

sungsgrundlage der Auflage gemäß § 16 BewG übersteigt, ist bereits höchstrichterlich geklärt. Neue, bisher nicht berücksichtigte Gesichtspunkte wurden weder vorgetragen noch waren solche erkennbar. Entsprechendes gilt für die von den Klägern weiter aufgeworfene Rechtsfrage, ob bei Auflagenschenkungen gemäß § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG in Fällen, in denen der nach Abzug des Werts der Auflage verbleibende steuerpflichtige Erwerb gemäß § 10 ErbStG geringer ist als die Summe der Steuerbefreiung gemäß § 13c ErbStG und des Freibetrags gemäß § 16 ErbStG, der nicht verbrauchte Teil der Summe der Freibeträge von der nach den Vorschriften des GrEStG ermittelten Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer in Abzug zu bringen ist. Eine solche Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer findet weder in § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG noch in den §§ 8 und 9 GrEStG einen Anhaltspunkt. Die Festsetzung von Schenkungsteuer einerseits und von Grunderwerbsteuer andererseits hat verfahrensrechtlich und materiellrechtlich grundsätzlich unabhängig voneinander nach den jeweils geltenden Vorschriften zu erfolgen.

Entscheidungsanmerkungen



von Sebastian Sträter, Dipl.-Finanzwirt
und Steuerinspektor im Niedersächsischen
Finanzministerium

Der BFH hat die gegen die Nichtzulassung der Revision gerichtete Beschwerde als unbegründet zurückgewiesen und damit die vorgehende Entscheidung des FG Nürnberg vom 5.3.2015 – 4 K 410/13, bestätigt. Der BFH hält damit an seiner ständigen – m.E. zutreffenden – Rechtsprechung fest (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 12.7.2016 – II R 57/14, BStBl. II S. 897). Der Beschluss lässt sich wie folgt zusammenfassen: Wird bei einer Grundstücksschenkung ein Nießbrauch zugunsten des Schenkers (Auflage) eingeräumt und ist der Nießbrauch bei der Schenkungsteuer abziehbar, unterliegt die Grundstücksschenkung hinsichtlich des Werts des Nießbrauchs der Grunderwerbsteuer. Der Wert des Nießbrauchs ist nach den für die Grunderwerbsteuer geltenden Vorschriften zu ermitteln. Die Begrenzungsregelung des § 16 BewG ist hierbei gemäß § 17 Abs. 3 Satz 2 BewG nicht anzuwenden. § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG gebietet es nicht, den Nießbrauch bei der Schenkungsteuer und bei der Grunderwerbsteuer nach übereinstimmenden Maßstäben zu bewerten. Insoweit liegt keine Abweichung von der Entscheidung des BVerfG vom 15.5.1984 – 1 BvR 464/81, BStBl. II S. 608 vor. Die Rechtsfrage, ob bei Auflagenschenkungen gemäß § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG unter bestimmten Voraussetzungen die Steuerbefreiung gemäß § 13c ErbStG und der Freibetrag gemäß § 16 ErbStG, soweit sie sich bei der Schenkungsteuer nicht ausgewirkt haben, von der nach den Vorschriften des GrEStG ermittelten Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer in Abzug zu bringen sind, bedurfte keiner Klärung.

Vorsteueraufteilung für ein Strom und Wärme produzierendes Blockheizkraftwerk (BHKW)

Leitsätze

1. Unterhält der Unternehmer einen der Vorsteuerpauschalierung unterliegenden landwirtschaftlichen Betrieb und einen weiteren der Regelbesteuerung unterliegenden Gewerbebetrieb, richtet sich die Aufteilung der Vorsteuerbeträge für gemischt genutzte Eingangsleistungen (hier: BHKW) nach § 15 Abs. 4 UStG.
2. Sachgerecht i.S.v. § 15 Abs. 4 S. 2 UStG ist dabei – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung in Abschn. 2.5 Abs. 20 Satz 1 i.V.m. Abs. 12 Satz 3 UStAE – die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Marktpreise der produzierten Strom- und Wärmemenge (objektbezogener Umsatzschlüssel).

BFH, Urteil vom 16.11.2016 – V R 1/15*

Der Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um die Höhe des Vorsteuerabzugs aus den Anschaffungskosten und den laufenden Kosten für ein Strom und Wärme produzierendes Blockheizkraftwerk (BHKW). Der Kläger betrieb in den Streitjahren einen Gartenbaubetrieb, der die Umsätze nach § 24 Abs. 1 UStG pauschalierte. Er schaffte in den Streitjahren zwei BHKW an, der erzeugte Strom wurde in das öffentliche Netz eingespeist, die produzierte Wärme nutzte der Kläger zum Beheizen der Gewächshäuser seines Gärtnereibetriebs.

In seinen Umsatzsteuererklärungen wurden die gesamten Vorsteuern für Lieferung und Betrieb der BHKW geltend gemacht. Aufgrund der Ergebnisse einer Außenprüfung änderte das Finanzamt die Umsatzsteuerfestsetzungen und kürzte den Vorsteuerabzug. Die geltend gemachten Vorsteuern seien in einem abziehbaren (Strom) und einen nicht abziehbaren Anteil (Wärme) aufzuteilen. Da die Wärme für den Gartenbau verwendet werde, sei die hierauf entfallende Vorsteuer mit der Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung abgegolten. Die Aufteilung der abziehbaren und nicht abziehbaren Vorsteuern habe anhand der thermischen und der elektrischen Leistung im Verhältnis zum Gesamtwirkungsgrad zu erfolgen. Dementsprechend wurden 56,4 % der Vorsteuern entsprechend der elektrischen Leistung zum Vorsteuerabzug zugelassen, 43,6 % entfielen auf die thermische Leistung und seien vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Den dagegen gerichteten Einspruch wies das Finanzamt als unbegründet ab.

Das Finanzgericht gab der gegen den Steuerbescheid erhobenen Klage überwiegend statt. Zwar sei die Vorsteuer grundsätzlich zutreffend in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen, allerdings sei das Finanzamt von einem nicht sachgerechten Maßstab ausgegangen, denn es habe unterstellt, dass der Wert eines produzierten kWh-Stroms mit dem Wert einer produzierten kWh-Wärme vergleichbar sei. Tatsächlich betrage der ortsübliche Marktpreis für Fernwärme in den Streitjahren nur 0,035 €/kWh, während der Kläger für eine Kilowattstunde Strom 0,1767 € habe erzielen können.

Sachgerecht sei eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils nach dem Verhältnis der Marktpreise der produzierten Strom- und Wärmemengen, daraus ermittelte sich ein abziehbarer Vorsteueranteil in Höhe von 86 %.

Mit der Revision machte das Finanzamt geltend, dass die Voraussetzungen für die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel nicht vorliegen. Das BHKW erzeuge Strom und Wärme, die Kosten für die Ausgangsumsätze entstünden gleichermaßen für beide Prozesse, eine Aufteilung sei nicht möglich. Anders als im Urteil des BFH vom 7.5.2014 – V R 1/10 könnten somit nicht – wie bei einzelnen Geschossen – für jedes Wirtschaftsgut die Kosten zugerechnet werden. Es handle sich um einen einheitlichen Prozess, deshalb stelle die Aufteilung nach den erzeugten Kilowattstunden den präziseren Aufteilungsmaßstab dar. Eine Aufteilung nach Marktpreisen sei zu Unrecht erfolgt, da eine Vermarktung der Wärme nicht erfolge, sondern der Kläger verwende sie im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb, für die Investitionsentscheidung habe der Marktwert der Wärme keine wirtschaftliche Bedeutung. Außerdem habe das FG einen Marktpreis für Wärme zugrunde gelegt, ohne zu berücksichtigen, dass der Kläger zunächst hätte Wärmeleitungen legen müssen, um die Wärme überhaupt zu verwenden. Es handle sich deshalb nicht um einen gleichartigen Gegenstand.

Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen. Die Aufteilung durch das FG sei zu Recht erfolgt. Der vom FG zugrunde gelegte Marktpreis für Wärme entspreche den Marktverhältnissen am Ort der Produktion. Dabei sei es unerheblich, ob diese Fernwärme tatsächlich eingespeist werde. Die produzierte Wärme sei im Vergleich zu der im Ort produzierten Wärme eines anderen BHKW-Betreibers ein gleichwertiger Gegenstand. Strom und Wärme würden mit unterschiedlichen Marktpreisen vergütet werden.

Das Urteil

Der BFH wies die Revision des Finanzamts (FA) als unbegründet zurück. Das FG habe zu Recht entschieden, dass die Vorsteuern aus der Anschaffung des BHKW und des zweiten Aggregats aufzuteilen seien und eine Aufteilung nach der produzierten Leistung in kWh nicht sachgerecht ist.

Soweit ein Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten Gegenstand oder eine in Anspruch genommene Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen verwende, die den Vorsteuerabzug ausschließen, sei der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Nach § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG könne der Unternehmer die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln, grundsätzlich sei nach Satz 3 eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Umsätze nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Das gelte auch dann, wenn der Kläger einen landwirtschaftlichen Betrieb i.S.v. § 24 Abs. 1 UStG neben einem der Regelbesteuerung unterliegenden Gewerbebetrieb unterhalte. Soweit der Kläger die Eingangsleistung (BHKW) zur Erzeugung von Strom nutze und diesen entgeltlich in das öffentliche Netz einspeise, liege eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung vor, soweit er

das BHKW zur Wärmelieferung für den landwirtschaftlichen Betrieb nutze, sei ein (weiterer) Vorsteuerabzug nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG ausgeschlossen. Die Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem sogenannten Umsatzschlüssel sei nur dann zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist.

Die richtlinienkonforme Auslegung des § 15 Abs. 4 UStG führe im Falle der Anschaffung oder Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes grundsätzlich zur Anwendung des objektbezogenen Flächenschlüssels, da dieser eine präzisere Berechnung der Vorsteuerbeträge ermögliche als eine Aufteilung nach dem Gesamtumsatz des Unternehmens und nach dem objektbezogenen Umsatzschlüssel. Diese Aufteilung beruhe allerdings auf der Annahme, dass sich die Eingangsbezüge gleichmäßig auf die Fläche verteilen. Dieser Aufteilungsmaßstab sei daher nicht sachgerecht, wenn die Nutzflächen des Gebäudes nicht miteinander vergleichbar seien, etwa bei stark unterschiedlicher Ausstattung der Gebäudeteile. In diesem Fall gelte der objektbezogene Umsatzschlüssel, wenn die Vorsteuerbeträge den Gegenstand selbst (Gebäude) betreffen und die objektbezogene gegenüber einer gesamtumsatzbezogenen Aufteilung genauer ist, weil ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zu den Ausgangsumsätzen durch Verwendung (Nutzung) dieses Gebäudes besteht. Wird das Gebäude dagegen für Umsätze des gesamten Unternehmens verwendet (wie bspw. ein Verwaltungsgebäude) sind die Vorsteuerbeträge nach dem gesamtumsatzbezogenen Umsatzschlüssel aufzuteilen.

Im Streitfall waren die Umsätze – entgegen der Ansicht des FA – nicht unterschiedslos nach der produzierten Leistung in kWh, sondern nach dem Verhältnis der Marktpreise der im Streitjahr produzierten Strom- und Wärmemenge i.S.v. § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG aufzuteilen.

Eine Aufteilung nach der produzierten Leistung in kWh sei nicht sachgerecht, weil die durch den Betrieb des BHKW erzeugten Produkte (Strom und Wärme) nicht miteinander vergleichbar seien. Ebenso wie der objektbezogene Flächenschlüssel bei stark unterschiedlicher Ausstattung der einzelnen Gebäudeteile („Produkte“) ausscheide, komme die Leistung eines BHKW in kWh als wirtschaftliche Zurechnung dann nicht in Betracht, wenn sich die erstellten Produkte erheblich voneinander unterscheiden.

Dafür spreche, dass die Hauptaufgabe eines BHKW die Erzeugung von Strom sei, währenddessen es sich bei der Wärme lediglich um ein Nebenprodukt handele. Strom sei multifunktional nutzbar, lässt sich gut in andere Energieformen umwandeln und über weite Strecken transportieren. Die Nutzung von Wärme hingegen ist stark eingeschränkt. Diese Unterschiede führen dazu, dass die Produkte Strom und Wärme trotz der gleichen Bemessung in kWh nur zu stark unterschiedlichen Preisen vergütet würden, für Strom sei ein Preis von 0,1767 €/kWh erzielt worden, während der ortsübliche Marktpreis für Wärme lediglich 0,035 €/kWh betrage.

Soweit die Finanzverwaltung nach Abschn. 2.5 Abs. 20 Satz 1 in entsprechender Anwendung des Abs. 12 Satz 3 UStAE eine Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der betreffenden Strommengen vorschreibt, folgte der Senat dieser Auffassung

nicht. Der Anwendung des objektbezogenen Umsatzschlüssels stehe nicht entgegen, das für die Nutzung der Wärme in der Gärtnerei kein Entgelt berechnet wurde und das FG daher den örtüblichen Preis für Fernwärme als fiktiven Umsatz in Beziehung zum tatsächlichen Umsatz mit Strom gesetzt habe. Fehle es an einem tatsächlichen Umsatz, könne nach dem BFH-Urteil vom 19.7.2011 – XI R 29/09, BStBl. II 2012, 430 bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge auf einen fiktiven Vermietungsumsatz und damit im Streitfall auf einen fiktiven Verkaufsumsatz abgestellt werden. Da es sich soweit um eine Schätzung handle, stehe – entgegen der Auffassung des FA – der Anwendung des objektbezogenen Umsatzschlüssels auch nicht entgegen, dass der Kläger die Wärme mangels Fernwärmeleitung tatsächlich nicht in ein Fernwärmenetz einspeisen konnte.

Nicht sachgerecht sei auch die Anwendung des gesamtumsatzbezogenen Umsatzschlüssels. Denn damit würden nicht nur die Umsätze aus dem BHKW berücksichtigt, sondern auch der mit der Gärtnerei erzielte Umsatz. Im Hinblick darauf, dass die Vorsteuerbeträge den Gegenstand selbst (BHKW) betreffen und auch ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zu den Ausgangsumsätzen durch Produktion von Strom und Wärme bestehe, sei der objektbezogene Umsatzschlüssel genauer als eine gesamtumsatzbezogene Aufteilung.

Urteilsanmerkungen



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

Der BFH hatte über einen in der Land- und Forstwirtschaft häufiger vorkommenden Fall zu entscheiden. Der Kläger benutze ein Blockheizkraftwerk zum Teil für regelbesteuerter Ausgangsumsätze (Stromproduktion), die Wärme hingegen im landwirtschaftlichen Betrieb zur Ausführung von Umsätzen nach § 24 UStG (Durchschnittssatzbesteuerung). Dass die Vorsteuer entgegen der ursprünglichen Umsatzsteuererklärung nur teilweise abziehbar war, hat das Finanzamt zutreffend erkannt. Streit bestand deshalb auch nur noch zur Anwendung des Aufteilungsmaßstabs. Das Finanzamt wollte – entsprechend der Vorgaben in Abschn. 2.5 Abs. 20 Satz 1 i.V.m. Abs. 12 Satz 3 UStAE – die Aufteilung unterschiedslos nach den erzeugten kWh Strom und Wärme vornehmen. Dass Wärme nur ein Koppelprodukt ist und die Produkte Strom und Wärme nicht gleichwertig sind, wird dabei von der Finanzverwaltung negiert.

Das Finanzgericht prüfte anhand der Kriterien des § 15 Abs. 4 UStG unter Berücksichtigung von Artikel 173 Abs. 1 Satz 1 MwStSystRL den zu verwendenden Aufteilungsschlüssel. Der für Vermietungsumsätze anzuwendende Flächenschlüssel schied aus, da die Fläche für BHKWs nicht relevant ist. Auch die von der Finanzverwaltung

vorgeschriebene Aufteilung nach produzierter Leistung in kWh wurde verworfen, da, und das ist eine der entscheidenden Feststellungen des BFH, Strom und Wärme nicht miteinander vergleichbar sind. Die Hauptaufgabe eines BHKW besteht nun einmal in der Produktion von Strom, die Stromproduktion ist wirtschaftlich wesentlich bedeutender als die Erzeugung des Koppelproduktes Wärme. Damit kam der objektbezogene Umsatzschlüssel, nämlich das Verhältnis der Marktpreise der produzierten Strom- und Wärmemenge, für die Aufteilung i.S.d. § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG zur Anwendung. Keine Rolle spielte es, dass die Wärme tatsächlich nicht verkauft, sondern im Gärtnereibetrieb eingesetzt wurde. Der BFH hatte schon im Urteil vom 19.7.2011 – XI R 29/09 entschieden, dass auf fiktive Vermietungsumsätze zurückgegriffen werden kann, wenn es an tatsächlichen Umsätzen fehlte. Deshalb wurden hier ortsübliche Preise für Strom zugrunde gelegt.

Auch der gesamtunternehmensbezogene Umsatzschlüssel wurde verworfen, da dann nicht nur die Umsätze aus dem BHKW, sondern auch aus der Gärtnerei berücksichtigt werden.

Dem Urteil des BFH ist uneingeschränkt zuzustimmen. Bei der Errichtung eines BHKW spielt tatsächlich die Stromerzeugung die entscheidende Rolle, Strom und Wärme sind nicht miteinander vergleichbar. Es ist zu hoffen, dass die Finanzverwaltung das Urteil im BStBl. II veröffentlicht und den Umsatzsteueranwendungserlass unter Berücksichtigung des BFH-Urteils ändert, damit Diskussionen mit der Betriebsprüfung und Rechtstreitigkeiten vermieden werden.

Berücksichtigt werden muss, dass der Entnahme-Eigenverbrauch von Wärme anders behandelt wird als der Vorsteuerabzug. Ist das BHKW dem Unternehmen vollständig zugeordnet, ist die Abgabe von Strom und Wärme für den privaten Bereich einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Bei der Bemessung des Eigenverbrauchs ist vorrangig auf den Einkaufspreis für Strom und Wärme und nur hilfsweise auf die Selbstkosten abzustellen. Dies soll aber nur dann gelten, wenn der Unternehmer an das jeweilige Strom- und Fernwärmenetz auch angeschlossen ist. Schon das FG Niedersachsen hatte in der Entscheidung 16 K 47/13 festgestellt, dass mangels Vergleichspreises bei nicht vorhandenem Fernwärmenetz die Selbstkosten angesetzt werden müssen (Leonard in Bunjes, UStG, Rn. 149a zu § 3 UStG). Dies hat das Finanzgericht des Landes Baden-Württemberg in der Entscheidung 1 K 755/16 vor Kurzem noch einmal bestätigt. Bei der Entnahme von Gegenständen i.S.v. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG bilden die Selbstkosten für den Wärmeverbrauch die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer. Die Selbstkosten sind nach dem Verhältnis der erzeugten Wärme zur produzierten Gesamtenergiemenge bestehend aus Strom und Wärme aufzuteilen, um anschließend

die Selbstkosten für die anteilig im privaten Wohnhaus verbrauchte Wärme ermitteln zu können. Ist das BHKW nicht an ein Fernwärmenetz angeschlossen, kann nicht der bundesweit einheitliche Fernwärmepreis herangezogen werden, auch soweit die Wärme teilweise an Dritte verkauft wird, ist der dabei vereinbarte Verkaufspreis für den Eigenverbrauch unerheblich, da § 10 Abs. 4 Satz 1. Nr. 1 UStG auf den Einkaufspreis und nicht auf den Verkaufspreis Bezug nimmt. Der Besteuerung der entnommenen Wärme auf der Grundlage von Selbstkosten steht ebenso nicht entgegen, dass das Hauptinteresse am Betreiben des BHKWs in der Stromerzeugung besteht und die dabei entstehende Wärme ein Abfallprodukt ist.

Ertragsteuerlich hingegen ist für die Entnahme der Teilwert relevant. Nach der Verfügung der OFD Niedersachsen vom 11.5.2016 betreffend der ertragsteuerlichen Behandlung von BHKW (BeckVerw 328833) ist der Entnahmewert grundsätzlich mit den anteiligen Herstellungskosten zu bewerten. Der Wert kann auch in Anlehnung an den Preis geschätzt werden, den der Steuerpflichtige Dritten in Rechnung stellt (ggf. wiederum unter Abzug eines kalkulatorischen Gewinnaufschlags). Allerdings hat der BFH mit Urteil vom 6.8.1985 – VIII R 280/81, BStBl. 1986 II S. 17 auch entschieden, dass bei Entnahme eines Wirtschaftsguts aus dem Betrieb der Teilwert durch den Marktpreis bestimmt wird.

Berücksichtigt werden muss schließlich, dass bei Anwendung des Urteils zur Vorsteuerberichtigung kommen kann. Ändern sich die Verhältnisse zwischen verkauften kWh-Strom und verbrauchter kWh-Wärme, sind innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren nach erstmaliger Verwendung Vorsteuern nach § 15 a UStG zu berichtigen.

Aktivierung von Feldinventar bei einer aufgrund der Abfärbetheorie zum Gewerbebetrieb umqualifizierten landwirtschaftlichen GbR

Leitsatz

Einer landwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft, die aufgrund ihrer weiteren Einkünfte infolge des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG als Gewerbebetrieb zu beurteilen ist, steht das Bewertungswahlrecht gemäß R 14 Abs. 2 EStR (Verzicht auf die Bewertung des Feldinventars) nicht zu.

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13.4.2016 – 1 K 5322/14, Revision eingelegt, Az. des BFH: VI R 48/16*

Der Sachverhalt

Die Klägerin ist eine landwirtschaftlich tätige GbR, die auch Dienstleistungen erbringt und Maschinen an Landwirte und Nichtlandwirte vermietet. In einer Betriebsprüfung für die Wirtschaftsjahre 2004/05 bis 2007/08 wurde festgestellt, dass die Umsätze aus Dienstleistungen und Maschinenvermietung die

Grenzen des (damaligen) R 15.5 EStR überschritten. Die Betriebsprüfung ging für die 2005, 2006 und 2007 festgestellten Einkünfte von einem Strukturwandel gemäß R 15.5 Abs. 2 Satz 3 EStR aus und widmete die Einkünfte der GbR ab dem Jahr 2008 gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insgesamt in solche aus Gewerbebetrieb um.

Im Nachgang zur Betriebsprüfung aktivierte das Finanzamt das bisher gemäß R 14 Abs. 2 EStR nicht berücksichtigte Feldinventar zum 30.6.2008 mit 376.166 € und erhöhte den Gewinn für das Jahr 2008 um diesen Betrag. Die GbR klagte gegen den geänderten Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und stellte den Antrag auf eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO mit dem Ziel, auf die Aktivierung des Feldinventars gemäß R 14 Abs. 2 EStR zu verzichten. In der mündlichen Verhandlung nahm die GbR die Klage bezüglich der Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zurück, sodass nur noch über den Antrag auf Gewährung der Billigkeitsmaßnahme zu entscheiden war.

Das Finanzamt lehnte den Antrag auf Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme ab. Abschnitt R 14 Abs. 2 EStR gelte nur für Unternehmen mit Einkünften im Sinne des § 13 EStG sowie für Unternehmen, die landwirtschaftliche Einkünfte erzielen und allein aufgrund ihrer Rechtsform zu den Gewerbebetrieben gehörten. Die Klägerin brachte vor, dass es keinen Unterschied machen könne, ob eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft oder ein durch Strukturwandel entstandener Gewerbebetrieb von der Vereinfachungsregelung der Nichtaktivierung des Feldinventars Gebrauch mache.

Das Urteil

Das Finanzgericht bestätigte die Sicht der Finanzverwaltung und lehnte die Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme ab. Eine landwirtschaftlich tätige Personengesellschaft, die aufgrund ihrer weiteren Einkünfte infolge § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG als Gewerbebetrieb zu beurteilen ist, kann die Billigkeitsregelung zur Nichtaktivierung des Feldinventars nicht in Anspruch nehmen. Eine ausdehnende Auslegung von R 14 Abs. 2 EStR komme nicht in Betracht.

Grundsätzlich führen Verwaltungsanweisungen, die eine Billigkeitsregelung zum Inhalt haben, aus Gründen der Gleichbehandlung zu einer Selbstbindung der Verwaltung. Steuerpflichtige haben einen Rechtsanspruch darauf, nach Maßgabe der allgemeinen Verwaltungsanweisungen besteuert zu werden, es sei denn, die Billigkeitsregelung verletzt den gesetzlich vorgesehenen Rahmen.

Die Klägerin erfülle jedoch nicht die Voraussetzungen für die Anwendung der Billigkeitsregelung R 14 Abs. 2 EStR. Denn sie erzielte nicht kraft Rechtsform, sondern aufgrund ihrer Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Anders als bei Gewerbetreibenden kraft Rechtsform, die allein wegen ihrer Rechtsform selbst dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, wenn sie ausschließlich land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten ausüben, sei kein Grund ersichtlich, einer Personengesellschaft, die aufgrund ihrer Tätigkeit (erhebliche) gewerbliche Einkünfte erzielt, einen Anspruch auf Gewährung der Billigkeitsregelung zur Nichtaktivierung des Feldinventars einzuräumen. Die Klägerin