zwar das Schlachten und Zerlegen des Tieres als zusätzliche Leistung erforderlich, welche aber grundsätzlich nicht unter die Voraussetzung des Zweckbetriebs fiele.

Allerdings sei nach Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs diese gemeinnützigkeitsschädliche Tätigkeit dann unbeachtlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung sei, der Umfang, der außerhalb des Zweckbetriebs liegenden Tätigkeit also 10 % nicht überstiege. Dies war im vorliegenden Fall gegeben.

Da die Klägerin weiter nicht in unvermeidbaren Wettbewerb zu Mitkonkurrenten getreten war, sei bei der Abwägung aller Umstände, insgesamt bezüglich der Veräußerung des Heus sowie des Viehs, ein Zweckbetrieb vorliegend. Bezüglich des Verkaufs der Öko-Punkte fehle es laut Ansicht des Finanzgerichts bereits an den Voraussetzungen für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gemäß § 14 AO. Hinsichtlich der Veräußerung liege zwar ein nachhaltiges Handeln vor, allerdings fehle es zur Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bereits an einer von der ideellen Tätigkeit abgrenzbaren sachlich selbstständigen Tätigkeit. Das Entstehen und der folgende Verkauf der Öko-Punkte seien vielmehr zwangsläufig und unmittelbare Folge der gemeinnützigen Tätigkeit der Renaturierungsmaßnahmen.

Weiter stelle der Verkauf der Öko-Punkte, da bei der Klägerin in absehbarer Zeit keine eigene Verwendung der Öko-Punkte ersichtlich sei, die einzige sachgerechte Verwertungsalternative dar und sei damit auch als unmittelbare Folge der Renaturierungsmaßnahmen zu sehen. Der Verkauf der Öko-Punkte sei insoweit unzweifelhaft im Rahmen der Deckung der entstehenden Kosten dem ideellen Bereich der Stiftung zuzurechnen. Im Ergebnis kommt das Finanzgericht folglich zu dem Schluss, dass zum einen die Vermarktung des Heus und des Viehs dem Zweckbetrieb, zum anderen der Verkauf der Öko-Punkte dem ideellen Bereich zuzurechnen ist. Insgesamt werden also die genannten Tätigkeiten dem steuerfreien Bereich der Stiftung zugerechnet. Aufgrund der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfrage wurde vom Finanzgericht die Revision zugelassen.

Urteilsanmerkungen



von Dipl.-Finanzwirt (FH) Mathias Ochs,
Steuerberater, Völlinger & Partner, Karlsruhe;
www.voellinger-partner.de

Im vorliegenden Urteil stellt das Finanzgericht zum einen deutlich dar, dass Öko-Punkte, die durch Renaturierungsmaßnahmen im Bereich von gemeinnützigen Stiftungen oder Vereinen durch die Erfüllung der satzungsgemäßen Zwecke entstehen, grundsätzlich zum ideellen Bereich zuzurechnen sind und insoweit steuerfrei sind. Weiter nimmt das Finanzgericht im vorliegenden Urteil Stellung zu den Abgrenzungsmerkmalen zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb.

Namentlich kommt das Urteil zu dem Ergebnis, dass ein Zweckbetrieb vorliegend ist, soweit die Tätigkeit dem satzungsgemäßen Zwecke der Stiftung dient und der satzungsgemäße Stiftungszweck ohne den Zweckbetrieb nicht verwirklicht werden könnte. Der Zweckbetrieb ist dann vorliegend, wenn keine unnötige Konkurrenz zu anderen nicht steuerbegünstigten Unternehmen eingegangen wird und weiter nicht mehr als 10 % von Tätigkeiten ausgeführt sind, die außerhalb des Zweckbetriebs liegen.

Deutlich macht das Finanzgericht weiter im vorliegenden Urteil, dass es alleine dem Steuerpflichtigen obliegt, unternehmerische Entscheidungen zu treffen. Das Finanzamt kann also keinen Einfluss auf unternehmerische Entscheidungen nehmen, insbesondere nicht – wie im vorliegenden Falle der Stiftung – vorschreiben, welche Viehrassen zu halten sind. Auch wenn die Revision zugelassen wurde, kann das Urteil als Argumentationshilfe dienen, soweit vom Finanzamt Gewinne aus dem ideellen Bereich bzw. Zweckbetrieb in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verlagert werden sollen.

Abgrenzung von laufendem Gewinn und Betriebsaufgabegewinn

Leitsatz

Ist ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten anlässlich einer Betriebsaufgabe aufzulösen, ist er im Rahmen der Ermittlung des Aufgabegewinns und nicht als laufender Gewinn zu erfassen.

FG Niedersachsen, Urteil vom 14.6.2016 – 13 K 33/15*

Der Sachverhalt

Der Kläger war Pächter eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, zu dem er 2011 die Betriebsaufgabe zum 31.12.2010 erklärt hatte. In seinem Betrieb hatte er einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten wegen eines Zinszuschusses gebildet, der degressiv aufgelöst wurde, zum 31.12.2010 aber noch

mit einem Restbestand vorhanden war. Der Zinszuschuss war für ein Darlehen zum Stallbau gewährt worden.

Der Betrag aus der Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens war vom Kläger beim Aufgabegewinn erfasst. Der Betriebsprüfer war der Meinung, der Betrag sei noch dem laufenden Gewinn zum Rumpfwirtschaftsjahr 1.7. bis 31.12.2010 zuzurechnen.

Dagegen richtete sich die Klage, der das FG stattgegeben hat, wobei die Revision zugelassen wurde. Das Revisionsverfahren zum Az. des BFH VI R 51/16 ist noch anhängig.

Das Urteil

Das FG hat darauf abgestellt, dass nach gefestigter Rechtsprechung „bei der Abgrenzung zwischen laufendem Gewinn und Aufgabegewinn grundsätzlich auf den zeitlichen und wirtschaftlichen bzw. sachlichen Zusammenhang des einzelnen Geschäftsvorfalles mit dem laufenden Geschäftsbetrieb einerseits und der Betriebsaufgabe andererseits abzustellen“ sei, also nicht schon der zeitliche Zusammenhang genüge.

Weiter hat das FG berücksichtigt, dass „mit dem laufenden Gewinn nur die Ertragskraft des werbenden Betriebs, nicht aber das Ergebnis aus der Aufdeckung stiller Reserven anlässlich einer Beendigung besteuert werden“ könne, weshalb z. B. „auch die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens zum begünstigten Aufgabegewinn gehören“ könne, wenn es sich etwa „um Rücklieferungen an frühere Lieferanten handelt“. Auch eine Ansparrücklage nach § 7g EStG sei beim Aufgabegewinn zu erfassen. Denn die Auflösung einer solchen Rücklage stelle „wirtschaftlich betrachtet die Folge der Betriebsaufgabe und nicht des Ablaufs des Wirtschaftsjahres dar“.

Für das FG war der sachliche Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe entscheidend, der sich daraus ergebe, dass mit der Betriebsaufgabe „die Möglichkeit einer weiteren Berücksichtigung“ des Rechnungsabgrenzungspostens im Betrieb geendet“ habe. Das bezuschusste Darlehen sei unabhängig davon weiter zu bedienen, soweit es noch nicht getilgt sei, der Zinszuschuss müsse auch nicht zurückgezahlt werden, da der Stall weiterhin für landwirtschaftliche Zwecke genutzt werde. Der einzige Grund für die Auflösung des Rechnungsabgrenzungspostens sei deshalb die Betriebsaufgabe.

Der Umstand, dass ein Rechnungsabgrenzungsposten als solcher kein Wirtschaftsgut, sondern „ein zeitraumbezogenes Entgelt“ darstelle, sei nicht relevant. Mit diesem Hinweis werde in der Kommentierung Felsmann zu § 14 EStG die Auffassung vertreten, der Ertrag aus der Auflösung eines solchen passiven Rechnungsabgrenzungspostens müsse noch dem laufenden Gewinn zugerechnet werden. Für das FG war dagegen maßgeblich, dass die Regelungen zu den §§ 14, 16 EStG „nicht zwischen rein rechnerischen Bilanzposten und Wirtschaftsgütern unterschieden“. Vielmehr solle „das Ergebnis, das bei der Beendigung einer betrieblichen Tätigkeit entsteht, begünstigt werden“.

Die Zulassung der Revision ist nur mit dem Hinweis auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, also wegen grundsätzlicher Bedeutung, begründet worden. Das FG hatte allerdings auf unterschiedliche Auffassungen in der Literatur verwiesen.

Urteilsanmerkungen



von Rechtsanwalt Dr. Hans-Peter Lange, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für Agrarrecht, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Dr. Lange · Brodersen · Dr. Spils ad Wilken Rechtsanwälte – Steuerberater – Wirtschaftsprüfer, Celle

Das FG verweist in seinem Urteil auf eine Entscheidung des FG Münster – 12 K 4369/04 und auf eine Entscheidung des BFH – X R 31/03. Die Entscheidung des FG Münster betrifft ebenfalls einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten, den das FG Münster ebenso der Betriebsaufgabe zugerechnet hat. Das FG Münster hatte auch darauf abgestellt, dass der erforderliche sachliche Zusammenhang zwischen der Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens und der Betriebsaufgabe schlicht daraus folge, dass die Auflösung „ausschließlich durch die Betriebsaufgabe veranlasst war“ (im Streitfall wegen des Wegfalls der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung). Die Entscheidung des BFH bezog sich dagegen auf eine Ansparrücklage; sie ist insoweit von Interesse, als der BFH das Argument der Finanzverwaltung, „das eine ermäßigte Besteuerung des Ertrags aus der anlässlich einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe vollzogenen Auflösung der Ansparrücklage deswegen nicht sachgerecht sei, weil die Bildung dieser Rücklage zulasten des laufenden Gewinns erfolgt sei,“ nicht gelten ließ. Denn: „Dieser Effekt tritt ebenso hinsichtlich aller stiller Reserven und der übrigen steuerfreien Rücklagen ein.“

Der BFH hatte schon mit der Entscheidung VI R 42/99 im Zusammenhang mit der Zurechnung einer Milchaufgabevergütung klargestellt, dass ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten – wird er aufgrund einer Betriebsaufgabe aufgelöst – dem Betriebsaufgabegewinn zuzurechnen ist, und dazu auch auf frühere Rechtsprechung zur Auflösung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung (BFH, DStR 1992, 320) verwiesen. Es würde deshalb überraschen, wenn die Revision des Finanzamts Erfolg haben sollte (vgl. auch DStRE 2017, 907).

Ermäßigter Umsatzsteuersatz für die Lieferung von Schlacht- und Schlachtnebenerzeugnissen als Tierfutter

Leitsatz

Beim Verkauf von Schlacht- und Schlachtnebenerzeugnissen als Tierfutter stellt sich immer wieder die Frage, ob der Regelsteuersatz oder der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist. Nach der Rechtsprechung kommt es entscheidend darauf an, ob es sich um „genießbare“ Erzeugnisse handelt.

FG Niedersachsen, Urteil vom 18.5.2017 – 5 K 250/15, Revision eingelegt, Az. des BFH: V R 24/17