

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. **Gewerbsteuer bei Erträgen aus der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes**

Wird fremder Grundbesitz an- und weitervermietet, während auch eigener Grundbesitz überlassen wird, verstößt dies nicht gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Voraussetzung ist, dass die An- und Weitervermietung zwingend notwendiger Teil der wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Überlassung des eigenen Grundbesitzes ist und nur einen geringfügigen Umfang hat.

Hintergrund

Zum Vermögen der X-KG gehörten verschiedene Grundstücke, die an Dritte vermietet wurden, und zwar ein eigenes Grundstück (Flurstück 1) und ein Teil des Nachbargrundstücks (Flurstück 2). Die Grundstücke waren mit Erbbaurechten zugunsten der X und diese mit Untererbbaurechten belastet.

Untererbbauberechtigte des Flurstücks 1 war die X-KG, des Flurstücks 2 die H-KG.

Hinsichtlich einer Teilfläche des Flurstücks 2 bestand eine Grunddienstbarkeit über ein Geh- und Fahrrecht zugunsten des Untererbbauberechtigten des Flurstücks 1 (X-KG). Daneben bestand eine schuldrechtliche Abrede, nach der bei Nutzung der auf der Teilfläche errichteten Halle zur Warenannahme (sog. Lieferschlauch) ein Entgelt geschuldet wurde.

Die X-KG vermietete beide Flurstücke in einem einheitlichen Mietvertrag an die S-GmbH und zahlte ein Nutzungsentgelt an die H-KG.

Das Finanzamt versagte wegen der Mitvermietung des nicht im Eigentum der X-KG stehenden Lieferschlauchs die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

Das Finanzgericht gab der Klage statt, da die Überlassung des Lieferschlauchs zwingend notwendiger Teil der wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung war.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof folgte der Entscheidung des Finanzgerichts. Die an die Stelle der einfachen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG tretende sog. erweiterte Kürzung nach Satz 2 hat den Zweck, die Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes von der Gewerbsteuer aus Gründen der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen, die nur Grundstücksverwaltung betreiben, freizustellen.

Die geforderte ausschließliche Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes bedeutet, dass grundsätzlich nur die begünstigte Tätigkeit ausgeübt werden darf und es sich ausnahmslos um eigenen Grundbesitz handeln muss. Nebentätigkeiten sind jedoch ausnahmsweise nicht begünstigungsschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im engeren Sinn dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können. Die An- und Weitervermietung fremden Grundbesitzes neben der Überlassung eigenen Grundbesitzes führt demnach, wenn der Umfang dieser Tätigkeit gering ist, nicht zur Versagung der erweiterten Kürzung.

Ein Erbbaurecht einschließlich des vom Erbbauberechtigten errichteten Gebäudes ist eigener Grundbesitz i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Das Erbbaurecht ist als dingliches Recht bürgerlich-rechtlich dem Grundstück gleichgestellt. Mit seiner Bestellung scheidet das Grundstück aus dem Grundbesitz des Eigentümers aus und ist künftig dem Grundbesitz des Erbbauberechtigten zuzurechnen. Ist an dem Erbbaurecht ein Untererbbaurecht bestellt, ist das Grundstück dementsprechend ab Bestellung des Untererbbaurechts dem eigenen Grundbesitz des Untererbbauberechtigten zuzurechnen. Ist eine Dienstbarkeit für ein Erbbaurecht bestellt, gehört sie zum Grundbesitz des Erbbauberechtigten.

Die Untervermietung des über dem Fahrweg errichteten nicht im Eigentum der X-KG stehenden Hallengebäudes war zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Nutzung des Geh- und Fahrrechts. Die zum eigenen Grundbesitz der X-KG gehörende Dienstbarkeit (Geh- und Fahrrecht) konnte wirtschaftlich sinnvoll nur durch Mitvermietung des auf dem dienenden Grundstücksteil befindlichen Teils des Hallengebäudes genutzt werden.

2. Rücklagen zur Ersatzbeschaffung: Reinvestitionsfristen werden verlängert

Die Reinvestitionsfristen zu einer Rücklage für Ersatzbeschaffung werden vorübergehend verlängert, und zwar um 1 Jahr. Dies hat das BMF jetzt verfügt.

Hintergrund

Kommt es z.B. durch höhere Gewalt oder um einen behördlichen Eingriff zu vermeiden zu einer Realisierung von stillen Reserven, lässt die Finanzverwaltung zu, dass die aufgedeckten stillen Reserven auf andere Wirtschaftsgüter als Ersatzbeschaffung übertragen werden. Diese Ersatzbeschaffung muss allerdings innerhalb einer sog. Reinvestitionsfrist erfolgen. Die Frist beträgt grundsätzlich 1 Jahr (bis zum Ende des darauffolgenden Bilanzstichtags). Wenn die Ersatzbeschaffung ernstlich geplant oder bestellt ist, sind bis zu 4 Jahre Reinvestitionsfrist möglich. Bei Grund und Boden, Aufwuchs, Gebäude oder Binnenschiffen beträgt die Frist grundsätzlich 4 Jahre, bei neu hergestellten Gebäuden bis zu 6 Jahre.

Erst wenn danach noch keine Reinvestition erfolgt ist, muss die Rücklage Gewinn erhöhend aufgelöst werden.

BMF-Schreiben

Alle Reinvestitionsfristen, die regulär in einem nach dem 29.2.2020 und vor dem 1.1.2021 endenden Wirtschaftsjahr ablaufen würden, werden verlängert. Diese vorübergehende Verlängerung erfolgt um 1 Jahr. Diese Fristverlängerung erfolgt angesichts der vielfältigen Probleme durch "Corona".

3. Übertragung einer § 6b-Rücklage auf eine KG-Beteiligung: Verfahrensrechtliche Fragen

Wie ist die Übertragung eines Veräußerungsgewinns nach § 6b EStG auf anteilige Anschaffungs- und Herstellungskosten einer Personengesellschaft, an der der Veräußerer mitunternehmerisch beteiligt ist, vorzunehmen? Zu dieser Frage soll das BMF Stellung nehmen.

Hintergrund

X übertrug eine in seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nach Veräußerung einer Fläche gebildete Rücklage auf eine Beteiligung an einer KG. Er ging davon aus, dass er die Rücklage i. H. v. 400.000 EUR auf seine anteiligen Anschaffungs- und Herstellungskosten als Mitunternehmer der S-KG übertragen konnte. Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungsgemäß, lehnte jedoch später nach einer Außenprüfung die Übertragung ab. Das Finanzamt war der Ansicht, dass wegen der Veräuße-

rung zwischen 1.1.1999 bis 31.12.2001 eine Übertragung ausschied, da nach damaliger Rechtslage für diesen Zeitraum keine rechtsträgerübergreifende, sondern nur eine rechtsträgerbezogene Übertragung möglich war.

X erhob Klage dagegen, die vom Finanzgericht jedoch abgewiesen wurde.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof gibt dem BMF Gelegenheit, sich an dem Verfahren zu beteiligen und führt dazu aus: Für Gewinne aus Veräußerungen bis zum 31.12.1998 und ab dem 1.1.2002 ist die Übertragung der Rücklage nicht auf Reinvestitionsgüter beschränkt, die im Alleineigentum des Veräußerers stehen und dem Veräußerungsbetrieb zuzuordnen sind. Die Übertragung kann u.a. auf Reinvestitionsgüter erfolgen, die zum Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft gehören, an der der Veräußerer als Mitunternehmer beteiligt ist, soweit diese Wirtschaftsgüter ihm anteilig zuzurechnen sind.

Das Wahlrecht, eine Reinvestitionsrücklage zu bilden, ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in der Steuerbilanz des veräußernden Betriebs auszuüben. Bildung und Auflösung der Rücklage müssen in dessen Buchführung verfolgbar sein. Im vorliegenden Fall ist entscheidend, in welchem Festsetzungs- bzw. Feststellungsverfahren darüber zu befinden ist, ob und ggf. in welcher Höhe die Voraussetzungen für eine Bildung der Rücklage erfüllt sind, und ob und ggf. in welchem Umfang und auf welche Wirtschaftsgüter einer Mitunternehmerschaft, an der der Veräußerer beteiligt ist, der in die Rücklage eingestellte Gewinn übertragen werden kann.

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs gibt es diese Lösungsmöglichkeiten:

Zum einen kann die bindende Entscheidung sowohl über die Berechtigung zur Rücklagenbildung als auch zur Übertragung in den Veranlagungsverfahren für den veräußernden Betrieb zu treffen sein. Denn das Wahlrecht zur Rücklagenbildung ist in diesem Betrieb auszuüben und nicht übertragene Gewinne sind Bestandteil des Gewinns dieses Betriebs. Soll der Gewinn auf Wirtschaftsgüter einer Personengesellschaft übertragen werden, wären die Einkommensteuer-Bescheide bzw. Gewinnfeststellungsbescheide im Jahr der Rücklagenbildung und im Jahr der Auflösung der Rücklage Grundlagenbescheide für Feststellungsbescheide über den Gewinn der Gesellschaft. Rechtsschutz besteht ausschließlich gegen die Grundlagenbescheide.

Zum anderen könnte über die Berechtigung zur Rücklagenbildung und Auflösung in Bescheiden betreffend den Veräußerungsbetrieb und über die Übertragung in Bescheiden für den Reinvestitionsbetrieb zu entscheiden sein. Die Bescheide könnten dann wechselbezüglich jeweils Grundlagen- und Folgebescheid sein. Rechtsschutz wäre jeweils dort zu gewähren, wo die Wirkung eines Grundlagenbescheids eintritt.

Weiterhin wäre es möglich, dass über die Bildung der Rücklage und deren Übertragung sowohl in Verfahren betreffend den Veräußerungsbetrieb als auch in Verfahren betreffend den Reinvestitionsbetrieb eigenständig zu entscheiden ist. Die Bescheide ständen dann nicht im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid und könnten sich materiell widersprechen. Rechtsschutz könnte gegen jeden dieser Bescheide umfassend begehrt werden.

4. Wie sich Leasingsonderzahlungen auf die Gesamtkosten des Pkw auswirken

Einnahmenüberschussrechner müssen einmalige Leasingsonderzahlungen für einen Firmenwagen über die Leasingdauer verteilen. Damit fließen diese periodengerecht in die Gesamtkosten des Fahrzeugs für die Kostendeckelung ein.

Hintergrund

Der Kläger ermittelte seinen freiberuflichen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung. Er schloss im Jahr 2011 einen Leasingvertrag über einen betrieblichen Pkw mit einer Laufzeit von 3 Jahren ab. Außerdem leistete er vorab eine Leasingsonderzahlung von 40 % des Kaufpreises i. H. v. 21.888 EUR. Den privaten Nutzungsanteil des Pkw ermittelte der Kläger mit der 1 %-Methode. Für die Jahre 2012 bis 2014 wollte er den Wert der Privatnutzung durch die Regelung zur Kostendeckelung begrenzen.

Nach dieser Regelung dürfen der anzusetzende pauschale Nutzungswert und die nicht abziehbaren Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Familienheimfahrten auf die Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs begrenzt werden.

Der Kläger war der Ansicht, dass in die Gesamtkosten eines Fahrzeugs nur die tatsächlich abgeflossenen Aufwendungen eines Jahres einzubeziehen sind, sodass die Leasingsonderzahlung aus 2011 in den Folgejahren außer Betracht bleiben muss. Das Finanzamt setzte die im Jahr 2011 geleistete Leasingsonderzahlung dagegen anteilig auch in den Jahren 2012 bis 2014 bei den Gesamtkosten des Fahrzeugs an und ließ die Kostendeckelung nicht zu. Dadurch blieb es beim Ansatz der 1 %-Regelung. Der Kläger stellte daraufhin einen Antrag auf abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen.

Entscheidung

Das Finanzgericht entschied, dass der Kläger keinen Anspruch auf eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen hat. Die Leasingsonderzahlung aus dem Jahr 2011 konnte bei der Feststellung der Gesamtkosten periodengerecht auf 3 Jahre verteilt werden. Zwar wird der Begriff der tatsächlich entstandenen Aufwendungen (Gesamtkosten des Fahrzeugs) in der Verwaltungsanweisung zur Kostendeckelung nicht näher konkretisiert. Nach Ansicht des Gerichts sind aber die Kosten im betriebswirtschaftlichen Sinne zugrunde zu legen, sodass auch Leasingsonderzahlungen einzubeziehen sind.

Dabei können auch außerhalb des Veranlagungszeitraums liegende Kosten einbezogen werden. Die Auslegung des Gesamtkostenbegriffs durch den Kläger würde den gesetzlich vorgesehenen Rahmen verlassen, denn gegenüber bilanzierenden Unternehmern würde sich für Einnahmenüberschussrechner ein Steuersparmodell eröffnen, weil letztere nahezu keinen privaten Nutzungsanteil versteuern müssten, wenn sie einen Leasingvertrag mit einer sehr hohen Leasingsonderzahlung abschließen und nahezu keine monatlichen Leasingraten leisten. Der Bilanzierende dagegen müsste die Leasingsonderzahlung als Vorauszahlung abgrenzen und über die Nutzungsdauer verteilen.