

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Über die aus unserer Sicht wichtigsten Neuregelungen und Entscheidungen halten wir Sie mit Ihren Mandanteninformationen gerne auf dem Laufenden. Zögern Sie nicht, uns auf einzelne Punkte anzusprechen, wir beraten Sie gerne.

Mit freundlichen Grüßen

1. **Abschreibung einer Produktionshalle: Wann liegt eine Leichtbauweise vor?**

Eine Produktionshalle, die in Leichtbauweise errichtet wird, kann über 14 Jahre statt mit 3 % jährlich abgeschrieben werden. Eine solche, steuerliche günstigere Leichtbauweise liegt jedoch nicht vor, wenn das Dach auf den Außenwänden liegt, in der Mitte zusätzlich tragende Stahlstützen aufgestellt sind und die Gebäudehülle vollständig gedämmt ist.

Hintergrund

Die Produktionshalle der Klägerin, einer GbR, bestand aus regelmäßig, in Querrichtung angeordneten Stahlrahmen (Stützen und Riegel) mit jeweils einer Mittelstütze (2-Feldrahmen). Das Dach lag auf den Außenwänden, in der Mitte waren zusätzlich tragende Stahlstützen aufgestellt, zudem war an der Decke eine Kranbahn mit einer Nutzlast von 3,2 Tonnen sowie ein Säulendrehkran mit 500 Kilogramm montiert. Die Wände und Decke bestanden aus gedämmten Kassettenelementen bzw. aus Trapezblechen, Wärmedämmung und Abdichtungsbahnen. Die Zwischenbauteile bei Wänden und Dächern waren darüber hinaus wind- und zusätzlich schneebelastet.

Die Klägerin ging von einer "Leichtbauweise" im Sinne der amtlichen AfA-Tabelle und damit von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 14 Jahren aus. Das Finanzamt dagegen berücksichtigte die AfA lediglich mit 3 % auf der Basis der Gebäude-AfA.

Entscheidung

Die Klage vor dem Finanzgericht hatte keinen Erfolg. Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die AfA, anzusetzen. Maßgebend für die Bestimmung der Nutzungsdauer ist die objektive Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts unter Berücksichtigung der besonderen betriebstypischen Beanspruchung. Dabei bestimmt sich die zu schätzende Nutzungsdauer durch den technischen Verschleiß, die wirtschaftliche Entwertung sowie rechtliche Gegebenheiten, welche die Nutzungsdauer eines Gegenstands begrenzen können.

Die Finanzverwaltung definiert in seinen AfA-Tabellen den Begriff der "Leichtbauweise" wie folgt: "Bauausführung im Fachwerk oder Rahmenbau mit einfachen Wänden z. B. aus Holz, Blech, Faserzement o. ä., Dächer nicht massiv (Papp-, Blech- oder Wellfaserzementausführung)". Unter dem Begriff "massiv" versteht die Finanzverwaltung: "Gemauerte Wände aus Ziegelwerk oder Beton, massive Betonfertigteile, Skelettbau, Dächer aus Zementdielen oder Betonfertigteilen, Ziegeldächer."

Für Hallen in Leichtbauweise geht die AfA-Tabelle von einer Nutzungsdauer von 14 Jahren aus, was einem AfA-Satz von 7 % entspricht.

Hallen in Leichtbauweise müssten Baustandards unterhalb von Baracken und Schuppen aufweisen. Baracken und Schuppen sind üblicherweise nicht gedämmt und unterhalb von Baustandards für Leichtbauhallen, da es sich grundsätzlich um provisorische Behelfsbauten handelt, die z. B. als Lager- raum o. ä. dienen. Diese haben nach der amtlichen AfA-Tabelle eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 16 Jahren.

Diese Baustandards und die Nutzung von Dämmmaterial konnten vorliegend für die Einordnung des Bauwerks unter die AfA-Tabelle herangezogen werden. Damit kam das Finanzgericht zu dem Ergebnis, dass, wenn bereits Baracken und Schuppen eine längere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer als Leichtbauhallen i. S. d. AfA-Tabelle haben, die Halle im vorliegenden Fall aufgrund ihrer Stabilität, Bauweise und Dämmung nicht als solche eingeordnet werden kann.

2. **Mehrere selbstständige Betriebe unter einem Dach: Liegt ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor? Ob ein einheitlicher Betrieb und mehrere selbstständige Betriebe vorliegen, hängt insbesondere von der Gleichartigkeit bzw. der Ungleichartigkeit der Betätigungen ab. Für gleichartige Betätigungen in der Hand desselben Unternehmers gilt die Vermutung, dass ein einheitlicher Betrieb anzunehmen ist.**

Hintergrund

X betrieb ein Eiscafé und einen Grillimbiss im selben Gebäude. Die Geschäftsräume waren zwar nicht miteinander verbunden, die Außengastronomie, das Geschäftsfahrzeug und die Kundentoilette wurden jedoch für beide Bereiche genutzt. Es bestanden getrennte Konten. Lohnzahlungen für Mitarbeiter des Eiscafés wurden aber teilweise auch vom Konto des Imbisses getätigt.

X wies für die Jahre 2010/2011 für den Imbiss Gewinne und für das Eiscafé Verluste aus. Er war der Annahme, dass ein einheitlicher Betrieb vorlag. Deshalb fasste er die Ergebnisse beider Betätigungen zusammen.

Das Finanzamt ging dagegen von 2 getrennten Betrieben aus und erließ gesonderte Gewerbebesteuer-Messbescheide. Die Klage des X beim Finanzgericht hatte keinen Erfolg.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Dieses muss ggf. den Sachverhalt weiter klären und eine neue Gesamtwürdigung vornehmen.

Zu unterscheiden ist zwischen gleichartigen und ungleichartigen Betätigungen. In beiden Fällen ist für die Zusammenfassung ein sachlicher (wirtschaftlicher, organisatorischer oder finanzieller) Zusammenhang zwischen den Betätigungen erforderlich. Die Mindest-Intensität dieses Zusammenhangs ist in den beiden Fällen jedoch unterschiedlich. Für gleichartige Betätigungen in der Hand desselben Unternehmers gilt die Vermutung, dass ein einheitlicher Betrieb anzunehmen ist, wenn nicht ganz besondere Umstände dagegen sprechen. Dabei müssen die 3 Merkmale - wirtschaftlich, organisatorisch, finanziell - nicht kumulativ vorliegen.

Anders ist es bei ungleichartigen Betätigungen. Die Ungleichartigkeit der Betätigungen indiziert die Selbstständigkeit. Gleichwohl kann es sich um einen einheitlichen Betrieb handeln, wenn die verschiedenen Tätigkeiten wirtschaftlich und daneben auch organisatorisch und finanziell zusammenhängen. Dabei hat das Merkmal des wirtschaftlichen Zusammenhangs ein besonderes Gewicht. Allein die Identität des Unternehmers genügt jedenfalls nicht.

In Fällen wie im Streitfall ist zu berücksichtigen, dass die Anforderungen an den Grad des (wirtschaftlichen/organisatorischen/finanziellen) Zusammenhangs vom Verschiedenheitsgrad der Betätigungen abhängen. Auf dieser Grundlage ist eine Einzelfallwürdigung vorzunehmen. Je verschiedenartiger die Tätigkeiten sind, desto höher muss der Grad des Zusammenhangs sein, um zu einem einheitlichen Betrieb zu führen. Mit zunehmender Gleichheit der Betätigungen kann der Zusammenhang entsprechend lockerer sein.

Im vorliegenden Fall sind die Betätigungen einerseits nicht vollkommen verschiedenartig (2 Gastronomiebetriebe). Andererseits sind sie nicht vollkommen gleichartig (unterschiedliches Speisenangebot).

Hiervon ausgehend hat das Finanzgericht die Verhältnisse des Streitfalls erneut zu würdigen.

3. Teilweise privat genutzter Pkw: So wird bei Verkauf der Gewinn berechnet

Wird ein Pkw, der zum Betriebsvermögen gehört und teilweise privat genutzt wurde, verkauft, erhöht der gesamte Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Veräußerungserlös den Gewinn. Eine Gewinnminderung um die auf die Privatnutzung entfallende AfA kommt nicht in Betracht.

Hintergrund

Kläger X hatte im Jahr 2008 einen Pkw angeschafft, den er bis 2013 zu 25 % für seine freiberufliche Tätigkeit und zu 75 % für private Zwecke nutzte. Das Finanzamt erkannte eine 5-jährigen Nutzungsdauer an, sodass der Pkw bis zum Abgang aus dem Betriebsvermögen im Jahr 2013 vollständig abgeschrieben war. Für die private Verwendung setzte das Finanzamt eine Nutzungsentnahme i. H. v. 75% der entstandenen Aufwendungen einschließlich AfA an.

Im Jahr 2013 schaffte X einen neuen Pkw an und gab den bis dahin genutzten abgeschriebenen Pkw in Zahlung. Entsprechend dem betrieblichen Nutzungsanteil setzte er ein Viertel des Veräußerungspreises als Betriebseinnahme an. Das Finanzamt und auch das Finanzgericht berücksichtigten dagegen den gesamten Betrag, da der Pkw zu 100 % zum (gewillkürten) Betriebsvermögen gehört hatte und deshalb der gesamte Veräußerungserlös eine Betriebseinnahme darstellte.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof entschied ebenfalls, dass der Veräußerungserlös trotz der jährlichen Nutzungsentnahme einschließlich AfA von 75 % weder anteilig zu kürzen noch eine Gewinnkorrektur in Höhe der auf die Privatnutzung entfallenden AfA möglich ist. Er wies damit die Revision des Klägers ab.

Der in Zahlung gegebene Pkw stellte gewillkürtes Betriebsvermögen des X dar. Er hatte ihn in den Anlageverzeichnissen eindeutig zugeordnet. Durch die Inzahlunggabe liegt eine steuerbare Veräußerung vor. Die Betriebseinnahme ist mit dem gemeinen Wert des Pkw, der dem vereinbarten Anrechnungsbetrag entsprach, anzusetzen.

Die private Nutzung eines Wirtschaftsguts führt zu einer Nutzungsentnahme. Dabei wird nicht der Wert der privaten Nutzung, sondern der durch sie verursachte Aufwand als entnommen angesehen. Die Nutzungsentnahme ist deshalb mit den tatsächlichen Selbstkosten zu bewerten. Dazu gehören die buchmäßigen Gesamtaufwendungen einschließlich der AfA in tatsächlich in Anspruch genommener Höhe. Das gilt entsprechend bei der Einnahmenüberschussrechnung und führt zu einer fiktiven Betriebseinnahme.

Eine Gewinnminderung um die auf die Privatnutzung entfallende AfA findet nicht statt. Der Grund dafür liegt darin, dass die Besteuerung der Privatnutzung in Form der Nutzungsentnahme einerseits und die spätere Veräußerung des Wirtschaftsguts andererseits unterschiedliche Vorgänge betreffen, die getrennt zu betrachten sind. Die

Besteuerung der Veräußerung unter Aufdeckung der stillen Reserven ist ausschließlich Folge der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen. Die stillen Reserven unterliegen in voller Höhe der Besteuerung erst, wenn die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen durch Veräußerung aufgehoben wird.

Demgegenüber ist Gegenstand der Nutzungsentnahme die zeitweise private Nutzung eines Wirtschaftsguts während seiner Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen. Die AfA wird in diesem Rahmen lediglich als Berechnungsposten für die Bemessung der an die Privatsphäre erfolgenden Wertabgabe berücksichtigt. Die Nutzungsentnahme berührt folglich weder den Buchwertansatz, noch führt sie zur Aufdeckung oder Überführung stiller Reserven in das Privatvermögen.

Da durch die Besteuerung der Nutzungsentnahme nicht die stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden, ist es folgerichtig und daher verfassungsrechtlich unbedenklich, den Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinn bei Aufhebung der Betriebszugehörigkeit in voller Höhe zu besteuern. Anderenfalls bliebe ein Teil der Wertveränderung unbesteuerter.

4. Zur Berechnung des Aufgabegewinns bei einem beschränkt abzugsfähigen Arbeitszimmer

War ein häusliches Arbeitszimmer im Rahmen einer selbstständigen Tätigkeit nur beschränkt abziehbar, stellt sich die Frage, ob der Aufgabegewinn im Hinblick auf den nicht abzugsfähigen Teil der AfA korrigiert werden muss. Der Bundesfinanzhof entschied, dass eine solche Gewinnkorrektur nicht in Betracht kommt.

Hintergrund

Kläger X gab Ende 2001 seine selbstständige nebenberufliche Tätigkeit auf. Zum Betriebsvermögen gehörte bis dahin ein häusliches Arbeitszimmer. Die Kosten dafür waren nur bis zum Höchstbetrag von 1.250 EUR als Betriebsausgaben abziehbar, da es nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstellte.

Das Finanzamt minderte für das Jahr 2001 den Buchwert um die kumulierte AfA und berücksichtigte aus der Entnahme des Arbeitszimmers einen Veräußerungsgewinn. X ging dagegen unter Abzug der AfA von einem Aufgabeverlust aus. Mit seiner Klage vor dem Finanzgericht hatte er jedoch keinen Erfolg.

Entscheidung

Und auch die Revision beim Bundesfinanzhof blieb erfolglos. Die Richter entschieden, dass die beschränkte Abziehbarkeit der Aufwendungen während der beruflichen Tätigkeit weder den Buchwert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe beeinflusst noch die zuvor nicht abziehbare AfA auf andere Weise gewinnmindernd berücksichtigt werden kann. Deshalb ist trotz der Abzugsbeschränkung der Buchwert für die Ermittlung des Aufgabegewinns maßgebend.

Dem stand nicht entgegen, dass zu den nur beschränkt abziehbaren Aufwendungen auch die AfA gehörte. Das Gesetz begrenzt zwar die abziehbaren Betriebsausgaben, setzt aber nicht die übrigen Regeln der Bewertung und Abschreibung für die betroffenen Wirtschaftsgüter außer Kraft. Die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben werden bei einem nur teilweisen Abzugsverbot im Rahmen der Gewinnermittlung zunächst in voller Höhe als Betriebsausgaben erfasst – wodurch sich der Buchwert des Arbeitszimmers um den vollen AfA-Betrag vermindert – und bei der Ermittlung des Jahresergebnisses dem Gewinn wieder hinzugerechnet.

Die Abzugsbeschränkung gilt nicht nur für die Ermittlung des laufenden Gewinns, sondern auch bei der Ermittlung eines Veräußerungs-, Aufgabe- bzw. Entnahmegewinns und wirkt sich damit im Totalgewinn aus. Anderenfalls würde das, was gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG ausgeschlossen ist, bei der Veräußerung, Entnahme oder Aufgabe geschehen. Die Aufwendungen würden den Gewinn mindern und damit das Abzugsverbot rückgängig machen.

Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liegt nach Ansicht des Bundesfinanzhofs nicht vor. Aus dem objektiven Nettoprinzip kann nicht geschlossen werden, dass die nicht abziehbaren AfA-Beträge im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, der Veräußerung oder der Entnahme des Wirtschaftsguts gewinnmindernd berücksichtigt werden müssten. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG enthält eine Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip, die nicht gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstößt.