

lässlich der Verpachtung die wesentlichen Betriebsgrundlagen so umgestaltet werden, dass sie nicht mehr in der bisherigen Form genutzt werden können. In diesem Fall stellt der Verpächter die unternehmerische Tätigkeit endgültig ein. Eine parzellweise Verpachtung der bisher vom Landwirt selbst bewirtschafteten Ländereien steht einer Betriebsverpachtung nicht entgegen, wenn der Verpächter die Absicht hat, den Betrieb selbst oder durch seine Erben wiederaufzunehmen und dies nach den gegebenen Verhältnissen als möglich erscheint. Die Absicht der dauernden Betriebseinstellung kann nur bei einer entsprechenden unmissverständlichen Betriebsaufgabeerklärung des Verpächters gegenüber dem FA angenommen werden. Früher landwirtschaftlich genutzte Grundstücke bleiben ohne ausdrückliche Entnahmehandlung landwirtschaftliches Betriebsvermögen, sofern sie nicht infolge einer Nutzungsänderung zu notwendigen Privatvermögen werden.

Nach diesen Grundsätzen handelt es sich nach Ansicht des FG bei dem von der Ehefrau veräußerten Grundstück um landwirtschaftliches Betriebsvermögen. Der 2011 verstorbene V hatte den landwirtschaftlichen Betrieb zunächst noch selbst bewirtschaftet und hat nach Einstellung seiner Tätigkeit als Landwirt keine Betriebsaufgabeerklärung abgegeben. Durch die unentgeltliche Übertragung der Teilfläche auf die E sei dieses Grundstück auch nicht aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen entnommen worden. Es fehle insofern zum einen an der nach der Rechtsprechung erforderlichen unmissverständlichen, von einem entsprechenden Entnahmewillen getragenen Entnahmehandlung sowie an der Erklärung eines entsprechenden Entnahmegewinns. Vor allem sei das Grundstück, das deutlich über 3.000 qm groß war und damit einen landwirtschaftlichen Teilbetrieb dargestellt habe, gemäß § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten als Teilbetrieb auf die E übertragen worden, die damit einen Betrieb übernommen habe.

tragenen Entnahmehandlung gefehlt habe. Das FG übersieht, dass hier die eindeutige Entnahmehandlung durch einen Rechtsvorgang, nämlich durch die Änderung der Rechtszuständigkeit eingetreten ist (BFH vom 26.1.1995 – IV R 39/93, BFH/NV 1995, S. 873, BFH vom 12.9.2002 – IV R 28, 29/01, BStBl 2002 II, S. 813 „Entnahme zur Abfindung weichender Erben“).

Im Übrigen widerspricht es bisheriger Rechtsprechung landwirtschaftliche Einzelflächen, die aus einem fortbestehenden Betrieb heraus übertragen werden, als Teilbetrieb zu beurteilen. Nach der bisherigen Rechtsprechung (z. B. BFH vom 29.3.2001 – IV R 62/99, BFH/NV 01, 1248; BFH vom 9.11.2000 – IV R 60/99, BStBl 2001 II, S. 101) ist ein Teilbetrieb ein mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig ist. Ein Teilbetrieb in diesem Sinne ist grundsätzlich der gesamte Forstbetriebsteil eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Einzelne Forstflächen können jedoch ab einer bestimmten Größe auch die Voraussetzungen eines forstwirtschaftlichen Teilbetriebs erfüllen (Giere in HLBS-Report 2009, S. 15 sowie in AgrB 1/2016, S. 23 ff.). Dass einzelne landwirtschaftliche Nutzflächen aus einer größeren landwirtschaftlichen Einheit für sich beurteilt einen Teilbetrieb darstellen, entspricht jedoch nicht bisheriger Auffassung, selbst wenn die Teilflächen für sich gesehen, groß genug wären (3.000 qm), um einen eigenen Betrieb darstellen zu können (Giere in Felsmann D 74b).

Das FG hat die Revision zum Bundesfinanzhof wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen. Die Rechtsauffassung des BFH zu dieser Auslegung bleibt damit noch abzuwarten.

Urteilsanmerkungen



von Diplom-Finanzwirtin, Steuerberaterin
Andrea Köcher, DHPG Dr. Harzem & Partner
mbB, Bornheim

Damit bestätigt das FG Münster seine Rechtsauffassung, die es bereits im Urteil vom 24.4.2015 – 14 K 4172/12 vertreten hat. Die Revision gegen das aktuelle Verfahren wurde wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zugelassen, insbesondere auch wegen des beim BFH unter dem Aktenzeichen IV R 27/15 bereits anhängigen Revisionsverfahrens des FG Münster. Es darf mit Spannung erwartet werden, wie sich der BFH in diesen beiden Fällen positioniert, da die dort geäußerte Rechtsauffassung der bisherigen BFH-Rechtsprechung widerspricht.

Insbesondere geht das FG m. E. fehl, wenn es in der unentgeltlichen Übertragung der Teilfläche in 2008 auf die Ehefrau keine Entnahme sieht, weil es insoweit an einer, von einem entsprechenden Entnahmewillen ge-

Zahlungsansprüche nach der GAP-Reform 2003 als abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter

1. Die durch die GAP-Reform 2003 eingeführten Zahlungsansprüche sind abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter.
2. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Zahlungsansprüche nach der GAP-Reform 2003 ist jedenfalls am Bilanzstichtag 30.6.2007 typisierend mit 10 Jahren zu schätzen.

BFH, Urteil vom 21.10.2015 – IV R 6/12

Der Sachverhalt

Der Kläger erzielte Einkünfte aus der Verpachtung seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, der Gewinn wurde durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG ermittelt. Die ursprünglich selbst bewirtschafteten Flächen waren verpachtet. Der Pächterin wurden Zahlungsansprüche auf Grundlage der GAP-Reform 2003 und den hierzu ergangenen Verordnungen der EU bzw. den nationalen Durchführungsbestimmungen zugeteilt.

Im Zusammenhang mit der Beendigung des Pachtvertrags im Jahr 2006 erwarb der Kläger von der Pächterin Zahlungsansprüche zu einem Gesamtkaufpreis von 27.900 €. Die Flächen wurden anderweitig verpachtet, die Zahlungsansprüche unentgeltlich an den neuen Pächter übertragen mit der Verpflichtung, die Ansprüche nach Ablauf der Pacht „zurückzuübertragen“.

Im Jahresabschluss 2006/2007 wurden die erworbenen Zahlungsansprüche mit ihren Anschaffungskosten aktiviert und nicht abgeschrieben, erst im Rahmen eines gegen den Einkommensteuerbescheid geführten Rechtsbehelfs wurde eine lineare Abschreibung auf Grundlage einer Nutzungsdauer von 7 Jahren begehrt.

Das Finanzamt wies den Einspruch des Klägers unter Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 25.6.2008 (BStBl. I 2008, 682) mit der Begründung zurück, die im Rahmen der GAP-Reform 2003 geschaffenen Zahlungsansprüche seien nicht abnutzbar.

Die dagegen gerichtete Klage hatte überwiegend Erfolg. Der Kläger habe die Zahlungsansprüche zu Recht aktiviert, sie seien nur im Wege einer Nutzungsüberlassung auf die Pächter übergegangen. Das wirtschaftliche Eigentum sei beim Kläger verblieben. Die Zahlungsansprüche seien abnutzbare Wirtschaftsgüter, nach ihrer rechtlichen Ausgestaltung handele es sich um Rechte von zwar unbestimmter, aber begrenzter Dauer. Die Anschaffungskosten seien im Wege der AfA zu berücksichtigen, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer betrage allerdings nicht 7, sondern 10 Jahre.

Das Finanzamt erhob Revision mit der Begründung, es handele sich bei Zahlungsansprüchen um nicht abnutzbare Rechte von unbegrenzter Dauer, es sei eine zeitlich unbegrenzte Subventionierung der Landwirte geplant.

Das Urteil

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Auffassung des Finanzgerichts. Bei entgeltlich erworbenen Zahlungsansprüchen handele es sich um abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter, die AfA ist in gleichen Jahresraten vorzunehmen, die Abschreibung bemesse sich dabei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts.

Zahlungsansprüche eröffnen deren Inhaber die Möglichkeit, Betriebsprämien in Anspruch zu nehmen. Sie sind übertragbar und nicht an die Bewirtschaftung bestimmter Flächen gebunden, sie haben deshalb einen eigenständigen Wert und sind als immaterielle Wirtschaftsgüter anzusehen. Entgeltlich erworbene Zahlungsansprüche sind mit den Anschaffungskosten zu aktivieren.

Mit dem FG ging der Senat davon aus, dass es sich bei Zahlungsansprüchen um abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter handelt. Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist nur dann nicht abnutzbar, wenn seine Nutzung weder unter rechtlichen noch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zeitlich begrenzt ist. Bei zeitlich begrenzten Rechten kann ausnahmsweise von einer unbegrenzten Nutzungsdauer ausgegangen werden, wenn sie normalerweise ohne Weiteres verlängert werden, ein Ende also nicht abzusehen ist. Im Zweifel ist jedoch nach dem Grundsatz der Vorsicht von einer zeitlich begrenzten Nutzung auszugehen.

Ausgehend von diesen Grundsätzen sieht der BFH Zahlungsansprüche als abnutzbare Wirtschaftsgüter an. Zwar seien die Zahlungsansprüche zeitlich nicht befristet, daraus könne aber nicht

abgeleitet werden, dass Zahlungsansprüche auf Dauer Grundlage der gemeinsamen Agrarpolitik bleiben würden. Der BFH verwies auf Unterschiede in den Fördermaßnahmen und darauf, dass beispielsweise Ackerprämien oder Flächenzahlungen zeitlich ebenfalls nicht befristet, aber genauso wenig auf Dauer garantiert waren. Im Gegenteil, die EU habe die Zahlungsansprüche nach der GAP-Reform von vornherein unter Änderungsvorbehalt gestellt, außerdem ist der Finanzierungsrahmen im EU-Haushalt zunächst auf 10 Jahre befristet. Deshalb könne von einer zeitlich unbegrenzten Nutzung der Zahlungsansprüche zum maßgeblichen Bilanzstichtag (30.6.2007) nicht ausgegangen werden. Schließlich bestätige die GAP-Reform 2013, in deren Zuge alle Zahlungsansprüche mit Wirkung zum 31.12.2014 ihre Gültigkeit verloren haben, das Auslegungsergebnis. Es wurden wiederum Zahlungsansprüche eingeräumt, die aber neu gestaltet und mithin ein Aliud zu den bisherigen Zahlungsansprüchen darstellten.

Der BFH bestätigte auch die vom FG im Wege der Schätzung ermittelte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Zahlungsansprüche von 10 Jahren. Stehe die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts nicht fest, sei sie zu schätzen, und zwar nach den bei der Aufstellung der Bilanz gegebenen Erkenntnismöglichkeiten. Jedenfalls am Bilanzstichtag 30.6.2007 sei die Schätzung des FG mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren, die sich an der Rechtsprechung des BFH zur Nutzungsdauer der Zuckerrübenlieferrechte und der Milchlieferrechte orientiert, nicht zu beanstanden. Zu dem Zeitpunkt sei nicht konkret absehbar gewesen, ob und in welcher Ausgestaltung die Zahlungsansprüche nach 2013 fortbestehen. Insoweit hielt es der Senat für sachgerecht, von einer Nutzungsdauer von 10 Jahren auszugehen, auch wenn der Finanzierungsrahmen nur bis 2013 festgelegt war.

Urteilsanmerkungen



von Steuerberater/Wirtschaftsprüfer
Dipl.-Ing. agr. Dr. Hermann Spils ad Wilken,
Sozietät Dr. Lange – Brodersen – Dr. Spils
ad Wilken, Rechtsanwälte – Steuerberater –
Wirtschaftsprüfer, Uelzen, www.societates.de

Mit dem Besprechungsurteil hat der BFH Klarheit zur Abschreibbarkeit von Zahlungsansprüchen geschaffen, diese Frage war von den Finanzgerichten noch unterschiedlich beurteilt worden. Der Bundesfinanzhof geht davon aus, dass für die Nutzungsdauer entgeltlich erworbener Zahlungsansprüche typisierend ein Zeitraum von 10 Jahren anzunehmen ist.

Die im Rahmen der GAP-Reform 2003 erworbenen Zahlungsansprüche wurden mit der Verordnung (EU) Nr. 1307/2013 abgelöst, die Gültigkeit der Zahlungsansprüche ist nach Artikel 21 der VO zum 31.12.2014 ausgelaufen. Deutschland hat von der Möglichkeit, die bestehenden Zahlungsansprüche beizubehalten, keinen Gebrauch gemacht und mit dem Direktzahlungen-Durchführungsgesetz vom 9.4.2014 den Rahmen dafür geschaffen, dass zum An-

tragstermin 15.5.2015 neue Zahlungsansprüche an die Nutzer landwirtschaftlicher Flächen zugeteilt werden konnten.

Damit sind entgeltlich erworbene Zahlungsansprüche aus der GAP-Reform 2003 auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren, längstens aber bis zum 31.12.2014 abzuschreiben. Da die Finanzverwaltung bisher in dem o. g. BMF-Schreiben die Auffassung vertreten hat, Zahlungsansprüche seien nicht abschreibbar, dürften in vielen Jahresabschlüssen keine Abschreibungen geltend gemacht worden sein. Hier bieten sich, zumal die Jahresüberschüsse in den Folgejahren häufig niedriger sind, Bilanzberichtigungen an. Das ist nach § 4 Abs. 2 EStG nur für die Wirtschaftsjahre möglich, in denen Steuerfestsetzungen noch geändert werden können. Dabei sind die Anschaffungskosten der Zahlungsansprüche auf die Restnutzungsdauer, also bis zum 30.12.2014, zu verteilen. Zum 30.6.2014 kann (nicht muss) zudem eine Abschreibung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG vorgenommen werden. Die Zahlungsansprüche aus der GAP-Reform 2003 konnten letztmals zum 15.5.2014 aktiviert werden, sodass Zahlungsansprüchen zum 30.6.2014 kein wirtschaftlicher Wert mehr beizumessen ist. Die Zahlungsansprüche sind zum Bilanzstichtag 31.12.2014 bzw. zum nächsten darauf folgenden Bilanzstichtag bei abweichendem Wirtschaftsjahr auszubuchen, da sie ihre Gültigkeit verloren haben.

Für die nach der Verordnung (EU) Nr. 1307/2013 neu zugeteilten Zahlungsansprüche gelten die gleichen Grundsätze. Unentgeltlich erworbene Zahlungsansprüche können nicht aktiviert werden, entgeltlich erworbene Zahlungsansprüche müssen aktiviert und können, auch wenn das BMF-Schreiben vom 13.10.2008 noch nicht aufgehoben ist, über eine Nutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben werden.

Ansparabschreibung nach Einbringung in Personengesellschaft

Leitsatz

Eine Ansparabschreibung nach § 7g EStG darf nicht vorgenommen werden, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim Finanzamt bereits feststeht, dass der Betrieb zu Buchwerten in eine Personengesellschaft eingebracht wird.

BFH, Urteil vom 27.1.2016 – X R 31/11

Der Sachverhalt

Der Steuerpflichtige betrieb von 2001 bis 2004 ein Einzelunternehmen. Er ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Zum 1.1.2005 brachte er sein Einzelunternehmen in eine GmbH & Co. KG ein, an der er zu 51 % beteiligt war. Die KG führte die Buchwerte des Einzelunternehmens fort. In dem Jahresabschluss für das Einzelunternehmen bildete er eine Ansparrücklage in Höhe von rund 83.000 €. Diese verwehrte das Finanzamt mit der Begründung, dass eine Investition im Einzel-

unternehmen im Zeitpunkt der Geltendmachung der Rücklage nicht mehr möglich gewesen sei.

Der Steuerpflichtige war dagegen der Auffassung, dass das Umwandlungsteuergesetz die Buchwertfortführung ausdrücklich auch hinsichtlich der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen vorsehe. Die übernehmende Personengesellschaft trete in die steuerliche Rechtsstellung des eingebrachten Betriebs ein und habe den Betrieb des Einzelunternehmens tatsächlich fortgeführt.

Bereits das Finanzgericht Münster hatte die Klage abgewiesen, jedoch die Revision zugelassen. Der X. Senat, der über den Fall zu entscheiden hatte, ließ das Verfahren wegen des beim Großen Senat des BFH anhängigen Verfahrens GrS 2/12 zunächst ruhen. Dieser entschied mit Beschluss vom 14.4.2015, dass eine Ansparabschreibung nicht gebildet werden darf, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim Finanzamt bereits feststeht, dass der Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird. Nach Ergehen des Beschlusses wurde das Verfahren nun weitergeführt. Ergänzend trug der Steuerpflichtige vor, dass die Grundsätze des GrS nicht auf Personengesellschaften übertragbar seien. Aus der ertragsteuerrechtlichen Transparenz der Personengesellschaft folge, dass die Einbringung gerade keinen Wechsel des Steuerpflichtigen bewirke. Die gewerblichen Einkünfte seien auch nach der Einbringung weiterhin dem Steuerpflichtigen zuzurechnen; die Förderung bleibe betriebsbezogen.

Das Urteil

Vor dem BFH drang der Steuerpflichtige mit seiner Argumentation jedoch nicht durch. Die Revision wurde als unbegründet zurückgewiesen. Auch wenn die Entscheidung des GrS zu § 20 UmwStG ergangen sei, so sei sie in gleicher Weise auch auf Fälle des § 24 UmwStG zu übertragen. Der GrS habe festgestellt, dass es sich bei § 20 UmwStG trotz der Möglichkeit der Buchwertfortführung um einen tauschähnlichen Vorgang handele. Die Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG werde aber von der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung gleichermaßen als tauschähnlicher (Veräußerungs-)Vorgang angesehen. Auch wenn die Personengesellschaft ertragsteuerrechtlich transparent sei, sei sie doch selbst Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung. Sie könne – über das Gesellschaftsrechtsverhältnis hinaus – in Rechtsbeziehungen zu ihren Gesellschaftern treten, sodass es sich um einen eigenständigen, von den Gesellschaftern losgelösten Rechtsträger handele.

Urteilsanmerkungen



von Dipl.-Ing. agr. Steuerberaterin Brigitte Barkhaus, LBH-Steuerberatungsgesellschaft mbH, Friedrichsdorf, www.lbh.de

§ 24 Abs. 4 UmwStG verweist für die Rechtsfolgen einer Buchwerteinbringung in eine Personengesellschaft durchaus auf die für die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft geltenden Vorschriften des § 22 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 Satz 1 Um-