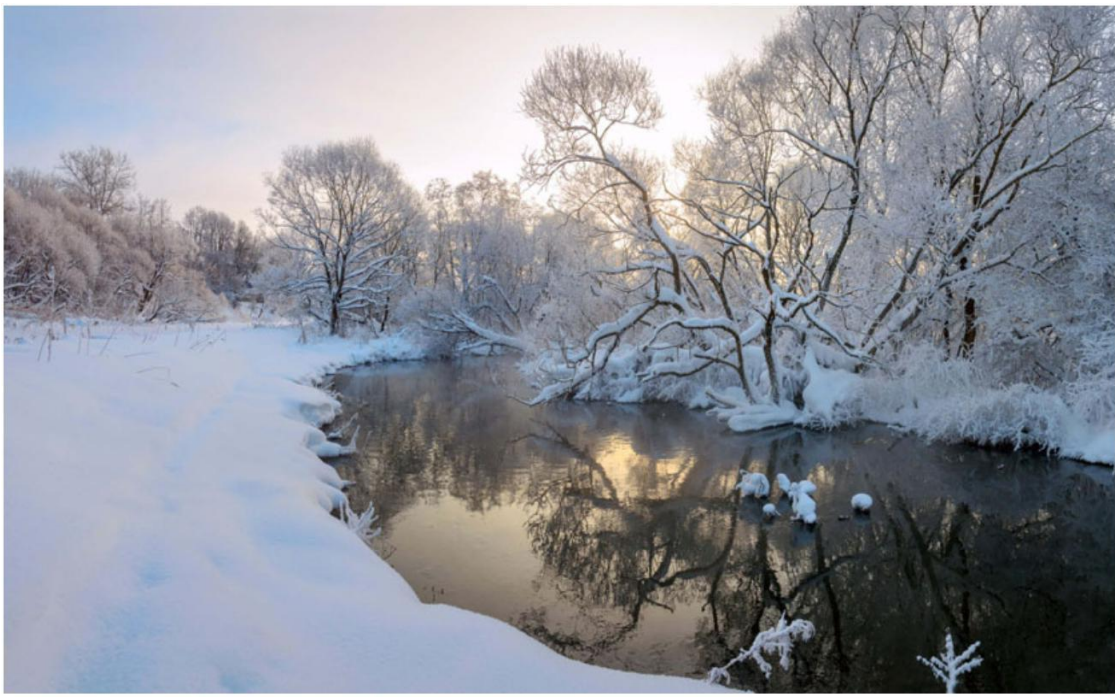
4 | 2023

STEUERNACHRICHTEN
LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT

93. Jahrgang | ISSN 0178-9910



Winter. Möge die vierte Jahreszeit dem Klimawandel trotzen und uns allen in den nächsten Wochen den Anblick einer bezaubernden, schneebedeckten Landschaft schenken. Ruhe finden, Kraft tanken und dann im neuen Jahr wieder durchstarten.

Kurz vor Jahresschluss

Liebe Leserin, lieber Leser,

kurz vor dem Jahresende ist ein guter Zeitpunkt, um auf die vergangenen Monate zurückzublicken. Zwei Blickrichtungen sind für uns dabei bedeutsam: die große, globale, mit dem weltpolitischen Geschehen im Mittelpunkt und die kleine, inlandsbezogene, mit dem Fokus auf das Wirtschaftsgeschehen und die Steuerwelt.

Vor etwa einem Jahr beschäftigte uns vor allem der Ukrainekrieg mit all seinen so viel Leid und Zerstörung bringenden Folgen, der inzwischen zum Alltag geworden ist. Den Glauben an sein baldiges Ende mögen wir dennoch nicht aufgeben.

Mehr Frieden auf unserer Welt ist in den zurückliegenden Wochen mit dem Krieg im Nahen Osten in noch weitere Ferne gerückt. Erneut sind es wieder viele Unschuldige, die einen hohen Preis für die Entscheidungen weniger Mächtiger zahlen müssen. Wir wünschen uns auch dort baldigen Frieden, selbst wenn die Hoffnung durch das Wissen über die tiefe Verwurzelung des dem Konflikt zugrunde liegenden Problems getrübt wird.

Blicken wir auf das Geschehen in Deutschland: Die Wirtschaft schlingert, die längst erkannten strukturellen Probleme wurden aber bislang nicht wirklich behoben. Zum Glück hat sich der Preisauftrieb abgeschwächt – die Lebenshaltungskosten sind aber weiterhin immens. Die Regierung versucht seit einiger Zeit, durch das Drehen an verschiedenen Steuerschrauben mehr Investitionsanreize zu schaffen. Im Mittelpunkt stehen dabei die erneuerbaren Energien und das Wachstumschancengesetz. Von einer Steuerrevolution kann zwar nicht gesprochen werden, die eine oder andere Änderung birgt aber Potenzial, das über eine Steuerberatung erschlossen werden sollte.

Wir wünschen Ihnen einen erfolgreichen Jahresausklang. Bleiben Sie gesund und kommen Sie gut in das neue Jahr.

Ihre HLBS-Redaktion

Aus dem Inhalt

Wachstumschancengesetz – ein Update 2
Durchschnittssatzbesteuerung 3
Verpachtungsbetrieb: Aufgabe durch Erben 3
Veräußerung von Baugrundstücken 4
Verpachtung eines Gebäudes mit Betriebsvorrichtungen 5
Besteuerung von Restaurantleistungen 5
Nießbrauch zugunsten der eigenen Kinder 6
Aufteilung des Erbfallkostenpauschbetrags 6
Auflösung einer Erbengemeinschaft 7
Gewinngrenze Investitionsabzugsbetrag 8
Mehrere Corona-Hilfen in einem Jahr 8
Steuervorteil für selbstbewohnte Baudenkmäler 9
Vorsteuer bei Betriebsveranstaltungen 9
Abwärme einer Biogasanlage/eines BHKW 10
Einlegen eines Einspruchs per E-Mail 11
Kindergeld für Stiefkind nach Trennung 12

Wachstumschancengesetz – ein Update

Das bereits in den STEUERNACHRICHTEN LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT vorgestellte Gesetzesvorhaben Wachstumschancengesetz befindet sich mittlerweile auf der legislativen Zielgeraden. Geplant ist, das sehr umfangreiche Gesetzespaket, das auch als Omnibusgesetz bezeichnet wird, Mitte Dezember im Bundesrat zu verabschieden. Wird der Zeitplan eingehalten, kann das Wachstumschancengesetz demnach noch in diesem Jahr in Kraft treten.

Die Bundesregierung hat den Gesetzentwurf am 30.08.2023 beschlossen und damit den ersten Schritt auf dem Weg durch die Gesetzgebungsinstanzen vollzogen. In einigen Punkten gibt es Abweichungen zum ursprünglichen Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen (BMF), der Ausgangspunkt für die Übersicht in der Ausgabe 3/2023 war. Wir schauen besonders auf die folgenden Änderungen:

Einführung der degressiven Abschreibung von Wohngebäuden

Um die Anreize zur Schaffung dringend benötigten Wohnraums zu erhöhen, soll die degressive Abschreibung auch bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen und von Steuerpflichtigen entweder selbst hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind, zukünftig zulässig sein.

Im Falle der Herstellung muss mit den Maßnahmen nach dem 30.09.2023 und vor dem 01.10.2029 begonnen werden. Bei der Anschaffung eines Gebäudes kommt es neben dem Zeitpunkt der Fertigstellung des Objekts auf den Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses an. Dieser muss nach dem 30.09.2023 und vor dem 01.10.2029 liegen.

Der degressive Abschreibungssatz soll jährlich 6 % betragen. Im Jahr der Herstellung oder Anschaffung ist die Abschreibung zeitanteilig vorzunehmen. Der Wechsel von der degressiven zur linearen Abschreibung ist möglich.

Befristete Wiedereinführung der degressiven Abschreibung

Durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz wurde die vom Gesetzgeber abgeschaffte degressive Abschreibung befristet wieder eingeführt. Durch das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz erfolgte eine Verlängerung der Befristung bis zum 31.12.2022.

Aufgrund der momentan schwierigen wirtschaftlichen Situation in Deutschland möchte die Bundesregierung die degressive Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wiederaufleben lassen, um dadurch zusätzliche Investitionsanreize zu schaffen. Zulässig soll die degressive Abschreibung bei Anschaffung eines Wirtschaftsguts nach dem 30.09.2023 und vor dem 01.01.2025 sein. Auch die Herstellungskosten eines im genannten Zeitraum selbst erstellten Wirtschaftsguts sollen degressiv abschreibbar sein.

Im Laufe des Novembers fanden die parlamentarischen Beratungen über das Gesetzesvorhaben im Bundestag statt. Der Bundesrat und dessen Finanzausschuss haben sich bereits mit dem Maßnahmenpaket befasst. Der Ausschuss hat verschiedene Änderungs- und Ergänzungsvorschläge ausgearbeitet, die allerdings nur teilweise vom Bundesrat übernommen wurden. Auf der Strecke geblieben ist zum Beispiel der Vorschlag, auf die geplante Herabsetzung des Umsatzsteuersatzes für Landwirte, die von der Durchschnittssatzbesteuerung Gebrauch machen, zu verzichten. Auch der Vorschlag des Finanzausschusses, die ermäßigte Besteuerung von Restaurantleistungen zu entfristen, also dauerhaft auf den regulären Umsatzsteuersatz zu verzichten, wurde nicht berücksichtigt. Hier einige Highlights aus der Vorschlagsliste des Bundesrats:

- Abschaffung der sogenannten Poolabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter ab dem Jahr 2024
- Reduzierung des degressiven Abschreibungsfaktors für bewegliche Wirtschaftsgüter, der bislang beim Zweieinhalbfachen des linearen Abschreibungssatzes liegt
- Wegfall der geplanten Freigrenze in Höhe von 1.000 € für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- Verzicht auf die Erweiterung des Verlustrücktrags und auf die Erhöhung der Verlustvortragsquote auf 80%
- Ausweitung der Steuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen durch Umwandlung der derzeitigen Freigrenzen in Freibeträge
- Verschärfung der Nachweis-Voraussetzungen für eine kürzere Nutzungsdauer von Gebäuden für Abschreibungszwecke

Bundesrat prüft Gesetzesvorhaben

Änderungsvorschläge liegen auf dem Tisch

Die Bundesregierung hat nun zu klären, welche Vorschläge des Bundesrats sie bereit ist, in das Gesetzespaket einzuarbeiten. Das Gros der von der Regierung vorgeschlagenen Maßnahmen wird sicherlich unangetastet bleiben. Aufgrund der zum Teil unterschiedlichen Interessenlagen auf Bundes- und Landesebene ist allerdings absehbar, dass punktuell Kompromisse eingegangen werden müssen, um das Gesetzespaket konsensfähig zu machen und dadurch sicherzustellen, dass sowohl der Bundestag als auch der Bundesrat die Gesetzesvorlage in den kommenden Wochen beschließen. Das Gesamtbild des Wachstumschancengesetzes wird sich dadurch aber kaum verändern.

Da im Großen und Ganzen auf Ebene der Legislative Konsens darüber besteht, dass (steuerliche) Entlastungen von Unternehmen und Bürgern aufgrund der angespannten wirtschaftlichen Lage in Deutschland notwendig sind, stehen die Chancen auf eine Verabschiedung des Wachstumschancengesetzes und damit dessen Inkrafttreten noch in diesem Jahr sehr gut.

Über die weitere Entwicklung und die Ergebnisse des Gesetzgebungsprozesses, werden die STEUERNACHRICHTEN LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT erst in der Ausgabe 1/2024 berichten können.

Durchschnittssatzbesteuerung

Nur inländische LuF-Betriebe profitieren

Für Land- und Forstwirte sieht das Umsatzsteuergesetz Sonderregelungen vor. Sofern der Gesamtumsatz eines Land- und Forstwirts im vorangegangenen Kalenderjahr 600.000 € nicht überschritten hat, beträgt der anzuwendende Umsatzsteuersatz 9,0 %. Dieser Prozentsatz wird gleichzeitig auch bei der Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer zugrunde gelegt. Am Ende ergibt sich dadurch ein Nullsummenspiel.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in diesem Zusammenhang entschieden: Auf die Durchschnittssatzbesteuerung dürfen nur Land- und Forstwirte zurückgreifen, deren Betrieb sich innerhalb Deutschlands befindet. Demnach ist die Durchschnittssatzbesteuerung auch dann ausgeschlossen, wenn sich der Betrieb im Ausland befindet, die land- und forstwirtschaftlichen Produkte aber in Deutschland verkauft werden.

Bundesfinanzhof setzt Grenzen

Orientierung am europäischen Recht

Aus dem Wortlaut der umsatzsteuerlichen (deutschen) Vorschrift ergibt sich zwar unmittelbar keine Beschränkung der Durchschnittssatzbesteuerung auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe in Deutschland. Allerdings spricht der Wortlaut der europäischen umsatzsteuerlichen Regelungen für eine solche Beschränkung, da dort festgelegt wird, dass die Durchschnittssatzbesteuerung für Betriebe gilt, die im jeweiligen EU-Mitgliedsstaat als land- und forstwirtschaftliche Betriebe eingestuft werden (Urteil vom 22.03.2023 – XI R 14/21).

Geklagt hatte eine Landwirtin, die in Österreich einen Bauernhof unterhielt und dort hergestellte Ziegenprodukte auf deutschen Wochenmärkten verkaufte. Die Unternehmerin wandte den noch im Jahr 2018 gültigen Durchschnittssteuersatz in Höhe von 10,7 % an und berücksichtigte in gleicher Höhe Vorsteuer. Infolgedessen gelangte sie zu einer Umsatzsteuerzahllast von 0 €.

Das Finanzamt lehnte die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung ab, zumal sich der Bauernhof außerhalb Deutschlands befand. Stattdessen ermittelte es die von der Landwirtin geschuldete Umsatzsteuer unter Zugrundelegung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 7 %. Damit wollte sich die Unternehmerin nicht zufriedengeben und zog daher vor Gericht – letztlich ohne Erfolg.

Für die Unternehmerin ergab sich daraus der wirtschaftliche Nachteil, dass die Umsatzsteuer aus ihren erwirtschafteten Erlösen herauszurechnen war, zumal es sich dabei um Bruttobeträge handelte. Bei einem Bruttoerlös von 100 € lag der Umsatzsteueranteil damit bei immerhin 6,54 € (100 € × 7 / 107).

Verpachtungsbetrieb: Aufgabe durch Erben

Steuer auf Aufgabegewinn keine Nachlassverbindlichkeit

Bei einer Erbschaft können sich Steuerschulden, die aus der Veranlagung des Erblassers für das Todesjahr resultieren, auch dann zum Vorteil der Erben auswirken, wenn sie zum Zeitpunkt des Erbanfalls noch nicht entstanden waren. Wesentliche Voraussetzung ist allerdings, dass der Erblasser die Entstehung der Steuer zu verantworten hat.

Der Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs verstarb. Erben waren die Kinder des Erblassers, auf die der Betrieb überging. Die Erben beschlossen, den Verpachtungsbetrieb aufzugeben. Die Betriebsaufgabe erfolgte rückwirkend auf einen Zeitpunkt, der vor dem Tod des Erblassers lag.

Die Betriebsaufgabe führte zu einem ertragsteuerlichen Aufgabegewinn. Die daraus resultierende Steuerlast stuften die Erben als abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit im Rahmen der Erbschaftsteuer ein. Denn sie unterstellten, dass die fällige Steuer dem Erblasser zuzuordnen sei, zumal der Zeitpunkt der

Betriebsaufgabe vor dessen Todestag lag. Ziel der Erben war es, die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer zu reduzieren und dadurch einen Steuervorteil zu erlangen.

Dieser Versuch scheiterte. Sowohl das Finanzamt als auch später das Finanzgericht München und im Revisionsverfahren der Bundesfinanzhof stuften die aufgrund der Betriebsaufgabe von den Erben zu entrichtende Einkommensteuer nicht als Steuer des Erblassers ein. Denn der Entschluss zur Betriebsaufgabe (= steuerrelevanter Tatbestand) wurde nicht vom ursprünglichen Eigentümer des Verpachtungsbetriebs, sondern von dessen Erben gefasst. Infolgedessen scheidet der Abzug der aufgrund der Betriebsaufgabe zu zahlenden Einkommensteuer als Nachlassverbindlichkeit aus (Urteil vom 10.05.2023 – II R 3/21).

Veräußerung von Baugrundstücken

Hilfsgeschäft der Land- und Forstwirtschaft

Es kommt des öfteren vor, dass Grundstücke, die zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehören, verkauft oder gegen andere Flächen getauscht werden, weil die Grundstücke in einem (neuen) Bebauungsgebiet liegen und die Bebauung durch Dritte geplant ist. Beginnt der Verkäufer (= Landwirt) dann im Zusammenhang mit dem Verkauf damit, das Grundstück selbst zu erschließen, droht die Übertragung desselben als gewerblicher Grundstückshandel eingestuft zu werden. Die Folge ist dann ein Wechsel der Einkunftsart mit den daraus resultierenden steuerlichen Konsequenzen, wie zum Beispiel der Gewerbesteuerpflicht.

Fraglich ist, wann das Kriterium „Entfaltung eigener Erschließungsaktivitäten“ im Einzelfall erfüllt ist. Das Finanzgericht (FG) Münster geht davon aus, dass bei der bloßen Übernahme der anfallenden Erschließungskosten durch einen Landwirt ein gewerblicher Grundstückshandel ausscheidet. Denn in einem solchen Fall lassen sich die Erschließungsarbeiten dem Landwirt nicht als eigene Aktivität zuordnen.

Führt der Landwirt die Erschließungsarbeiten dagegen selbst aus oder beauftragt er einen gewerblich tätigen Dritten mit der Erschließung, sei die Bedingung einer aktiven Tätigkeit grundsätzlich erfüllt, so das FG Münster. Die Zurechnung kommt allerdings dann nicht in Betracht, wenn der Dritte die Erschließung und die Grundstücksvermarktung in Eigeninitiative und auf eigenes Risiko durchführt. In diesem Fall beschränkt sich das Engagement des Landwirts darauf, die Erschließungstätigkeit durch den Dritten zu ermöglichen.

Das FG Münster hat mehrere gleichgelagerte Ausgangsfälle entschieden. Alle Kläger erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (LuF). In den landwirtschaftlichen Betrieben befanden sich Grundstücksflächen, die innerhalb eines neu ausgewiesenen Bebauungsplangebiets lagen. Mit der Erschließung des Baugebiets beauftragte die Kommune in eigenem Namen und auf eigene Rechnung einen privaten Erschließungsträger. Dieser Träger schloss wiederum Verträge mit den Landwirten ab, die die vollständige Übernahme der anfallenden Erschließungskosten festlegten. Die Landwirte veräußerten oder tauschten dann die Baugrundstücke, wobei die Erschließungskosten in den Gesamtkaufpreisen enthalten waren oder in den Tauschverträgen wertmäßig berücksichtigt wurden. Die erzielten Veräußerungsgewinne ordneten die Verkäufer ihren Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu. Für einen Teil der durch den Verkauf aufgedeckten stillen Reserven wurden Reinvestitionsrücklagen nach § 6b EStG gebildet.

Das Finanzamt ging aufgrund der wiedergegebenen Rahmenbedingungen von gewerblichen Grundstücksgeschäften aus. Dieser Auffassung widersprach aber das FG Münster und stufte die Veräußerung des Grund und Bodens in allen Fällen als Hilfsgeschäft der Land- und Forstwirtschaft ein. Die Erschließungsmaßnahmen seien den Klägern nicht zuzurechnen, da sich diese lediglich zur Kostenübernahme verpflichtet hätten (Urteile vom 20.04.2023 – 8 K 259/21 G,F; 8 K 280/21 E,G; 8 K 328/21 E und 8 K 666/21 E,G).

Die Entscheidungen sind noch nicht rechtskräftig, da das Finanzamt Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt hat (Az. der Revisionen: VI R 10/23, VI R 11/23, VI R 8/23 und VI R 9/23).

Katastrophenerlass Ostsee-Sturmflut

Schleswig-Holstein beschließt Steuererleichterungen

Im Oktober kam es zu einer Ostsee-Sturmflut, von der auch die Küste Schleswig-Holsteins betroffen war. Das Finanzministerium Schleswig-Holstein hat als Reaktion auf die durch die Sturmflut verursachten Schäden einen Katastrophenerlass veröffentlicht. Dieser Erlass regelt steuerliche Erleichterungen für von der Flut Betroffene. Begünstigt sind auch Personen mit Gewinneinkünften, zu denen Land- und Forstwirte gehören. Der Erlass enthält auch Entlastungen exklusiv für die Land- und Forstwirtschaft (LuF).

Hier ein Überblick über Steuererleichterungen im LuF-Bereich:

- Sonderabschreibungen beim Wiederaufbau von Betriebsgebäuden und bei Ersatzbeschaffung beweglicher Anlagegüter sind zulässig.
- Die Bildung von Rücklagen für Ersatzbeschaffungen unbeweglicher und beweglicher Anlagegüter ist auf Antrag möglich.
- Ausgaben für die Wiederherstellung beschädigter Betriebsgebäude und beweglicher Anlagegüter können als Erhaltungsaufwand erfasst werden.
- Aufwendungen für die Beseitigung von Schäden am Grund und Boden sind als Betriebsausgaben abzugsfähig.
- Bei Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen kann der Gewinn aus landwirtschaftlicher Nutzung und Sondernutzungen auf Antrag ganz oder teilweise erlassen werden.
- Aufwendungen für die Wiederanpflanzung zerstörter Dauerkulturen sind sofort abziehbare Betriebsausgaben.
- Entschädigungen aus Versicherungen aufgrund von Forstschäden gehören zu den Einnahmen aus Holznutzungen, soweit diese auf den forstwirtschaftlichen Aufwuchs entfallen.
- Die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR bei Versicherungsleistungen für Forstschäden ist zulässig.
- Für Kalamitätsholz gilt einheitlich der Steuersatz von einem Viertel des durchschnittlichen Steuersatzes, wenn der Schaden das Doppelte des maßgeblichen Nutzungssatzes übersteigt.
- Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich kann unter bestimmten Voraussetzungen auf die Aktivierung von Kalamitätsholz verzichtet werden.

Die Aufzählung ist nicht abschließend (FinMin Schleswig-Holstein, Katastrophenerlass vom 25.10.2023).

Der vom Finanzministerium Schleswig-Holstein aufgrund der Ostsee-Sturmflut veröffentlichte Katstrophenerlass ist hinsichtlich der beschlossenen steuerlichen Maßnahmen im Wesentlichen inhaltsgleich mit den von mehreren Bundesländern im Jahr 2021 aufgrund des damaligen Hochwassers veröffentlichten Katastrophenerlassen.

Besteuerung von Restaurantleistungen

Ermäßigter Steuersatz läuft aus

Aufgrund der Corona-Pandemie wurde der Umsatzsteuersatz für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen zum 01.07.2020 von auf 19 % auf 7 % (= ermäßigter Steuersatz) gesenkt. Ausgenommen wurden lediglich Getränke. Die Sonderregelung wurde mehrfach verlängert und ist nun bis zum 31.12.2023 befristet.

Der Finanzausschuss des Bundesrates hat empfohlen, den ermäßigten Umsatzsteuersatz auf den Verzehr von Speisen in Restaurants auf Dauer festzulegen und das Umsatzsteuergesetz dahingehend zu ändern. Diesen Vorschlag hat die CDU/CSU-Fraktion im Bundestag aufgegriffen und einen dahingehenden Gesetzentwurf zur Abstimmung gestellt. Der Antrag wurde vom Bundestag mehrheitlich abgelehnt. Von daher bleibt es beim Auslaufen der Sonderregelung Ende 2023.

Verpachtung eines Gebäudes mit Betriebsvorrichtungen

BFH teilt die Rechtsauffassung des EuGH

In der Ausgabe 2/2023 der STEUERNACHRICHTEN LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT wurde unter anderem über das wegweisende Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) vom 04.05.2023 berichtet (C-516/21).

Der EuGH hat in diesem Urteil Folgendes festgestellt: Die Vermietung auf Dauer eingebauter Vorrichtungen und Maschinen unterliegt nicht der Umsatzsteuerpflicht, wenn die Vermietung eine Nebenleistung zu der Hauptleistung der Verpachtung eines Gebäudes ist, die im Rahmen eines zwischen denselben Parteien geschlossenen und nach Artikel 135 MwStSystRL steuerbefreiten Pachtvertrags erbracht wird, und die Leistungen wirtschaftlich eine einheitliche Leistung bilden.

Wie bereits erwartet, schloss sich der Bundesfinanzhof (BFH) in seiner Folgeentscheidung der Rechtsauffassung des EuGH an und nahm damit von seinem bisherigen Aufteilungsgebot bei Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks mit Betriebsvorrichtungen Abstand.

Der Sachverhalt in dem vom BFH zu beurteilenden Fall sei hier noch einmal kurz dargestellt: Ein Unternehmer verpachtete ein landwirtschaftliches Gebäude zur Putenaufzucht nebst sich im Gebäude befindlicher (Betriebs-)Vorrichtungen und Maschinen. Die Vorrichtungen und Maschinen waren auf die Nutzung des Gebäudes als Putenaufzuchtstall abgestimmt. Der Verpächter erhielt ein Gesamtentgelt für die Überlassung des Stalls sowie der Vorrichtungen und Maschinen, welches er insgesamt umsatzsteuerfrei behandelte.

Das Niedersächsische Finanzgericht ging bereits als Vorinstanz von einer einheitlichen umsatzsteuerlichen Leistung

aus, die insgesamt von der Umsatzsteuer befreit ist. Dieser Auffassung schloss sich der BFH in seiner Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil an. Das Aufteilungsgebot ist nicht auf die Verpachtung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen anzuwenden, wenn es sich hierbei um eine Nebenleistung zur Verpachtung eines Gebäudes als Hauptleistung handelt, die im Rahmen eines zwischen denselben Parteien geschlossenen Vertrags steuerfrei ist, so dass eine einheitliche wirtschaftliche Leistung vorliegt, stellte der BFH fest (Beschluss vom 17.08.2023 – V R 7/23).

Nießbrauch zugunsten der eigenen Kinder

Verlagerung von Vermietungseinkünften

Der Eigentümer einer Immobilie kann einer anderen Person das Nießbrauchrecht an dem Objekt einräumen. Dadurch geht das Recht zum Bewohnen und/oder wirtschaftlichen Nutzen der Immobilie auf den Dritten über.

Um die Einkünfte innerhalb der Familie steuerlich optimal zu verteilen, können sich Eltern als Eigentümer einer vermieteten Immobilie dazu entschließen, ihren Kindern das Nießbrauchrecht an dem Objekt zu übertragen. Infolgedessen fließen den Kindern die Mieteinkünfte zu. Nicht mehr die Eltern, sondern die Kinder erzielen fortan steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Ein Steuervorteil ergibt sich dann regelmäßig durch die den Kindern zustehenden Grundfreibeträge und das Progressionsgefälle zwischen den Eltern und Kindern.

Da solche Steuergestaltungen oft mit erheblichen Steuervorteilen verbunden sind, kommt es regelmäßig zum Streit mit dem Finanzamt darüber, ob die getroffenen Vereinbarungen steuerlich anzuerkennen sind.

Nießbrauchregelungen streitanfällig

Steuergestaltungen auf dem Prüfstand

Zu einem solchen Streit kam es auch im folgenden Fall: Die Ehegatten V und M erwarben im Jahr 2015 eine Gewerbeimmobilie, die an eine GmbH und einen weiteren Gewerbebetrieb vermietet war. Ende 2015 wurde die GmbH alleinige Mieterin des Objekts. Die ordentliche Kündigung des mit der GmbH geschlossenen Mietvertrags war bis zum 31.12.2023 ausgeschlossen. Im Jahr 2016 war V Alleingesellschafter und -geschäftsführer der GmbH, im Jahr darauf dann M, dessen Ehefrau. Die GmbH vermietete ihrerseits ein Teil der Immobilie weiter an einen anderen Gewerbebetrieb. Die von der GmbH an die Vermieter gezahlte Monatsmiete betrug im Jahr 2016 4.000 € und im Jahr 2017 dann 4.200 €.

Im Juli 2016 räumten die Eheleute V und M ihren beiden minderjährigen Kindern den unentgeltlichen Nießbrauch an der an die GmbH vermieteten Immobilie bis zum 31.12.2023 ein. Die Vermieterstellung sollte bis zum Ende des Nießbrauchzeitraums auf die Kinder des Ehepaars als Nießbrauchbegünstigte übergehen. Der vom Amtsgericht bestellte Ergänzungspfleger genehmigte die von den Eltern zu diesem Zweck für die Kinder abgegebenen Willenserklärungen. Das Nießbrauchrecht wurde im Grundbuch eingetragen.

Das Finanzamt lehnte es ab, das von den Eltern konzipierte Steuergestaltungsmodell anzuerkennen. Die Vermietungseinkünfte rechnete es nicht den Kindern, sondern weiter den Eltern als Eigentümer der Immobilie zu. Die daraufhin von den Eltern der nießbrauchbegünstigten Kinder vor dem Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg eingereichte Klage wurde abgewiesen. Denn nach Ansicht des Gerichts blieb den Kindern als Nießbrauchsgemeinschaft aufgrund der ordentlichen Nicht-Kündbarkeit des Mietverhältnisses kein Raum für die eigenständige Verwaltung des Objekts. Übertragen wurden den Kindern lediglich die Mieteinnahmen. Zudem liege ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne von § 42 Abgabenordnung vor, so das FG Berlin-Brandenburg. Ein Zuwendungsnießbrauch zwischen nahen Angehörigen sei nicht anzuerkennen, wenn der Nießbrauch an einer Immobilie begründet werde, welche der Zuwendende selbst benötige und welche er deshalb zurückmieten müsse.

Im sich anschließenden Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof (BFH) wendete sich das Blatt. Der BFH entschied: „Die zeitlich befristete Übertragung der Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung durch unentgeltliche Bestellung eines befristeten Nießbrauchrechts ist nicht missbräuchlich, wenn dem Zuwendenden, von der Verlagerung der Einkunftsquelle abgesehen, kein weiterer steuerlicher Vorteil entsteht."

Ein über die Erzielung von Vermietungseinkünften hinausgehender steuerlicher Vorteil ging mit der Einräumung des Nießbrauchrechts zugunsten der Kinder im konkreten Fall nicht einher, stellte der BFH fest. Denn die Mietzahlungen der GmbH, die den Gewinn der Gesellschaft und damit auch die Beteiligungseinkünfte der Eltern als Eigentümer der GmbH verringern, waren auch schon vor Einräumung des Nießbrauchrechts steuerlich abzugsfähig. Von daher erfolgte durch die Einräumung des Nießbrauchrechts auch keine Verlagerung nicht abziehbarer Unterhaltsleistungen der Eltern in den Einkünftebereich (Urteil vom 20.06.2023 – IX R 8/22).

Aufteilung des Erbfallkostenpauschbetrags

Vermächtnisnehmer auch ohne Kostenbelastung begünstigt

Das Schenkungs- und Erbschaftsteuergesetz legt unter anderem fest: Für die Kosten, die dem Begünstigten einer Erbschaft im Zusammenhang mit der Bestattung des Erblassers oder der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses entstehen, kann ohne Nachweis insgesamt ein Betrag in Höhe von 10.300 € vom steuerpflichtigen Erwerb abgezogen werden (Erbfallkostenpauschbetrag).

Exakt diesen Pauschbetrag machte eine Vermächtnisnehmerin steuerlich geltend, deren im Ausland lebende Tante verstorben war. Das Vermächtnis belief sich auf rund 60.000 €. Kosten waren mangels Auflagen der Erblasserin mit dem Vermächtnis nicht verbunden. Als Erben hatte die Tante den Bruder der Vermächtnisnehmerin eingesetzt.

Das zuständige Finanzamt lehnte es ab, der Vermächtnisnehmerin den (anteiligen) Erbfallkostenpauschbetrag zuzuge-

stehen. Es war der Meinung, der Pauschbetrag sei pro Erbfall zu berücksichtigen, wobei Erbfall die Summe der gesamten Vermögensanfälle aller am Erbfall beteiligten Erwerber bedeute. Im Falle mehrerer Erwerber müsse der Pauschbetrag auf die Erwerber aufgeteilt werden. Im konkreten Fall stünde der Vermächtnisnehmerin aber auch kein anteiliger Erbfallkostenpauschbetrag zu, da eine Beteiligung der Vermächtnisnehmerin an den typischen Sterbefallkosten nicht nachgewiesen worden sei.

Gegen diese Entscheidung des Finanzamtes klagte die Vermächtnisnehmerin mit Erfolg. Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) wies zunächst darauf hin, dass der Erbfallkostenpauschbetrag im Falle mehrerer Erwerber aufzuteilen sei. Insoweit stützte es die Rechtsauffassung des Finanzamtes. Ein (anteiliger) Erbfallkostenpauschbetrag kann aber selbst dann von einem Vermächtnisnehmer in Anspruch genommen werden, wenn dieser nicht durch eine Auflage des Erblassers mit Kosten belastet wird, so das Gericht. Der Vermächtnisnehmerin stehe der Pauschbetrag daher anteilig in quotaler Höhe ihres Vermächtnisses zur gesamten Erbmasse zu, schloss das Niedersächsische FG (Gerichtsbescheid vom 28.06.2023 – 3 K 169/21). Die Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig, da beim Bundesfinanzhof ein Revisionsverfahren anhängig ist (Az. der Revision: II R 25/23).

Auflösung einer Erbengemeinschaft

Rechtsberatungskosten können Nachlassverbindlichkeit sein

Im Falle einer Erbschaft sind die dem Erben (Erwerber) im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses entstehenden Kosten als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig. Die Frage, welche Aufwendungen in die Kategorie Nachlassverteilung und welche in die Kategorie Nachlassverwaltung fallen, führt dabei oft zu Auseinandersetzungen. Denn letztere dürfen nicht als Nachlassverbindlichkeit berücksichtigt werden. Mit genau diesem Problembereich hatte sich das Finanzgericht (FG) Köln unlängst zu beschäftigen. Hintergrund war ein erbitterter Streit zwischen zwei Brüdern über die Verteilung der Erbmasse, der mit anwaltlicher Unterstützung ausgetragen wurde und daher erhebliche Kosten verursachte.

Worum ging es inhaltlich? Die beiden Brüder erbten gemeinsam das Vermögen ihres verstorbenen Vaters. Zum Nachlass gehörten auch mehrere Grundstücke. Da die Brüder zerstritten waren, verlangte einer der Brüder die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft und in diesem Zusammenhang die Teilungsversteigerung der geerbten Grundstücke. Durch die rechtliche Beratung während der Erbauseinandersetzung und Durchführung der Teilungsversteigerungsverfahren liefen beträchtliche Anwaltskosten auf, die von einem Bruder als Nachlassverteilungskosten eingeordnet wurden, um die Höhe der zu entrichtenden Erbschaftsteuer zu verringern.

Das Finanzamt stellte sich quer und stufte die Rechtsanwaltskosten nicht als Nachlassverbindlichkeit ein. Das zentrale Argument: Die Rechtsberatungskosten stünden nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erfüllung des Willens des Erblassers. Aus diesem Grund würden Nachlassverwaltungskosten vorliegen, bei denen es sich um keine steuerlich anzuerkennenden Nachlassverbindlichkeiten handelt. Mangels außergerichtlicher Einigung landete der Streit beim Finanzgericht (FG) Köln.

Das Gericht folgte der Argumentation des Finanzamtes nicht. Es stufte die durch die Rechtsberatung während der Erbauseinandersetzung und der Durchführung der Versteigerungsverfahren entstandenen Ausgaben als Nachlassverteilungskosten ein und ebnete damit den Weg zur erbschaftsteuerlichen Berücksichtigung. Denn nach Auffassung des FG Köln

hängt die Einstufung als Nachlassverbindlichkeit nicht davon ab, ob bereits der Erblasser die Aufteilung festgelegt hat oder die Teilung – wie im konkreten Fall – Folge eines Rechtsstreits der Erben ist.

Der Vollständigkeit halber sei abschließend angemerkt, dass es in dem Gerichtsverfahren auch um die steuerliche Einordnung von Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit der Vermietung von Nachlassgegenständen durch die Erbengemeinschaft ging. Im Zusammenhang mit der Aufteilung von Mietkonten fielen ebenfalls Rechtsberatungskosten an, die nach Ansicht des Klägers ebenfalls eine Nachlassverbindlichkeit darstellen. Diese Auffassung teilte das FG Köln nicht. Es sprach sich stattdessen für Nachlassverwaltungskosten aus und lehnte die erbschaftsteuerliche Berücksichtigung ab (Urteil vom 09.02.2023 – 7 K 1362/21). Das Urteil ist noch nicht rechtskräftig, da ein Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof anhängig ist (Az. der Revision: II R 10/23).

Gewinngrenze Investitionsabzugsbetrag

Steuerbilanzgewinn maßgeblich

Mit der Einführung des Investitionsabzugsbetrags (IAB) zielte der Gesetzgeber darauf ab, kleine und mittelgroße Betriebe dabei zu unterstützen, finanzielle Mittel für künftige Investitionen anzusparen. Der IAB ist bei Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften seit vielen Jahren ein beliebtes Steuergestaltungsinstrument. Die Bildung eines IAB ist nur zulässig, wenn der Gewinn im Wirtschaftsjahr 200.000 € nicht übersteigt. Aufgrund eines Urteils des Finanzgerichts (FG) Baden-Württemberg ist derzeit nicht abschließend geklärt, ob bei Überprüfung der Einhaltung der Grenze von 200.000 € auf den Steuerbilanzgewinn oder den steuerlichen Gewinn abzustellen ist.

Während sich das FG Baden-Württemberg für den Steuerbilanzgewinn als Orientierungspunkt ausspricht, hat sich die Finanzverwaltung auf den steuerlichen Gewinn festgelegt. Der Unterschied zwischen den beiden Größen besteht darin, dass der Steuerbilanzgewinn die Vorstufe zum steuerlichen Gewinn ist. Oftmals sind nach der Ermittlung des Steuerbilanzgewinns außerbilanzielle Hinzu- und Abrechnungen vorzunehmen, um dann schließlich zu den für die Besteuerung maßgeblichen steuerlichen Einkünften (steuerlicher Gewinn) zu gelangen. Bei solchen außerbilanziellen Positionen kann es sich zum Beispiel um nicht abziehbare Betriebsausgaben oder steuerfreie Einnahmen handeln. Faktisch kann es dadurch im Einzelfall dazu kommen, dass ein Steuerpflichtiger mit seinem Bilanzgewinn noch die Grenze einhält, mit seinem steuerlichen Gewinn dann aber darüber liegt. Genau solch eine Konstellation lag dem Urteil des FG Baden-Württemberg zu Grunde.

Kurz zur Ausgangssituation im Rechtsstreit: Ein Unternehmen erzielte gewerbliche Einkünfte und ermittelte den Gewinn durch den Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung). Der Steuerbilanzgewinn des Jahres 2020 betrug 199.309,90 €, lag also knapp unter 200.000 €. Da nach Auffassung des Unternehmens der Steuerbilanzgewinn zur Prüfung der Gewinngrenze heranzuziehen war, kam ein IAB in Höhe von 120.000 € zum Ansatz. Weil aber das Finanzamt den steuerlichen Gewinn zur Prüfung heranzog und dieser über der 200.000-Euro-Grenze lag, wurde die Bildung eines IAB abgelehnt. Es kam schließlich zum Rechtsstreit vor dem FG Baden-Württemberg mit der bereits wiedergegebenen steuerrechtlichen Einschätzung. In der Konsequenz stimmte das Gericht der Bildung des IAB daher zu (Urteil vom 02.05.2023 – 10 K 1873/22).

Da die Streitfrage höchstrichterlich noch nicht geklärt ist, wurde die Revision zugelassen und wenig überraschend vom Finanzamt auch eingelegt. Es bleibt abzuwarten, ob sich der Bundesfinanzhof der Rechtsauffassung der Vorinstanz anschließt. Die Chancen dafür stehen gut, zumal in der Fachliteratur überwiegend das Abstellen auf den Steuerbilanzgewinn gefordert wird (Az. der Revision: X R 14/23).

Mehrere Corona-Hilfen in einem Jahr

Keine steuerbegünstigten außerordentlichen Einkünfte

Bei der Zusammenballung von Einkünften in einem Jahr kann es unter bestimmten Voraussetzungen zu einer ermäßigten Besteuerung kommen. Eine zentrale Bedingung ist, dass es sich um außerordentliche Einkünfte im Sinne von § 34 EStG handelt. Dazu zählen insbesondere bestimmte Entschädigungen, zum Beispiel als Ersatz für entgangene Einnahmen oder für die Aufgabe bzw. Nichtausübung einer Tätigkeit, aber auch Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten. Das Finanzgericht (FG) Münster hatte in diesem Zusammenhang die Frage zu klären, ob es sich beim Zufluss mehrerer Corona-Hilfen in einem Kalenderjahr möglichweise um außerordentliche Einkünfte handelt, die auf Antrag ermäßigt zu besteuern sind.

Ein Einzelunternehmer war Inhaber eines Gewerbebetriebs (Gaststätte und Hotel). Im Jahr 2021 musste der Betrieb coronabedingt zeitweise geschlossen werden. Die Folge waren erhebliche Einnahmenausfälle. Als Ausgleich erhielt der Unternehmer im Jahr 2021 drei Coronahilfe-Zahlungen: die sogenannte Soforthilfe, die sogenannte Überbrückungshilfe sowie die sogenannte November-/Dezemberhilfe. Die Zahlungen beliefen sich insgesamt auf rund 65.000 €. Der Unternehmer ging von Entschädigungszahlungen als Ersatz für entgangene Einnahmen bzw. für die Nichtausübung einer Tätigkeit aus und beantragte die ermäßigte Besteuerung. Der Antrag wurde vom Finanzamt abgelehnt. Aus diesem Grund erhob der Gewerbetreibende Klage vor dem FG Münster.

Zufluss innerhalb eines Jahres

Steuerpflichtiger hofft auf Steuervorteil

Das Gericht wies die Klage ab, ohne zu prüfen, ob die Voraussetzungen für Entschädigungszahlungen möglicherweise erfüllt waren. Die Klage scheiterte bereits an dem Umstand, dass eine zentrale Bedingung für außerordentliche Einkünfte nicht gegeben war: das Vorliegen außerordentlicher Einkünfte. Denn Voraussetzung für solche Einkünfte ist eine Zusammenballung von Einkünften. Sämtliche Zahlungen bezogen sich

aber von vornherein nur auf das Jahr 2021 und damit nicht auf weitere Jahre. Genauso wenig flossen die Zahlungen in einem Jahr zu, für das sie nicht vorgesehen waren. Dadurch kam es zu keinem Zusammentreffen mit anderen regulären Einkünften des Unternehmers aus seinem Gewerbebetrieb. Infolgedessen fehlte es auch einer einmaligen oder außergewöhnlichen Progressionsbelastung des Steuerpflichtigen (Urteil vom 26.04.2023 – 13 K 425/22 E).

Steuervorteil für selbstbewohnte Baudenkmäler

Bundesfinanzhof bekräftigt Ein-Objekt-Grenze

Ein Steuerpflichtiger führte im Jahr 2006 Erhaltungsmaßnahmen an einer ihm gehörenden und von ihm selbst bewohnten Wohnung durch (Baudenkmal I) und nahm ab diesem Jahr die Steuerbegünstigung nach § 10f EStG in Anspruch. In diesem Zusammenhang sei auszugsweise das Einkommensteuergesetz erwähnt: „Der Steuerpflichtige kann Erhaltungsaufwand, der an einem eigenen Gebäude entsteht […] im Kalenderjahr des Abschlusses der Maßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 9 Prozent wie Sonderausgaben abziehen […]“.

Im Jahr 2013 zog der Steuerpflichtige aus seiner Wohnung aus und bezog eine andere Wohnung, die sich zur Hälfte in seinem Eigentum befand (Baudenkmal II). Auch in der zweiten Wohnung führte er Erhaltungsmaßnahmen durch und beantragte im Jahr 2015 abermals eine Steuerbegünstigung nach § 10f EStG. Diese wurde ihm vom Finanzamt zunächst auch gewährt, Ende 2016 dann aber wieder aberkannt.

Das Finanzamt begründete die Rücknahme der Steuervergünstigung für das Baudenkmal II damit, dass ein Steuerpflichtiger den aus § 10f EStG resultierenden Steuervorteil auf Lebenszeit nur bei einem selbstbewohnten Objekt in Anspruch nehmen darf. Durch das Gewähren der Steuervergünstigung für das Baudenkmal I müsse von einem Objektverbrauch ausgegangen werden.

Der Steuerpflichtige war mit dieser Entscheidung des Finanzamtes nicht einverstanden und reichte daher eine Klage beim Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg ein, die allerdings abgewiesen wurde. Letztlich musste der Bundesfinanzhof (BFH) abschließend entscheiden.

Der BFH schloss sich der Auffassung des Finanzamtes und des FG Berlin-Brandenburg als Vorinstanz an. Die Revision wurde daher als unbegründet zurückgewiesen. Denn auch nach Ansicht des BFH dürfe ein Steuerpflichtiger im Verlauf seines Lebens nur für ein Gebäude oder einen damit gleichzusetzenden Miteigentumsanteil (zum Beispiel eine Eigentumswohnung) von der Steuervergünstigung nach § 10f EStG für ein Baudenkmal Gebrauch machen. Im konkreten Fall hatte der Steuerpflichtige sein Pulver also bereits durch die Steuervergünstigung für das Baudenkmal I verschossen (Urteil vom 24.05.2023 – X R 22/20).

Vorsteuer bei Betriebsveranstaltungen

Ausgabenhöhe und private Veranlassung verhindern Abzug

Zunächst ein kurzer Blick auf das Umsatzsteuerrecht: Bezieht ein Unternehmer von einem anderen Unternehmer eine Leis-

tung und schuldet der Leistungsempfänger dem Leistungsausführenden Umsatzsteuer, darf die Steuer grundsätzlich als Vorsteuer abgezogen werden. Voraussetzung ist, dass die bezogene Leistung für das Unternehmen des Empfängers verwendet wird. Zudem darf die empfangene Leistung nicht für Zwecke eingesetzt werden, die den Vorsteuerabzug ausschließen. In diesem Kontext kommt es immer wieder zum Streit darüber, ob Umsatzsteuer, die im Rahmen von Betriebsveranstaltungen angefallen ist, als Vorsteuer abgezogen werden darf.

Ein Unternehmer veranstaltete eine betriebliche Weihnachtsfeier, an der 31 von ursprünglich 32 angemeldeten Personen teilnahmen. Die Teilnehmer waren alle im Betrieb des Veranstalters beschäftigt. Die Feier fand in einem Kochstudio statt. Die Teilnehmer bereiteten unter der Anleitung von zwei Köchen gemeinsam das Abendessen zu, das dann auch zusammen verzehrt wurde. Für die Veranstaltung (Personal, Miete und Getränke) wurden dem Unternehmer rund 4.700 € berechnet. Darin enthalten waren annähernd 750 € Umsatzsteuer. Da es sich um eine betriebliche Weihnachtsfeier handelte, zog der Unternehmer die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer ab.

Doch weder das Finanzamt noch später das Finanzgericht (FG) Hamburg ließen den Vorsteuerabzug aus den Aufwendungen für die betriebliche Weihnachtsfeier zu. Denn der mit der Feier zusammenhängende Leistungsbezug wurde nicht dem Unternehmen, sondern dem privaten Bereich, also den an der Veranstaltung teilnehmenden Mitarbeitern zugeordnet. Eine (überwiegende) betriebliche Veranlassung der Aufwendungen wurde abgelehnt. Damit wollte sich der Unternehmer nicht zufriedengeben und legte daher Revision beim Bundesfinanzhof (BFH) ein, die jedoch als unbegründet zurückgewiesen wurde.

Nach Meinung des BFH ist bei einer derartigen Ausgangskonstellation zunächst zu prüfen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die bezogenen Leistungen dem privaten Bedarf der Teilnehmer dienten oder mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens zusammenhängen. Wenn eine Betriebsveranstaltung wie im vorliegenden Fall vorrangig darauf abzielt, das Betriebsklima zu verbessern, erfolgt der mit der Veranstaltung zusammenhängende Leistungsbezug für den privaten Bedarf der Mitarbeiter, denn die Interessen der Beschäftigten treten nicht hinter die Unternehmensinteressen zurück, so der BFH.

In seinem Urteil wies der BFH auch darauf hin, dass im konkreten Fall aufgrund der Höhe der Aufwendungen pro Teilnehmer von rund 150 € brutto sogenannte Aufmerksamkeiten anlässlich von Betriebsveranstaltungen ausscheiden. Damit eröffnet sich auch über den Weg der Aufmerksamkeiten keine Möglichkeit zum Vorsteuerabzug. Denn solche Zuwendungen dürfen aus umsatzsteuerlicher Sicht insbesondere den Betrag von 110 € brutto je Betriebsveranstaltung und teilnehmendem Arbeitnehmer nicht übersteigen (Urteil vom 10.05.2023 – V R 16/21).

Abwärme einer Biogasanlage / eines BHKW

Nicht steuerbare unentgeltliche Leistung

Die Betreiberin eines Blockheizkraftwerkes (BHKW) stritt mit dem Finanzamt über die Frage, wie Wärme, die unentgeltlich zur Trocknung von Holzhackschnitzeln abgegeben wird, umsatzsteuerlich zu behandeln ist.

Die Ausgangssituation: Eine GmbH errichtete und betrieb eine Biogasanlage mit angeschlossenem BHKW. Durch das Vergären von Biomasse erzeugte die Anlage Gas, das anschließend im BHKW in elektrische Energie und Wärme umgewandelt wurde. Der Strom wurde an den örtlichen Energieversorger geliefert und zu einem festen Satz vergütet. Die GmbH erhielt für den Betrieb des BHKW zusätzlich einen Kraft-Wärme-Kopplung-Bonus (KWK-Bonus). Bedingung war ein Wärmenetz mit einer Mindestlänge, in das die Abwärme

eingespeist werden konnte, um diese dann selbst oder durch Dritte nutzen zu können. Ein Teil der nicht für den Betrieb des BHKW benötigten Wärme wurde umsatzsteuerpflichtig an ein Krankenhaus geliefert.

Die GmbH erwarb eine aus drei Containern und einer Trocknereinheit bestehende Trocknungsanlage zur Trocknung von Holzhackschnitzeln. Die Anlage wurde ebenfalls mit der Abwärme aus dem BHKW betrieben. Die in der Trocknungsanlage getrockneten Holzhackschnitzel wurden zunächst gelagert und dann unentgeltlich einer anderen Firma zum Beheizen von Mietwohnhäusern überlassen. Die Abgabe von Wärme für Trocknungszwecke wurde von der GmbH nicht der Umsatzsteuer unterworfen.

Hinsichtlich der Wärmenutzung zur unentgeltlichen Trocknung der Holzhackschnitzel ging das Finanzamt, zumal die Trocknungsanlage ausschließlich zur Trocknung von Holzhackschnitzeln für einen Dritten und damit ausschließlich für unternehmensfremde Zwecke genutzt wurde, von einer steuerbaren unentgeltlichen Zuwendung aus, die einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt ist. Insofern pochte das Finanzamt auf eine höhere Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuerbescheide der GmbH wurden dahingehend erlassen.

Damit wollte sich die GmbH nicht zufrieden geben und klagte gegen die Einstufung der unentgeltlichen Trocknungsleistungen als umsatzsteuerpflichtige Zuwendung vor dem Finanzgericht (FG) Mecklenburg-Vorpommern. Die Klage war erfolgreich. Das Gericht stellte unter anderem fest: Nutzt ein Unternehmer Abwärme, um in seinen eigenen Trocknungscontainern Holzhackschnitzel eines Dritten unentgeltlich zu trocknen, liegt darin keine unentgeltliche Zuwendung, sondern eine unentgeltliche Wertabgabe vor. Sind unternehmerische Gründe ausschlaggebend für die unentgeltliche Gewährung sonstiger Leistungen, sind diese nicht steuerbar. Ein solcher Grund lag im konkreten Fall vor, da die GmbH als Betreiberin der Biogasanlage durch die unentgeltliche Trocknung fremder Hackschnitzel einen höheren KWK-Bonus erhielt (Gerichtsbescheid vom 27.02.2023 – 2 K 352/20).

Einlegen eines Einspruchs per E-Mail

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

Ein Einspruch gegen einen Steuerbescheid kann nicht nur per Brief oder Fax, sondern auch per E-Mail an das Finanzamt erfolgen. Welcher Einspruchsweg im Einzelfall auch gewählt wird, stets kommt es darauf an, dass der Einspruch rechtzeitig, also fristgerecht erfolgt, da der Bescheid ansonsten zumindest formell bestandskräftig wird. Über die Frage der Einspruchseinlegung per E-Mail wurde unlängst vor dem Sächsischen Finanzgericht (FG) gestritten.

Der Sachverhalt stellte sich folgendermaßen dar: Der Kläger behauptete, im August 2018 innerhalb der einmonatigen Einspruchsfrist per E-Mail Einspruch gegen seine Einkommensteuer 2015 bis 2017 eingelegt zu haben. Dem widersprach das Finanzamt, da der vermeintlich fristgerecht eingelegte elektronische Einspruch dort nicht auffindbar war. Aus diesem Grund wies das Finanzamt dann den im Mai 2019 nach Angabe des Klägers zum zweiten Mal per Mail übermittelten Einspruch wegen Fristversäumnis als unzulässig zurück. Die vom Kläger hilfsweise beantragte Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wurde vom Finanzamt nicht gewährt. Denn nach Ansicht des Finanzamtes hätte der Kläger beim angeblichen erstmaligen E-Mail-Versand im August 2018 durch das Anfordern einer E-Mail-Lesebestätigung sicherstellen können, dass sich der fristgerechte Eingang des Einspruchs beim Finanzamt im Zweifel hätte beweisen lassen.

Das Sächsische FG entschied, dem Antrag des Klägers auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand stattzugeben. Zunächst stellte das Gericht fest: Der Nachweis über den behaupteten fristgerecht eingegangenen E-Mail-Einspruch sei im konkreten Fall nicht erbracht. Der Kläger trage dafür aber die Feststellungslast. Allein der Nachweis des Versendens der E-Mail führt noch nicht zum Anscheinsbeweis, dass die Mitteilung dem Empfänger, also dem Finanzamt auch tatsächlich zugegangen sei. Auch der Zugang einer Kopie der E-Mail bei einem weiteren im cc angegebenen Empfänger könne den Nachweis des Zugangs beim Adressaten der E-Mail nicht ersetzen.

Zugangsnachweis bei E-Mail-Versand

Absender steht vor Beweisproblem

Allerdings fehlt es im vorliegenden Fall an einem Verschulden des Klägers die Nicht-Einhaltung der Frist betreffend, stellte das Gericht dann in seinen weiteren Ausführungen fest. Aus diesem Grund sei die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Auf die Frage, ob eine Lesebestätigung angefordert wurde, komme es dabei nicht an. Denn würde eine Lesebestätigung als Zugangsnachweis verlangt werden, gäbe es bei der Einspruchseinlegung per E-Mail höhere Anforderungen als beim Versenden des Einspruchs per Post bzw. Telefax. Dort genüge nämlich die Glaubhaftmachung des rechtzeitigen Einwurfs in den Briefkasten bzw. die Vorlage einer Sendebestätigung. Des Weiteren seien der Zugang einer E-Mail und die Lesebestätigung zwei Paar Schuhe. Denn eine E-Mail ist schon vor dem tatsächlichen Lesen zugegangen. Von daher kann die Lesebestätigung nicht mit dem Zugang gleichgesetzt werden (Urteil vom 27.01.2023 – 3 K 744/22).

Ausgehend vom Urteil des Sächsischen FG drängt sich die Annahme auf, dass ein Steuerpflichtiger den Zugang einer E-Mail beim Finanzamt grundsätzlich nicht beweisen kann. Die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand dürfen daher nicht zu hoch sein. Bei einer normalen E-Mail könnte die korrekte Eingabe der Empfängeradresse und das Vorliegen einer Versandbestätigung bereits ausreichend sein. Sofern es im Zuge des Versands dann auch zu keiner Fehlermeldung (insbesondere zu keiner Unzustellbarkeitsmeldung) kommt, sollte der Zugang beim Empfänger angenommen werden können.

Da das im Gerichtsprozess unterlegene Finanzamt Revision beim Bundesfinanzhof (BFH) eingelegt hat, ist das Urteil des Sächsischen FG noch nicht rechtskräftig. Es bleibt abzuwarten, ob der BFH die Rechtsauffassung der Vorinstanz teilt und sich im konkreten Fall ebenfalls für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand entscheidet (Az. der Revision: VI R 2/23).

Bezug eines steuerpflichtigen Sterbegeldes

Keine Kürzung außergewöhnlicher Belastungen

Eine Steuerpflichtige erhielt aufgrund des Ablebens ihrer Mutter auf Basis des Tarifvertrags für den öffentlichen Dienst der Länder ein Sterbegeld in Höhe von rund 6.500 €. Die Tochter war nicht Erbin der verstorbenen Mutter.

In ihrer Einkommensteuererklärung verzichtete die Begünstigte auf die Angabe des Sterbegelds. Allerdings machte sie Beerdigungskosten für die Mutter in Höhe von rund 4.000 € als außergewöhnliche Belastungen steuermindernd geltend.

Zwischen dem Finanzamt und der Steuerpflichtigen kam es zum Streit über die steuerliche Behandlung des Sterbegeldes und den Ansatz der Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastungen. Denn das Finanzamt stufte das Sterbegeld als steuerpflichtige Ersatzleistung (Versorgungsbezug) ein und behandelte die Zahlung nach Abzug des Werbungskostenpauschbetrags und des Versorgungsfreibetrags als steuerpflichtige Einkünfte der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit. Die von der Steuerpflichtigen geltend gemachten Beerdigungskosten ließ das Finanzamt wegen einer Anrechnung des diese Kosten übersteigenden Sterbegeldes nicht zum Abzug als außergewöhnliche Belastungen zu.

Damit wollte sich die Steuerpflichtige nicht zufriedengeben und erhob daher Klage vor dem Finanzgericht (FG) Düsseldorf. Das Gericht folgte der Rechtsauffassung des Finanzamtes nur zum Teil. Der steuerlichen Einordnung des Sterbegeldes als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit stimmte es zu. Dagegen lehnte es die Nicht-Berücksichtigung der Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastungen ab und ließ diese – lediglich gekürzt um den Versorgungsfreibetrag – zum Abzug zu.

Die daraufhin vom Finanzamt eingelegte Revision wurde vom Bundesfinanzhof als unbegründet zurückgewiesen (Beschluss vom 15.06.2023 – VI R 33/20).

Kindergeld für Stiefkind nach Trennung

Wiederaufnahme des Kindes in den Haushalt

Ein gleichgeschlechtliches Paar lebte in einem gemeinsamen Haushalt. Es bestand eine eingetragene Lebenspartnerschaft, die steuerlich einer Ehegemeinschaft gleichgestellt ist. Im Haushalt wohnten auch die leiblichen Kinder beider Frauen. Durch die Eintragung der Lebenspartnerschaft wurden die leiblichen Kinder jeweils Stiefkinder der anderen Frau. Nach einigen Jahren trennten sich die Frauen. Eine der Frauen zog mit ihren leiblichen Kindern aus.

Einige Zeit später zog ein Kind wieder in den Haushalt der Stiefmutter. Dort lebte es dann ohne die leiblichen Eltern. Die Stiefmutter beantragte nach dem Wiedereinzug des (Stief-)Kindes für dieses Kindergeld. Die Familienkasse lehnte den Antrag ab. Die Begründung: Das Stiefkind war nach der Scheidung der beiden Frauen nicht im Haushalt seiner Stiefmutter verblieben. Dadurch sei das Stiefkindverhältnis aufgelöst worden. Die Wiederaufnahme des Kindes in den Haushalt begründe auch kein neues Stiefkindverhältnis.

Mit dieser Entscheidung gab sich die Antragstellerin nicht zufrieden. Sie reichte eine Klage gegen die Familienkasse ein und forderte von dieser das ihr vermeintlich für das Kind ihrer ehemaligen Lebenspartnerin zustehende Kindergeld. Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg gab der Klage statt, denn es legte die steuerlichen Vorschriften so aus, dass die leiblichen Kinder eines verstorbenen oder geschiedenen Ehepartners bzw. Lebenspartners auch weiterhin als Stiefkinder des anderen Ehegatten bzw. Lebenspartners anzusehen sind, und zwar unabhängig davon, ob sie durchgehend im Haushalt des Stiefelternteils leben.

Für eine solche Auslegung sprechen nach Ansicht des Gerichts auch die gesetzlichen Regelungen des Bürgerlichen Gesetzbuches (Gerichtsbescheid vom 04.08.2023 – 13 K 254/23).

Impressum

Der Inhalt der STEUERNACHRICHTEN LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT ist nach genauen Recherchen sorgfältig verfasst worden, eine Haftung für die Richtigkeit und Vollständigkeit ist jedoch ausgeschlossen.

Herausgeber: Hauptverband der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen (HLBS) e.V.

Redaktion: Dipl.-Kfm. Michael Clauß
HLBS GmbH · Engeldamm 70 · 10179 Berlin · E-Mail: verlag@hlbs.de · Internet: www.hlbs.de

Fotonachweis: S.1 ValeryBoyarsky, S. 3 dzika_mrowka, S. 4 Canetti, S. 7 A-Tom, S. 9 undefined undefined, S. 10 kontrast-fotodesign (alle iStock.com by Getty Images)

Layout/Satz: Friederike Munde · Münster · Druck: Köllen Druck- und Verlagsgesellschaft mbH · Bonn

Die STEUERNACHRICHTEN LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT erscheinen viermal im Jahr (einmal pro Quartal).