

STEUER- UND WIRTSCHAFTSNACHRICHTEN

der landwirtschaftlichen Buchstellen

Inhalt

Obstanbau in der EU	1
Abgrenzung gewerbliche und landwirtschaftliche Tierhaltung einer Tierhaltungsgemeinschaft.....	2
Margenbesteuerung bei Überlassung von Ferienwohnungen.....	3
Pensionszahlung an beherrschender Gesellschafter bei gleichzeitiger Geschäftsführertätigkeit	4
Anzahlung auf ein Blockheizkraftwerk.....	4
Überhöhtes Entgelt als umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage.....	5
Vorsteuerabzug aus Maklerprovisionen	6
Übertragung des Betriebsgrundstücks auf die bisherige Organgesellschaft	7
Grunderwerbsteuer:	9
Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen.....	9
Verkauf von Backwaren und Fast-Food zum Verzehr an Ort und Stelle.....	10
Beginn der Herstellung bei Verlängerung der Reinvestitionsfrist	10
Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags erhöht nicht das Kapitalkonto des Kommanditisten...	11
Steuerfreiheit eines anteiligen Veräußerungserlöses bei Unterbeteiligung.....	12

Obstanbau in der EU

Ein Drittel der Anbaufläche für Obst in der EU liegt in Spanien. Damit war das Land der flächenmäßig größte Obstproduzent im Jahr 2017.

Auf Platz zwei folgen Italien (22 Prozent) und Polen (13 Prozent). Somit vereinen Spanien, Italien und Polen zwei Drittel der Obstanbau-Flächen auf sich. Das geht aus einer Erhebung von Eurostat hervor. Verglichen mit der landwirtschaftlich genutzten Fläche in der EU (173 Millionen Hektar im Jahr 2016) macht der Obstanbau rund ein Prozent aus. Die größten Anbaugelände für Äpfel (34 Prozent der gesamten Obstanbau-Fläche) liegen in Polen. Deutschland kommt mit rund sieben Prozent auf Platz fünf. Bei Birnen führt Italien (29 Prozent). Spanien hat die größten Anbaugelände für Orangen (53 Prozent), kleine Zitrusfrüchte (72 Prozent, vornehmlich Clementinen), Pfirsiche (41 Prozent), Aprikosen (32 Prozent) und Zitronen (65 Prozent).

Abgrenzung gewerbliche und landwirtschaftliche Tierhaltung einer Tierhaltungsgemeinschaft

Ein laufend zu führendes Verzeichnis i.S.d. § 51a Abs. 1 Satz 2 Bewertungsgesetz (BewG) muss nicht zeitnah, sondern lediglich fortlaufend erstellt werden – so die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 3.7.2019 – VI R 49/16. Auch ein im Rahmen der Außenprüfung nachträglich erstelltes Verzeichnis kann daher den gesetzlichen Anforderungen genügen.

Im Rahmen einer Außenprüfung bei einer GbR (Klägerin), die kleine Ferkel (bis 6 kg) erwarb, sie aufzog und mit einem Lebendgewicht von ca. 30 kg wieder verkaufte, gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass die von der GbR erzielten Einkünfte ab 1.7.2010 nicht mehr als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern als Einkünfte aus gewerblicher Tierhaltung zu qualifizieren seien. Die Begründung: Sind Landwirte an mehreren Tierhaltungsgemeinschaften beteiligt, so seien gemäß der Verfügung der OFD Niedersachsen vom 10.10.2013 – S 3121-8-St 286 die von ihnen regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen bei den einzelnen Gemeinschaften jeweils nur in dem Umfang zu berücksichtigen, der dem Verhältnis der auf die Gemeinschaft übertragenen Vieheinheiten zur Gesamtzahl der sich aus den regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen ergebenden Möglichkeiten zur landwirtschaftlichen Tiererzeugung entspreche. Daher bewertete der Prüfer die veräußerten Tiere entsprechend R 13.2 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStR 2008.

Während der Einspruch erfolglos blieb, gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt.

Der BFH hielt die Revision des Finanzamts für begründet, hob die Vorentscheidung auf und verwies die Sache an das FG zurück.

Das FG sei zu Recht davon ausgegangen, dass die formellen Nachweisanforderungen an das laufend zu führende Verzeichnis erfüllt sind. Innerhalb desselben Gesetzes ist eine einheitliche Auslegung von Grundbegriffen des Einkommensteuerrechts geboten. Nach Auffassung des Senats ist aus Gründen der Rechtsklarheit und damit der Rechtssicherheit aber auch eine in verschiedenen Gesetzen gleichlautend verwendete Formulierung (wie die des „besonderen, laufend zu führenden Verzeichnisses“ in § 7a Abs. 8 Satz 1 EStG und § 51a Abs. 1 Satz 2 BewG) nach Möglichkeit einheitlich auszulegen. Dementsprechend geht der Senat für § 51a Abs. 1 Satz 2 BewG davon aus, dass „laufend“ nicht „zeitnah“ bedeutet.

Das FG ist indes zu Unrecht davon ausgegangen, dass die von der Klägerin in den Streitjahren erzeugten Tiere nach den sich aus R 13.2 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStR 2008 ergebenden Schlüsseln umzurechnen sind. Für die Umrechnung in Vieheinheiten (VE) ist vielmehr die Anlage 1 zum Bewertungsgesetz in der in den Streitjahren geltenden Fassung maßgebend. Der Finanzverwaltung steht es wegen der Gesetzesbindung nicht zu, durch Verwaltungsvorschriften davon abweichende Umrechnungsschlüssel vorzugeben.

Anders als R 13.2 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStR 2008 unterschied die Anlage 1 zum BewG in der damaligen Fassung lediglich zwischen Ferkeln (0,02 VE) und Läufern (0,06 VE) sowie Zucht- und Mastschweinen (0,33 bzw. 0,16 VE).

Da die von der Klägerin erzeugten Tiere das Gewicht von 20 kg und damit das Ferkelstadium überschritten und nicht als Zucht- oder Mastschwein einzugruppiert waren, waren diese unter Berücksichtigung der Vieheinheiten für die zugekauften Ferkel bei Anwendung der Anlage 1 zum BewG durchgängig mit 0,04 VE zu bewerten.

Das FG wird im zweiten Rechtsgang zunächst die von der Klägerin in den Streitjahren erzeugten Vieheinheiten festzustellen und sodann auf dieser Grundlage zu prüfen haben, ob die von der Klägerin erzeugten Vieheinheiten die Grenzen des § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und b BewG in den Streitjahren nicht nachhaltig überschritten haben.

Margenbesteuerung bei Überlassung von Ferienwohnungen

Die Überlassung der von anderen Unternehmen angemieteten Ferienwohnungen unterliegt auch dann der Margenbesteuerung nach § 25 Umsatzsteuergesetz (UStG), wenn darüber hinaus lediglich als Nebenleistung einzustufende Leistungselemente erbracht werden – so das BFH-Urteil vom 22.8.2019 – V R 12/19.

Der Kläger bot im Rahmen seines Einzelunternehmens in Italien belegene Urlaubsunterkünfte an. Dabei buchte er die in einem Prospekt angebotenen Unterkünfte überwiegend erst bei Bedarf. Die Kunden entrichteten die Mieten an den Kläger. Dieser leitete sie an die Eigentümer und Vermieter der Unterkünfte weiter und zog hiervon seine „Provision“ ab. Diese behandelte er als steuerfreien Umsatz, da er davon ausging, dass er lediglich als Vermittler für die Wohnungseigentümer in Italien tätig sei. Nach einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Umsätze als Reiseleistungen i.S. des § 25 Abs. 1 UStG der Umsatzsteuer zu unterwerfen seien. Das Finanzamt erließ geänderte USt-Bescheide für die Streitjahre 2004 bis 2006. Nach erfolglosem Einspruch erhob der Kläger Klage, weil er die entsprechenden Unterkünfte lediglich vermittelt habe. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Der Kläger erbringe gegenüber seinen Kunden Reiseleistungen (§ 25 UStG).

Der Bundesfinanzhof (BFH) hielt die Revision für unbegründet. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die streitigen Umsätze des Klägers steuerbar und steuerpflichtig sind. Mit der Vermietung von angemieteten Ferienwohnungen im eigenen Namen erbrachte der Kläger Reiseleistungen, die der Margenbesteuerung nach § 25 UStG unterliegen.

Eine Reiseleistung i.S. des § 25 Abs. 1 UStG liegt nicht nur bei einem Leistungs-bündel vor, sondern auch dann, wenn der Unternehmer nur eine Leistung – wie im Streitfall – erbringt. Es führt somit nicht zum Ausschluss der Leistungen eines Reiseveranstalters vom Anwendungsbereich des Art. 306 bis 310 MwStSystRL, wenn sich diese darauf beschränken, dem Reisenden lediglich eine Ferienwohnung zur Verfügung zu stellen. Die zwischen den Beteiligten umstrittene Frage, ob es sich bei den zusätzlichen Leistungen des Klägers um wesentliche (selbstständige) Leistungsbestandteile oder lediglich um Nebenleistungen handelt, ist somit für das Vorliegen einer Reiseleistung nicht entscheidungserheblich.

Für die Bestimmung der Leistungen folgt das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich dem Zivilrecht. Im Hinblick darauf, dass eine Vermittlungsleistung ein Handeln in fremdem Namen erfordert, kommt es für die Abgrenzung maßgeblich darauf an, wie der Unternehmer nach außen (gegenüber den Reisenden) auftritt.

Die Entscheidung, ob der Unternehmer eine Leistung in eigener Verantwortung übernimmt oder eine fremde Leistung lediglich vermittelt, ist im Rahmen des zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses nach dem Gesamtbild des Einzelfalls zu treffen.

In Anwendung dieser Grundsätze ist das FG zur Überzeugung gelangt, dass der Kläger gegenüber den Reisenden als Leistender aufgetreten ist und nicht lediglich als Vermittler. Dabei hat es zutreffend darauf abgestellt, dass die Aufmachung des Katalogs der eines klassischen Reiseveranstalters entspricht. Dieser vermittele Kunden den Eindruck, dass der Kläger sein Vertragspartner werde. Das FG berücksichtigte zudem die AGB des Klägers, in denen durchweg der Eindruck vermittelt wird, dass der Kläger der Reiseveranstalter sei. Denn nach Nr. 1 der AGB kommt der Reisevertrag mit dem Kläger zustande. Er behält grundsätzlich den Anspruch auf den Reisepreis, wenn der Reisende die Reiseleistungen ganz oder teilweise nicht in Anspruch nimmt, während er den Anspruch auf den Reisepreis im Falle der Vertragskündigung verliert (Nrn. 6 und 7 der AGB).

Pensionszahlung an beherrschender Gesellschafter bei gleichzeitiger Geschäftsführertätigkeit

Das Finanzgericht Münster (FG) hat mit Urteil vom 25.7.2019 – 10 K 1583/19 K entschieden, dass Pensionszahlungen an einen beherrschenden Gesellschafter, der außerdem als Geschäftsführer tätig ist und hierfür ein Gehalt bezieht, nicht zwingend eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) darstellen.

Der Alleingesellschafter der Klägerin, einer GmbH, war bis zum Jahr 2010 zu deren Geschäftsführer bestellt. Aufgrund seiner Abberufung aus Altersgründen erhielt der Alleingesellschafter auf der Grundlage einer Pensionszusage von der Klägerin monatliche Pensionszahlungen. Ab 2011 wurde der Alleingesellschafter erneut als Geschäftsführer beschäftigt, da die Tätigkeit seiner Nachfolgerin zu Konflikten mit den Auftraggebern geführt habe und zudem die Gefahr von Auftragsverlusten bestand. Seine Vergütung betrug weniger als 10 % der früheren Vergütung. Seine Pensionszahlung erhielt er zusätzlich.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Pensionszahlungen als vGA zu qualifizieren seien und änderte den Körperschaftsteuerbescheid entsprechend. Das FG sah dies anders. Zwar vertrete der Bundesfinanzhof die Auffassung, dass der eigentliche Zweck einer Pensionszusage verfehlt werde, wenn bei fortbestehender entgeltlicher Geschäftsführeranstellung Altersbezüge geleistet würden. Vorliegend sei jedoch der Fremdvergleich als gewahrt anzusehen und die Zahlung des Geschäftsführergehalts neben den Pensionsleistungen nicht als gesellschaftlich veranlasste Vorteilszuwendung einzuordnen. Die erneute Einstellung erfolgte allein im Interesse der GmbH, und das Gehalt habe lediglich Anerkennungscharakter. Das FG hat die Revision zum BFH zugelassen (Az.: I R 41/19).

Anzahlung auf ein Blockheizkraftwerk

Für den Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung kommt es darauf an, dass der Gegenstand der späteren Lieferung aus Sicht des Anzahlenden genau bestimmt ist und die Lieferung daher sicher erscheint. Dies ist die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 17.7.2019 – V R 9/19.

Im zugrundeliegenden Fall bestellte der Kläger im April 2010 bei der G-GmbH die Lieferung eines Blockheizkraftwerks. Sein Auftrag wurde bestätigt, und die GmbH erteilte für den Liefergegenstand eine Vorausrechnung. Zeitgleich meldete der Kläger ein Gewerbe zur Erzeugung erneuerbarer Energien an und entrichtete die geforderte Anzahlung an die GmbH. Der Kläger beabsichtigte zunächst einen Eigenbetrieb der Anlage durch entgeltliche Stromlieferungen. Hierzu schloss er drei Verträge über Stellplatzmiete, Verwaltung und Premiumservice ab. Im Oktober 2010 kündigte er die Verträge und verpachtete nunmehr die Anlage für eine monatliche Pachtzahlung. Für November und Dezember 2010 erhielt der Kläger Pachtzahlungen.

Eine Lieferung der Anlage erfolgte jedoch nicht. Über das Vermögen der GmbH wurde das Insolvenzverfahren eröffnet und mangels Masse eingestellt. Die für die GmbH handelnden Personen wurden wegen gewerbsmäßigen Betrugs und wegen vorsätzlichen Bankrotts zu Lasten der Käufer der Blockheizkraftwerke verurteilt.

Der Kläger machte für 2010 den Vorsteuerabzug aus seiner Anzahlung geltend. Das Finanzamt widersprach. Zu Unrecht – wie der BFH urteilte. Vor allem sei nicht anhand objektiver Umstände erwiesen, dass der Kläger bei der Anzahlung wusste, dass die Bewirkung der für die Anzahlung versprochenen Lieferung unsicher war.

Überhöhtes Entgelt als umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage

Die Beteiligten streiten im Verfahren vor dem Bundesfinanzhof (BFH, Beschluss vom 23.7.2019 – XI B 29/19) darum, ob die Vereinbarung eines überhöhten Preises einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 der Abgabenordnung – AO) bzw. einen Rechtsmissbrauch im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) darstellt.

In dem zugrundeliegenden Fall betrieb eine GmbH Biogasanlagen sowie Blockheizkraftwerke. Die Klägerin erwarb in den Streitjahren (2011 bis 2014) für ihre Biogasanlagen zwischen 36.000 t und 38.000 t Gülle zum Preis von 12,50 Euro bis 13,50 Euro pro Tonne. Sie zahlte den liefernden Landwirten darüber hinaus eine Transportentschädigung in Abhängigkeit von der jeweiligen Entfernung. Die vom jeweiligen Landwirt für die Güllelieferung abzunehmende Menge an Gärresten wurde dem Landwirt zusätzlich mit 0,50 Euro bis 1,50 Euro pro Tonne vergütet.

Die Lieferer waren bis auf eine Ausnahme Gesellschafter der Klägerin. Der Preis der Gülle wurde nach Angaben der Klägerin auf Grundlage des Düngewertes und der Entfernung zum Lieferort ermittelt. Zu Beginn der Güllieferungen sei ein Preis in Höhe von 7 Euro pro Tonne Gülle angeboten worden.

Dieser Preis habe jedoch die Rücknahmepflicht einer entsprechenden Menge Gärsubstrats beinhaltet.

Viele Landwirte hätten deshalb zunächst keine Gülle angeboten, da sie über kein Gärrestelager verfügten, weshalb die Biogasanlagen Probleme gehabt hätten, ausreichend Gülle einzukaufen. Daher sei der Preis auf 12 Euro pro Tonne angehoben worden.

Die Klägerin hat hierzu ein Protokoll ihrer Verwaltungsratssitzung vorgelegt, aus dem der einstimmige Beschluss des Verwaltungsrats über die Erhöhung der Vergütung hervorgeht, wobei ausschlaggebend die zögerliche Anfuhr der Gülle nach Plan besonders in den Arbeitsspitzen auf den Betrieben sei. Ferner habe die Fütterung der Biogasanlagen mit mindestens 30 % an Gülle notwendig ununterbrochen gewährleistet sein müssen, um den sogenannten Güllebonus nach dem Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien zu erhalten.

Das Finanzamt nahm nach Durchführung einer Außenprüfung an, dass die für die Gülle gezahlten Preise deutlich überhöht seien. Bereits im Jahr 2011 seien auf dem Güllemarkt Preise um 3 Euro pro Tonne üblich gewesen. Auch die Nähe der Anbieter zur Biogasanlage sei kein nachvollziehbarer Grund für die so stark vom Marktwert abweichenden Preise. Die Preisgestaltung sei im Sinne des § 42 AO rechtsmissbräuchlich und letztlich allein aus steuerlichen Motiven gewählt worden, da dem Vorsteuerabzug auf Seiten der Klägerin keine Zahlungsverpflichtung auf Seiten der liefernden Landwirte gegenübergestanden habe, weil (und soweit) diese ihre Umsätze nach § 24 Umsatzsteuergesetz versteuert hätten. Das Finanzamt kürzte daher die in den Gutschriften mit 10,7 % ausgewiesenen Vorsteuern um 75 % und erkannte damit einen Güllepreis von durchschnittlich lediglich ca. 3 Euro pro Tonne an.

Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem Urteil vom 7.3.2019 – 11 K 23/18 statt. Das Gericht führte aus, dass, auch wenn die Gegenleistung im Verhältnis zum allgemeinen Marktpreis weit überhöht sei, sie nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs das Entgelt darstelle.

Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts liege nicht vor. Für die Erhöhung des Entgelts für die Gülle gibt es einen nachvollziehbaren wirtschaftlichen Grund. Dass die interne Ausschreibung der Güllmengen nach der Preiserhöhung unter Beibehaltung der bisherigen Lieferquoten stattfand, sei kein Grund, die Angaben der Klägerin als Schutzbehauptung zu werten. Der BFH folgte dieser Auffassung.

Vorsteuerabzug aus Maklerprovisionen

Beauftragt ein nach seiner Unternehmenstätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigtes Unternehmen Makler für die Wohnungssuche von Angestellten, kann es hierfür den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 6.6.2019 – V R 18/18 zum Vorsteuerabzug aus Maklerleistungen für die Wohnungssuche von Angestellten entschieden, die aufgrund einer konzerninternen Funktionsverlagerung aus dem Ausland an den Standort einer Konzerngesellschaft in das Inland versetzt wurden.

Klägerin in diesem Fall war eine neu gegründete Gesellschaft, die einem international tätigen Konzern angehörte. Aufgrund einer konzerninternen Funktionsverlagerung wurden im Ausland tätige Mitarbeiter an den Standort der Klägerin in das Inland versetzt. Dabei wurde den Mitarbeitern zugesagt, Umzugskosten zu übernehmen. Insbesondere sollten sie bei der Suche nach einer Wohnung oder einem Haus unterstützt werden.

Dementsprechend zahlte die Klägerin im Streitjahr 2013 für Angestellte, die von anderen Konzerngesellschaften zu ihr wechselten und umzogen, Maklerprovisionen aus ihr erteilten Rechnungen.

Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass die Kostenübernahme arbeitsvertraglich vereinbart gewesen sei, weshalb es sich um einen tauschähnlichen Umsatz gehandelt habe. Bemessungsgrundlage sei der gemeine Wert der Gegenleistung, sodass die Umsätze zum Regelsteuersatz für die Voranmeldungszeiträume Juli bis Oktober 2013 erhöht wurden. Gegen diese Entscheidung wehrte sich die Klägerin und bekam Recht.

Sowohl die Vorinstanz als auch der BFH folgten der Auffassung der Klägerin. Die Entscheidung wurde damit begründet, dass im Streitfall im Verhältnis zu den zu ihr versetzten Arbeitnehmern kein tauschähnlicher Umsatz vorliege, da durch die Vorteilsgewährung überhaupt erst die Voraussetzungen dafür geschaffen wurden, dass Arbeitsleistungen erbracht werden konnten. Zum tauschähnlichen Umsatz zwischen Unternehmer und Arbeitnehmer hat der BFH bereits entschieden, dass die Überlassung eines Firmenwagens zur Privatnutzung ein untrennbarer Bestandteil der Vergütung von Führungskräften sein kann, ohne dass es darauf ankommt, ob eine Berechnung des Vorteils konkret vereinbart ist (dazu BFH, Urteil vom 10.6.1999 – V R 87/98).

Entscheidend ist, ob die Pkw-Überlassung bei Würdigung der Umstände des Einzelfalls als (üblicher) Vergütungsbestandteil anzusehen ist. Der bloße Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis genügt nicht. Die einkommensteuerrechtliche Beurteilung ist zudem ohne Bedeutung.

Im Streitfall ist ohne Verstoß gegen diese Maßstäbe ein tauschähnlicher Umsatz zu verneinen. Bei der gewählten Konstellation sollte die Kostenübernahme Konzernangestellte veranlassen, unter Inkaufnahme von erheblichen persönlichen Veränderungen, Aufgaben bei der Klägerin an einem neuen Standort zu übernehmen. Damit sollten durch eine einmalige Vorteilsgewährung die Voraussetzungen dafür geschaffen werden, dass Arbeitsleistungen erbracht werden konnten, ohne dass diese Vorteilsgewährung als Gegenleistung für die spätere Arbeitsleistung anzusehen ist. Besondere Umstände, die eine abweichende Würdigung rechtfertigen könnten, lagen nicht vor. Insbesondere hatte die Höhe der übernommenen Umzugskosten keinen Einfluss auf die Höhe des Gehalts.

Auch habe die Höhe der übernommenen Umzugskosten die Höhe des Gehalts nicht beeinflusst. Eine Entnahme verneinte der BFH, da von einem vorrangigen Interesse der Klägerin auszugehen sei, erfahrene Mitarbeiter des Konzerns unabhängig von deren bisherigem Arbeits- und Wohnort für den Aufbau der Klägerin als neuem Konzerndienstleister an ihren Unternehmensstandort zu holen.

Übertragung des Betriebsgrundstücks auf die bisherige Organgesellschaft

Der Bundesfinanzhof (BFH) entschied mit Urteil vom 26.6.2019 – XI R 3/17:

Überträgt die frühere Organträgerin ein ihr gehörendes Grundstück im Rahmen der Beendigung der Organshaft auf die frühere Organgesellschaft als Erwerberin, liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung vor, wenn die Erwerberin die unternehmerische Tätigkeit des Organkreises fortführt und das übertragene Grundstück ein Teilvermögen i.S. des Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL) ist.

Gesellschafter der GbR (Klägerin) waren die Eheleute P und R, die auch an der H-GmbH zu 100 % beteiligt waren. Die GbR, die im Maschinen- und Anlagenbau tätig war, verpachtete der H-GmbH ein Grundstück. Die GbR und das Finanzamt gingen von einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft aus. Die Umsätze der H-GmbH wurden der Klägerin zugerechnet; ferner wurde die Verpachtung des Betriebsgrundstücks als nicht steuerbarer Innenumsatz behandelt. Im Februar 2005 gründeten P und R die H-Beteiligungs-GmbH, in die sie 99 % der Anteile an der H-GmbH einbrachten. Ferner wurde u.a. vertraglich vereinbart, das verpachtete Betriebsgrundstück an die H-GmbH zu verkaufen.

In der USt-Erklärung für 2005 bezog die GbR die Umsätze der H-GmbH (infolge der Organschaft) ein.

Nach einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass der Verkauf des Betriebsgrundstücks mangels Option nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei sei und daher eine Vorsteuerberichtigung für die Vorsteuern aus den Erhaltungsaufwendungen der vergangenen 10 Jahre auslöse. Eine Geschäftsveräußerung liege nicht vor; es habe nur die Einzelveräußerung eines Grundstücks stattgefunden.

Der Einspruch blieb erfolglos. Die Klage vor dem Finanzgericht Rheinland (FG) wurde abgewiesen. Der BFH hob die Vorentscheidung auf. Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist nach § 15a Abs. 6a UStG a.F. nicht vorzunehmen, weil das übertragene Betriebsgrundstück ein Teilvermögen bildet, mit dem die Erwerberin dieses Produktionsunternehmen fortführen konnte. Das FG hat zu Unrecht angenommen, die Klägerin habe ein Vermietungsunternehmen betrieben, das die Erwerberin nicht habe fortführen können. Für die Frage, ob eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen ist, ist entscheidend, ob die Übertragung des Betriebsgrundstücks eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG, Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) ist.

Im Streitfall findet § 15a UStG a.F. Anwendung; denn der zum 1.1.2005 in Kraft getretene § 15a ist gemäß § 27 Abs. 11 UStG nur auf Vorsteuerbeträge anzuwenden, deren zugrundeliegende Umsätze erst nach dem 31.12.2004 ausgeführt wurden. Hieran fehlt es im Streitfall, denn die Klägerin hat die Eingangsleistungen zur Errichtung des Geschäftshauses in den Jahren 1999 bis 2003 bezogen. Bei einer Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG) hingegen wird nach § 15a Abs. 6a Satz 1 UStG a.F. (jetzt: § 15a Abs. 10 UStG) der für das Wirtschaftsgut maßgebliche Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen. Dadurch werden Geschäftsveräußerungen i.S. von § 1 Abs. 1a UStG von einer Berichtigung nach § 15a UStG angenommen.

Bei einer Geschäftsveräußerung muss ein Gesamt- oder „Teilvermögen“ übertragen werden. Teilvermögen bezieht sich auf Bestandteile eines Unternehmens, die zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ausreichen. Eine Geschäftsveräußerung kann daher auch bei Übereignung nur eines Gegenstandes erfüllt sein, wenn dieser Gegenstand die unternehmerische Tätigkeit ausmacht. Der Erwerber muss außerdem beabsichtigen, den übertragenen Unternehmensteil weiter zu führen. Im Streitfall hat die Erwerberin die unternehmerische Tätigkeit der Klägerin fortgeführt.

Gründerwerbsteuer: Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen

Wird ein Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 Gründerwerbsteuergesetz (GrEStG) zwar innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer rückgängig gemacht, war er aber nicht ordnungsgemäß angezeigt worden, schließt § 16 Abs. 5 GrEStG den Anspruch auf Nichtfestsetzung der Steuer oder Aufhebung der Steuerfestsetzung aus. Sofern nach § 17 Abs. 2, 3 GrEStG eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vorzunehmen ist, ist der Erwerbsvorgang gegenüber dem dafür zuständigen Finanzamt anzuzeigen. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 22.5.2019 – II R 24/16 entschieden.

Vorliegend ging es um den Erwerb von Anteilen anderer Gesellschafter durch notariell beurkundeten Vertrag. Dieser erfüllt nach den Ausführungen des BFH den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG.

Danach unterliegt ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft begründet, der Gründerwerbsteuer, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein vereinigt werden würden. Mit dem Anteilserwerb wird gründerwerbsteuerrechtlich derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen.

Erwirbt der Veräußerer das Eigentum an dem veräußerten Grundstück zurück, wird nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG auf Antrag (Anzeigepflicht) sowohl für den Rückerwerb als auch für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang die Steuer nicht festgesetzt oder die Steuerfestsetzung aufgehoben, wenn der Rückerwerb innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang stattfindet.

Dieser Anzeigepflicht muss der Steuerschuldner jedoch innerhalb von zwei Wochen nachkommen. Soweit eine Anzeigepflicht sowohl den Steuerschuldner nach § 18 GrEStG als auch den Notar nach § 19 GrEStG trifft, reicht es für § 16 Abs. 5 GrEStG aus, wenn einer der Anzeigeverpflichteten seiner Anzeigepflicht ordnungsgemäß nachkommt (dazu siehe zum Beispiel BFH, Urteil vom 18.4.2012 – II R 51/11, BStBl. II 2013, 830, Rz. 24, und BFH, Urteil vom 3.3.2015 – II R 30/13, BStBl. II 2015, 777, Rz. 23).

Gemäß § 18 Abs. 5 GrEStG und § 19 Abs. 4 GrEStG ist die Anzeige in den Fällen des § 17 Abs. 2 und 3 GrEStG an das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt zu richten. Die Anzeige muss grundsätzlich an die Gründerwerbsteuerstelle des zuständigen Finanzamts übermittelt werden oder sich zumindest nach ihrem Inhalt eindeutig an die Gründerwerbsteuerstelle richten. Dazu ist erforderlich, dass die Anzeige als eine solche nach dem GrEStG gekennzeichnet ist und ihrem Inhalt nach ohne weitere Sachprüfung, vor allem ohne dass es insoweit einer näheren Aufklärung über den Anlass der Anzeige und ihre gründerwerbsteuerrechtliche Relevanz bedürfte, an die Gründerwerbsteuerstelle weiterzuleiten ist.

Im vorliegenden Fall hatten weder der Kläger noch der Notar dem für die gesonderte Feststellung zuständigen Finanzamt die Anteilsvereinigung rechtzeitig angezeigt.

Nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG war das Finanzamt für die gesonderte Feststellung zuständig, denn in dessen für die Verwaltung der Grunderwerbsteuer maßgeblichem Zuständigkeitsbereich lag im Zeitpunkt der Anteilsvereinigung die Geschäftsleitung der Gesellschaft. Die Anzeige gegenüber den Finanzämtern, in deren Bezirk die Grundstücke belegen sind, reichte zur Erfüllung der Anzeigepflicht nicht aus, da die §§ 18 und 19 GrEStG ausdrücklich eine Anzeige gegenüber dem zuständigen Finanzamt verlangen.

Verkauf von Backwaren und Fast-Food zum Verzehr an Ort und Stelle

Mit Urteil vom 3.9.2019 – 15 K 2553/16 U hat das Finanzgericht Münster (FG) entschieden, dass in Bäckereifilialen, die in Supermärkte integriert sind, zum Verzehr an Ort und Stelle angebotene Backwaren dem vollen Umsatzsteuersatz unterliegen, wenn hierfür Mobiliar und Geschirr zur Verfügung gestellt werden.

Vorliegend ging es um Konditoreien und Cafés, die sich zum größten Teil in nicht abgetrennten Eingangsbereichen von Lebensmittelmärkten befinden. Die Backwaren werden über den Ladentresen verkauft. Die Kunden können zum Verzehr die teilweise mit Tischdecken und Blumenschmuck versehenen Tische nutzen, müssen aber das Geschirr selbst abräumen. Während das Finanzamt diese Umsätze dem Regelsteuersatz unterwarf, meinte die Klägerin, dass es sich mangels Kellnerservice und Beratung nicht um Restaurationsumsätze handele.

Zudem habe das Mobiliar auch von Besuchern der Supermärkte zum bloßen Verweilen genutzt werden können.

Das FG hat die Umsätze nicht als begünstigte Lebensmittellieferungen, sondern als dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistungen behandelt, da nicht nur Backwaren verkauft, sondern zusätzliche Dienstleistungen erbracht würden, indem für den Verzehr teilweise mit Dekoration versehene Tische und Sitzmöglichkeiten sowie Geschirr zur Verfügung gestellt und das Mobiliar und das Geschirr auch gereinigt werde. Hierbei habe es sich nicht um bloß behelfsmäßige Verzehrvorrichtungen gehandelt. Das FG ist dabei davon ausgegangen, dass das Mobiliar nach den objektiven Gegebenheiten ausschließlich zur Nutzung durch die Kunden der Bäckereifilialen bestimmt gewesen sei. Die Revision ist beim BFH unter dem Aktenzeichen XI R 25/19 anhängig.

Beginn der Herstellung bei Verlängerung der Reinvestitionsfrist

Im Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 9.7.2019 – X R 7/17 ging es um den Beginn der Herstellung bei der Verlängerung der Reinvestitionsfrist.

Nach § 6b Abs. 3 Satz 3 Einkommensteuergesetz (EStG – Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter; sog. § 6b-Rücklage) kann die steuerpflichtige Aufdeckung stiller Reserven bei Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter, vor allem Grund und Boden sowie Gebäude, verhindert werden.

In einem solchen Fall können stille Reserven auf andere neu angeschaffte Ersatzwirtschaftsgüter übertragen werden. Im Normalfall beträgt diese Reinvestitionsfrist vier Jahre. Diese Frist kann sich bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre verlängern, sofern mit der Herstellung – zum Beispiel eines Gebäudes – vor dem Ende des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist.

Der BFH hat nun entschieden, dass der Herstellungsbeginn i.S.d. § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG anzunehmen ist, wenn das Investitionsvorhaben „ins Werk gesetzt“ wird. Dies kann auch vor den eigentlichen Bauarbeiten liegen. Jedoch sind reine Vorbereitungsarbeiten in der Entwurfsphase nicht ausreichend, um von dem Beginn der Herstellung nach § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG ausgehen zu können.

Ein sicheres Indiz für einen Herstellungsbeginn ist die Stellung des Bauantrags. Es genügt allerdings nicht, dass (erste) Herstellungskosten im Zusammenhang mit dem späteren Objekt entstehen, die zu aktivieren sind. Denn die Begriffe „Herstellungskosten i.S.d. § 6 EStG“ und „Herstellungsbeginn i.S.d. § 6b EStG“ sind nicht deckungsgleich; sie verfolgen unterschiedliche Ziele.

Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags erhöht nicht das Kapitalkonto des Kommanditisten

Das Finanzgericht Münster (FG) hat mit Urteil vom 14.8.2019 – 13 K 2320/15 F klargestellt, dass die gewinnerhöhende Hinzurechnung eines Investitionsabzugsbetrags (IAB) gem. § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG 2008 als außerbilanzielle Korrektur nicht in die Berechnung des nach der Kapitalkontenentwicklung und der Kapitalveränderung maßgebenden Verlustes einbezogen wird und sich somit nicht auf die Feststellung des verrechenbaren Verlustes gem. § 15a Abs. 4 EStG auswirkt.

Der Kläger war mit einem Kommanditanteil in Höhe von 10.000 € alleiniger Kommanditist einer KG, die für die künftige Anschaffung verschiedener Wirtschaftsgüter einen IAB nach § 7g Abs. 1 EStG gebildet hatte. Im Folgejahr 2008 erwarb sie einige dieser Wirtschaftsgüter und rechnete insoweit den IAB außerhalb der Bilanz über 94.000 € gewinnerhöhend dazu. Hierbei handelte es sich um den Teil des im Jahr 2007 in Anspruch genommenen IAB, der auf die im Jahr 2008 angeschafften Wirtschaftsgüter entfiel. Der sich danach ergebende Verlust der KG entfiel auf den Kläger.

Das Finanzamt stellte den erklärten Verlust jedoch nicht als ausgleichsfähig fest, da der Hinzurechnungsbetrag das Kapitalkonto des Kommanditisten nicht erhöhe und sich deshalb ein negatives Kapitalkonto des Klägers ergebe. Das Finanzamt wies den Einspruch als unbegründet zurück. Der außerbilanziell hinzugerechnete IAB sei nicht rechtlicher Bestandteil des Kapitalkontos und daher bei der Anwendung des § 15a EStG nicht zu berücksichtigen.

Zur Begründung seiner Klage machte der Kläger geltend, entgegen der Auffassung des Beklagten sei die außerbilanzielle Hinzurechnung des IAB auch bei der Anwendung von § 15a EStG kapitalerhöhend zu berücksichtigen.

Dies folge daraus, dass gemäß § 7g Abs. 7 EStG bei Personengesellschaften die Gesellschaft an die Stelle des Steuerpflichtigen trete. Für die Mitunternehmerschaft werde der Gewinn nach § 2 Abs. 2 EStG in Verbindung mit § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG im Wege einer zweistufigen Gewinnermittlung und unter Anwendung einer korrespondierenden Bilanzierung ermittelt. Daraus ergebe sich, dass auch außerbilanzielle Korrekturen Einfluss auf das Ergebnis der Personengesellschaft hätten.

Das Finanzgericht hielt die Klage für unbegründet. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist unter dem Anteil am Verlust der KG nur der Verlustanteil zu verstehen, der sich aus der Steuerbilanz der Gesellschaft einschließlich einer eventuellen Ergänzungsbilanz ergibt. Aufwand und Ertrag des in Sonderbilanzen ausgewiesenen aktiven und passiven Sonderbetriebsvermögens sowie die sonstigen Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 2. Halbsatz EStG bleiben bei der Ermittlung des Anteils am Verlust außer Betracht. Nach diesen Grundsätzen war bei der Bestimmung des Kapitalkontos des Klägers im Sinne von § 15a EStG mangels vorhandener Ergänzungsbilanzen nur die Gesamthandsbilanz zu berücksichtigen. In dieser war für den Kläger zum 1.1.2008 ein Kapital in Höhe von 10.000 € ausgewiesen.

Entgegen der Ansicht des Klägers ist auch nicht davon auszugehen, dass durch die fehlende Auswirkung des Hinzurechnungsbetrags nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG auf das Kapitalkonto der Regelungszweck von § 7g EStG verfehlt wird, die Investitions- und Innovationskraft kleiner und mittlerer Betriebe dadurch zu stärken, dass Abschreibungspotenzial in ein Wirtschaftsjahr vor der Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsgutes verlagert wird.

Eine Saldierung von nach § 15a Abs. 1 EStG nicht ausgleichsfähigen Verlusten mit dem Hinzurechnungsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG erscheint auch verfassungsrechtlich nicht geboten (Revision beim BFH – IV R 26/19).

Steuerfreiheit eines anteiligen Veräußerungserlöses bei Unterbeteiligung

Der aus einem Unter-Unterbeteiligungsvertrag resultierende Anteil an dem Erlös aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen bleibt nicht gemäß § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz.

Ferner führt der Verzicht auf Gewinnbeteiligungen nicht zu Anschaffungskosten der Beteiligung – so die wesentlichen Leitsätze des Finanzgerichts Münster (FG) in seinem Urteil vom 12.4.2019 – 13 K 1482/16 K, G.

Die Beteiligten streiten sich über die Steuerbarkeit eines Veräußerungsgewinns in 2007. Die D-GmbH (Klägerin) war zum einen direkt und zum anderen durch einen Unter-Unterbeteiligungsvertrag an der H-GmbH beteiligt. Deren Stammkapital hielten zu 94 % die K-GmbH und zu 6 % die Klägerin. Mit Unterbeteiligungsvertrag räumte die K-GmbH der M-GmbH eine Unterbeteiligung (42,55 %) ihrer Beteiligung an der H-GmbH ein. Nach dem Unterbeteiligungsvertrag konnte die K-GmbH die Beteiligung nach freiem Ermessen verwalten. Die Unterbeteiligte übernahm 42,55 % an dem von der K-GmbH für den Erwerb der H-GmbH zu entrichtenden Kaufpreis.

Ebenfalls mit Vertrag vom 30.9.2005 räumte die M-GmbH der Klägerin eine Unterbeteiligung an dem Unterbeteiligungsvertrag zwischen der K-GmbH und der M-GmbH ein.

In dem von der Klägerin ermittelten Bilanzgewinn waren Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen enthalten. Die D-GmbH erklärte, inländische Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG in Höhe von 3.568.125 € seien abzuziehen, wobei 5 % hiervon als nicht abziehbare Ausgaben gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG gelten würden. Das Finanzamt vertrat nach einer Betriebsprüfung die Auffassung, die Vereinnahmung des Erlöses aus dem Unter-Unterbeteiligungsvertrag mit der M-GmbH könne nicht gemäß § 8b Abs. 2 KStG außer Ansatz bleiben, da die Klägerin insoweit nicht wirtschaftliche Eigentümerin der Anteile an der HS-GmbH gewesen sei, da sie nicht die erforderlichen Verwaltungsrechte erlangt habe. Nach erfolglosem Einspruch reichte die D-GmbH Klage ein.

Das Finanzgericht bestätigte die Auffassung des Finanzamtes. Der aus dem Unter-Unterbeteiligungsvertrag resultierende Anteil der Klägerin an dem von der M-GmbH erzielten Erlös aus der Veräußerung der Anteile an der HS-GmbH kann nicht gem. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben.

Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG gehören, bleiben außer Ansatz.

Veräußerungsgewinn i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt. Nachdem die O-AG ihren 94%igen Anteil an der HS-GmbH verkauft hatte, hat die Klägerin aufgrund der Regelung in dem Unter-Unterbeteiligungsvertrag mit der M-GmbH einen Betrag von 2.090.843 € als Anteil an dem von der M-GmbH erzielten Erlös erhalten. Dies entsprach der Höhe ihrer Beteiligung. Dieser Erlös ist nicht zu reduzieren. Insbesondere liegen in Höhe dieses Betrages weder Aufwendungen der Klägerin mit Bezug auf den vereinnahmten Erlös noch Anschaffungskosten i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG für ihre Unterbeteiligung vor. Der Verzicht auf Gewinnbeteiligung führt nicht zu Anschaffungskosten der Beteiligung.

Zur Frage des wirtschaftlichen Eigentums in einem mehrstufigen Unterbeteiligungsverhältnis zu einer Kapitalgesellschaft entschied das FG: Wirtschaftliches Eigentum scheidet aus, wenn in der Konstellation zweigliedriger Unterbeteiligungsgesellschaften der Hauptbeteiligte im Rahmen der Abstimmung innerhalb dieser Gesellschaften über die Ausübung des Stimmrechts in der Gesellschafterversammlung der GmbH das Stimmgewicht des Unterbeteiligten neutralisieren kann.