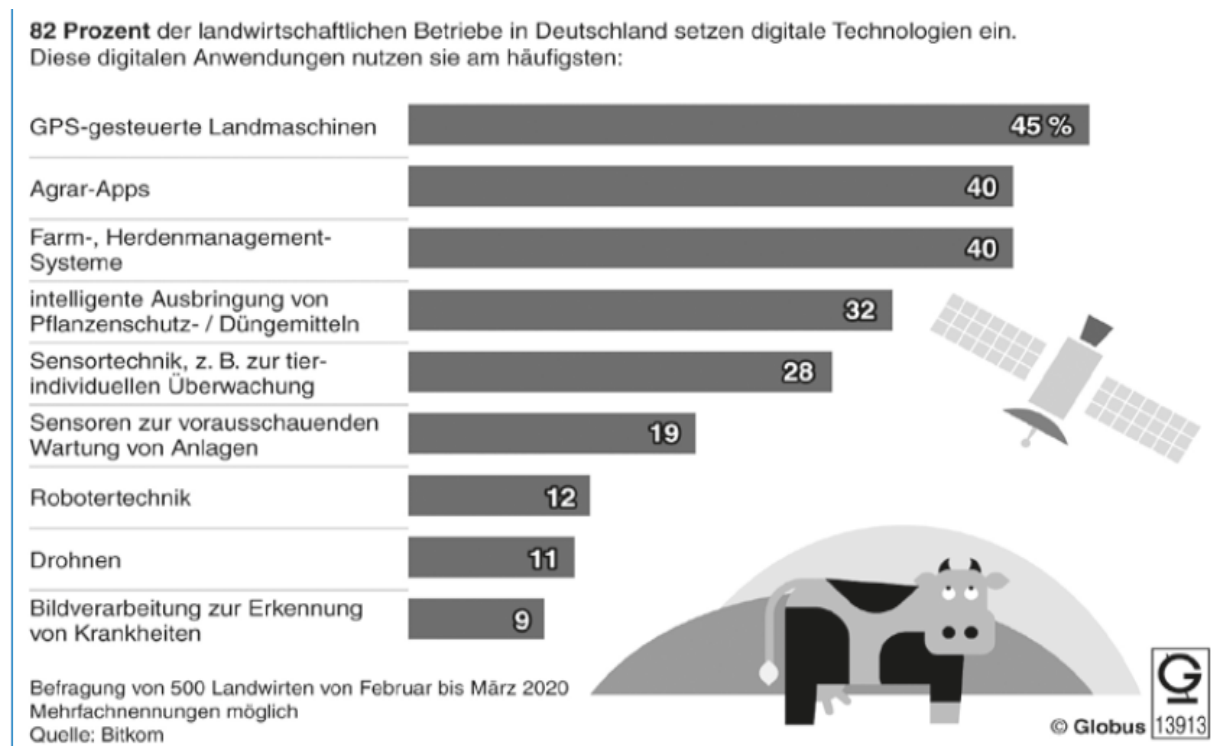


# STEUER- UND WIRTSCHAFTSNACHRICHTEN

## der landwirtschaftlichen Buchstellen (Heft 4/2020)

<b>Inhalt</b>	<b>Seite</b>
Digitale Landwirtschaft .....	1
Zahlung im Zusammenhang mit dem Übergang eines Einspeiserechts nach dem EEG .....	2
Anzahlungen für später nicht gelieferte Blockheizkraftwerke .....	3
Aufgabe eines von Ehegatten betriebenen landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs .....	4
Verlängerung eines Erbbaurechts ist grunderwerbsteuerpflichtig .....	5
Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrags .....	6
Zuschüsse der EU zur Anschaffung von Investitionsgütern als Entgelt von dritter Seite .....	6
Notwendiges Betriebsvermögen bei einem land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetrieb .....	7
Verluste aus dem entschädigungslosen Entzug von Aktien .....	8
Sperrfristverletzung gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG nach Realteilung .....	9
1 %-Regelung: Zur Ermittlung des Entnahmewerts für die private Nutzung eines Betriebs-Pkw .....	10
Herstellung eines Gebäudes, das teilweise vermietet und teilweise veräußert werden soll. ....	11
Widerlegung des Anscheinsbeweises für die Privatnutzung eines Betriebs-Kfz .....	11

## Digitale Landwirtschaft



Auch in der Landwirtschaft gehört die Digitalisierung bei vielen zum Alltag. Acht von zehn landwirtschaftlichen Betrieben in Deutschland setzen digitale Technologien oder Anwendungen ein. Besonders weit verbreitet sind aktuell GPS-gesteuerte Landmaschinen, die von 45 % der Landwirte genutzt werden. 40 % nutzen Agrar-Apps, die den Landwirt mit zahlreichen Daten rund ums Wetter, zu Unwetterwarnungen oder zu Pflanzenschädlingen versorgen.

## Zahlung im Zusammenhang mit dem Übergang eines Einspeiserechts nach dem EEG

In dem Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts (FG) vom 27.11.2019 – 5 K 114/18 zugrundeliegenden Verfahren ging es um die steuerliche Einordnung einer Zahlung in Höhe von 500.000 €, die der Kläger als Eigentümer eines Grundstücks, auf dem durch eine GmbH betriebene Windkraftanlagen standen, anlässlich der Übertragung der Windkraftanlagen an die B-KG für den von ihm erklärten Verzicht auf die Einspeiserechte erhielt. Das FG führte dazu aus, dass das Einspeiserecht aus dem Gesetz folgt und an die Person des Anlagenbetreibers gebunden ist. Dies bedeutet, dass der Anlagenbetreiber der Inhaber des durch den Betrieb einer Windkraftanlage bedingten gesetzlichen Anspruchs auf Einspeisung des erzeugten Stroms aus erneuerbaren Energien in das Netz des Netzbetreibers (Einspeiserecht) ist.

Der Begriff des Betreibers bzw. Anlagenbetreibers war weder im Stromeinspeisungsgesetz noch im Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) 2000 näher bestimmt. Erstmals enthielt § 3 EEG 2004 einen Katalog mit Begriffsbestimmungen und definierte in Absatz 3 den Begriff des Anlagenbetreibers (jetzt § 3 Nr. 2 EEG 2017). Als Anlagenbetreiber sei derjenige zu sehen, der eine Anlage für die Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Energien nutze. Als Nutzer gilt derjenige, der die Kosten und das wirtschaftliche Risiko des Anlagenbetriebs trage und das Recht habe, die Anlage auf eigene Rechnung zur Stromerzeugung zu nutzen.

Im vorliegenden Fall stellte das FG klar, dass die Nutzung der Windkraftanlagen zu keinem Zeitpunkt durch den Kläger erfolgt sei. Der Kläger sei folglich zu keinem Zeitpunkt Inhaber des durch den Betrieb der Windkraftanlagen bedingten gesetzlichen Anspruchs auf Einspeisung des erzeugten Stroms aus erneuerbaren Energien in das Netz des Netzbetreibers gewesen. Das Einspeiserecht habe bei der GmbH als Betreiberin der Anlage gelegen und sei mit dem Übergang der Windkraftanlagen auf die KG übergegangen. Zudem hat das FG klargestellt, dass der Betrag, den der Kläger als Grundstückseigentümer des Standorts der Windkraftanlage, ohne Anlagenbetreiber zu sein, in der unzutreffenden Annahme erhalten habe, er habe vertraglich auf die Anwachsung eines ab spaltbaren, werthaltigen, disponiblen Rechts verzichtet, zu den sonstigen Einkünften gemäß § 22 Nr. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) gehört. Eine sonstige Leistung im Sinne von § 22 Nr. 3 EStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann, und dass um des Entgelts willen und damit in einem Verhältnis von Leistung und Gegenleistung erbracht wird. Die Leistung selbst braucht nicht wirtschaftlicher Art zu sein und kann im Tätigkeitsbereich oder im Bereich der Nutzung des Vermögens liegen. Nicht erforderlich ist die tatsächliche Leistungserbringung oder ein Leistungserfolg oder eine Leistungsabsicht; ausreichend ist das Versprechen bzw. das Inaussichtstellen einer Leistung derart, dass dafür ein Entgelt gezahlt wird, weil der Zahlende mit einer Leistung rechnet.

Der Kläger und die KG seien übereinstimmend davon ausgegangen, dass die GmbH bei Ablauf des Vertrages mit dem Kläger verpflichtet sein würde, die Rechte aus den Verträgen mit dem Netzbetreiber, also auch das Einspeiserecht, kostenfrei auf den Kläger zu übertragen. Die KG sei von der Möglichkeit isoliert handelbarer Einspeiserechte ausgegangen. Die Zahlung der KG stelle sich danach als Gegenleistung für den Verzicht des Klägers auf bestimmte zukünftige auf ihn anwachsende Rechte dar, die den Umfang der möglichen wirtschaftlichen Betätigung der KG eingeschränkt hätten. Das Gericht hat die Revision zugelassen, das Verfahren ist beim BFH unter dem Aktenzeichen VIII R 2/20 anhängig.

## Anzahlungen für später nicht gelieferte Blockheizkraftwerke

Dem Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg (FG) vom 30.1.2020 – 1 K 2617/19 liegt der folgende Sachverhalt zugrunde: Der Kläger ist Insolvenzverwalter einer GmbH, die von 2011 bis 2013 118 Blockheizkraftwerke (BHKW) an diverse Kunden verkaufte. Bis auf einen Kunden entschieden sich die Käufer für eine angebotene Option, bei der für jedes BHKW eine Anzahlung i.H. von 40.000 € zuzüglich 7.600 € Umsatzsteuer zu leisten war. Die Käufer erhielten über die Anzahlung eine Rechnung mit Ausweis der Umsatzsteuer. Der Restbetrag des Kaufpreises von 185.000 € zuzüglich Umsatzsteuer sollte über einen Leasingvertrag finanziert werden. Die BHKW wurden nie ausgeliefert; 2013 wurde die GmbH zahlungsunfähig.

Das Finanzamt ist der Auffassung, dass die vereinnahmten Entgelte aus den Anzahlungen der Umsatzsteuer unterlägen. Deren Rückgängigmachung und somit eine Minderung der Bemessungsgrundlage sei erst dann zulässig, wenn die Anzahlung bzw. das Entgelt zurückgezahlt worden wären. Dies sei nicht der Fall. Der Kläger ist der Meinung, dass es sich vorliegend nicht um eine Rückabwicklung von geleisteten Anzahlungen, sondern um die „Stornierung von Leasingrechnungen“ handle.

Das FG folgte der Meinung des Klägers nicht. Das Finanzamt habe die Umsatzsteuer zutreffend mit 19 % aus den besagten Entgelten errechnet und hiervon den Vorsteuerbetrag abgezogen. Zudem sei der GmbH ein Umsatzsteuererstattungsanspruch durch Verrechnung mit Steuerschulden gewährt worden, der nunmehr vom Finanzamt mit dem Feststellungsbetrag zurückgefordert werde. Der GmbH könne die Unternehmereigenschaft nicht abgesprochen werden. Denn trotz der betrügerischen Absicht und der Errichtung eines Schneeballsystems habe von Anfang an die Absicht bestanden, Einnahmen zu erzielen. Der ausgewiesene Steuerbetrag ist auch nicht wegen der nicht gelieferten BHKW zu berichtigen. Wie sich aus den vorliegenden Anzahlungsrechnungen ergebe, seien die BHKW als Kaufgegenstand jeweils mit Seriennummer identifizierbar bezeichnet worden und der Gesamtpreis ausgewiesen gewesen.

Dass es nicht zur Lieferung der BHKW gekommen sei, sei für die Steuerentstehung irrelevant. Denn sowohl der Vorsteuerabzug aus einer Anzahlungsrechnung beim anzahlenden Kunden als auch die Steuerentstehung beim Anzahlungsempfänger hängen weder davon ab, ob der Anzahlungsempfänger im Zahlungszeitpunkt die Leistung objektiv erbringen kann noch ob er das will. Auf einen nach außen nicht offengelegten, geheimen Vorbehalt des Anzahlungsempfängers komme es somit nicht an. Entscheidend sei nicht die innere Absicht zur Leistungserbringung, sondern nur die gegenüber den anzahlenden Kunden nach außen geäußerte Absicht zur Leistungserbringung. Aus der objektivierten Sicht der anzahlenden Kunden bestand im Zeitpunkt der Anzahlung keine Unsicherheit über den Eintritt des Steuertatbestandes. Das FG führt aus, dass im Streitfall nicht anhand objektiver Umstände erwiesen sei, dass die Kunden der GmbH bei der Anzahlung wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass die Bewirkung der für die Anzahlung versprochenen Leistung unsicher war. Es könne auch nicht von einer missbräuchlichen Gestaltung in einem Umfang ausgegangen werden, der es rechtfertigen würde, die mit den Kunden geschlossenen Verträge als reine Kapitalüberlassung zu qualifizieren. Unter Würdigung der Gesamtumstände sei davon auszugehen, dass sich die Kunden von der GmbH weder wissentlich betrügen ließen noch erkennen konnten, dass die Lieferung der BHKW aufgrund sonstiger Umstände unsicher war, indem sie für die (vermeintlichen) Lieferungen Anzahlungen leisteten. Das Urteil ist rechtskräftig.

## Aufgabe eines von Ehegatten betriebenen landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs

Das Finanzgericht Baden-Württemberg (FG) entschied mit Urteil vom 16.12.2019 – 1 K 135/19 im Fall einer rückwirkend erklärten Aufgabe eines landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs, bei der die Höhe des Aufgabegewinns strittig war. Landwirtehegatten sind Mitunternehmer, solange der landwirtschaftliche Grundbesitz beiden Ehegatten oder jedem Ehegatten im Alleineigentum oder Miteigentum gehört und dessen wirtschaftlicher Erfolg gemeinsam gefördert wird. Zur Ermittlung des Aufgabegewinns ist der gemeine Wert der nicht veräußerten, in das Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter zum Aufgabezeitpunkt zu bestimmen, wobei der Wert für landwirtschaftliche Grundstücke grundsätzlich nach dem Vergleichswertverfahren (§ 15 Abs. 1 ImmoWertV) zu ermitteln ist. Dieser Betrag ist dem Buchwert des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe gegenüberzustellen. Der Unterschied zwischen diesen Werten (abzüglich evtl. Aufgabe- oder Veräußerungskosten) ergibt den Aufgabegewinn. Landwirtschaftliche Aufgabegewinne sind nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) aus der vorzunehmenden zeitanteiligen Aufteilung (der Wirtschaftsjahre auf die Kalenderjahre) auszuscheiden und gegebenenfalls um Freibeträge dem Gewinn des Kalenderjahres als Veranlagungszeitraum hinzuzurechnen, in dem sie entstanden sind.

Die Kläger sind Erben nach den zusammenveranlagten Eheleuten A und B. Die Eheleute waren Eigentümer eines landwirtschaftlichen Betriebs, der seit 1994 verpachtet wurde. Am 9.6.2011 wurde die Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebs rückwirkend zum 15.3.2011 erklärt. Den selbst berechneten Aufgabegewinn erklärten A und B in ihrer Einkommensteuererklärung 2011. Nach einer Außenprüfung erhöhte das Finanzamt den Aufgabegewinn, den es in einem erstmaligen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen „für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts A und B“ vom 20.8.2018 feststellte. A und B erhoben hiergegen verfahrensrechtliche Einwände und bestritten die Höhe des festgestellten Aufgabegewinns.

Das FG Baden-Württemberg hat die Klage abgewiesen. Hier die wichtigsten Punkte aus der Urteilsbegründung: Auch ohne Gesellschaftsvertrag liegt zumindest eine Innen-GbR als Mitunternehmerschaft vor, deren Einkünfte nach §§ 179, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Abgabenordnung (AO) einheitlich und gesondert festzustellen und den beteiligten Ehegatten zuzurechnen sind. Ein Fall von geringer Bedeutung i.S.d. § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO liegt nicht vor, da das Bestehen einer Mitunternehmerschaft streitig ist und die Festsetzungsfrist der Einkommensteuer der Ehegatten bereits abgelaufen ist. Ergeht gegenüber den Ehegatten eine Prüfungsanordnung und ist ein Ehegatte zu diesem Zeitpunkt bereits verstorben, so ist die Prüfungsanordnung nur gegenüber dem toten Ehegatten unwirksam, dem lebenden Ehegatten gegenüber aber wirksam und führt zur Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist. Der am 17.8.2018 erlassene Feststellungsbescheid ist daher nicht feststellungsverjährt.

A und B haben bis zur Betriebsaufgabe einen landwirtschaftlichen Betrieb unterhalten. Dies kann unterstellt werden, wenn die selbstbewirtschaftete Fläche 3.000 qm übersteigt. Bei der Aufgabe eines landwirtschaftlichen Betriebs, an dem mehrere Personen beteiligt sind, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat. Der Aufgabegewinn kann nur dem jeweiligen Grundstückseigentümer zugerechnet werden. Für eine pauschale hälftige Zurechnung ist kein Raum. Dass A und B ihren laufenden Gewinn hälftig verteilt haben, gibt jedenfalls nicht den Verteilungsschlüssel für den Aufgabegewinn vor.

## Verlängerung eines Erbbaurechts ist Grunderwerbsteuerpflichtig

Die Verlängerung eines Erbbaurechts unterliegt als Rechtsgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 2 Nr. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) der Grunderwerbsteuer. Dies hat das Niedersächsische Finanzgericht (FG) in seinem Urteil vom 2.10.2019 – 7 K 75/19 entschieden.

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG nach dem Wert der Gegenleistung. Bei der Begründung bzw. Verlängerung eines Erbbaurechts ist – neben etwaigen weiteren Leistungen des Erbbau-berechtigten – der Wert der zu zahlenden Erbbauzinsen maßgeblich. Erbbauzinsen sind als wiederkehrende Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, nach § 13 Abs. 1 Bewertungsgesetz (BewG) mit ihrem Kapitalwert anzusetzen. Dieser entspricht dem aus Anlage 9a zu § 13 BewG zu entnehmenden Vielfachen des Jahreswertes. Bei der Verlängerung eines Erbbaurechts ist nach den Ausführungen des FG der auf die Laufzeit der Verlängerung des Erbbaurechts kapitalisierte Erbbauzins maßgeblich.

Bereits mit Urteil vom 18.8.1993 – II R 10/90 hatte der Bundesfinanzhof unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass nicht nur die (erstmalige) Bestellung, sondern auch die Verlängerung eines Erbbaurechts als Rechtsgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt. Das FG hat sich dieser Rechtsprechung angeschlossen.

Das Finanzamt hatte zudem im vorliegenden Verfahren nach der Begründung zu Recht den kapitalisierten Erbbauzins auch nicht gemäß § 12 Abs. 3 BewG oder § 13 Abs. 3 BewG auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Erbbaurechtsänderungsvertrages abgezinst.

## Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrags

Ein Investitionsabzugsbetrag kann gemäß § 7g Abs. 3 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) nachträglich im Jahr seines Abzugs rückgängig gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige im späteren Jahr der Investition zwar den (innerbilanziellen) Abzug von 40 % der Anschaffungskosten vornimmt, es aber unterlassen hat, den in einem Vorjahr abgezogenen Investitionsabzugsbetrag außerbilanziell hinzuzurechnen, und das Finanzamt auf dieser Grundlage den – nicht mehr änderbaren – Steuerbescheid für das Jahr der Investition erlassen hat. So lautet das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 3.12.2019 – X R 11/19.

Nach den Regelungen des § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG (hier war die EStG-Fassung des Jahres 2008 relevant) war der Abzug eines Investitionsabzugsbetrags rückgängig zu machen, sofern er nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres gemäß § 7g Abs. 2 EStG gewinnerhöhend hinzugerechnet wurde. Wurde der Gewinn des maßgebenden Wirtschaftsjahres bereits einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung zugrunde gelegt, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid insoweit zu ändern (§ 7g Abs. 3 Satz 2 EStG 2008). Dies gilt, so die Ausführungen des BFH, auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid bestandskräftig geworden ist. Die vom Wortlaut dieser Vorschriften vorgesehenen Voraussetzungen für eine Änderung des Einkommensteuerbescheids 2008 waren vorliegend erfüllt. Der Kläger hat für 2008 einen Abzug nach § 7g Abs. 1 EStG 2008 vorgenommen, den er aber nicht bis zum Ende des Jahres 2011 (dem dritten auf das Jahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahr) hinzugerechnet hat.

## Zuschüsse der EU zur Anschaffung von Investitionsgütern als Entgelt von dritter Seite

Wenn eine Erzeugerorganisation (Art. 11 der VO Nr. 2200/96/EG) bei Vorlieferanten Gegenstände kauft, diese Gegenstände an ihr angeschlossene Mitglieder weiterliefert und von diesen eine nicht den Einkaufspreis deckende Zahlung erhält, ist der Betrag, den ein Betriebsfonds (Art. 15 der VO Nr. 2200/96/EG) an die Erzeugerorganisation für die Lieferung dieser Gegenstände an die Erzeuger zahlt, Teil der Gegenleistung für die Lieferung an die Erzeuger und daher als Entgelt von dritter Seite anzusehen. Mit dieser Entscheidung folgte der BFH den EuGH-Urteilen vom 9.10.2019 – C-573/18 und C-574/18.

Die Klägerin war als Großhändlerin für Obst und Gemüse tätig und vermarktete die von den Erzeugern gelieferten Produkte. Diese Erzeugerorganisationen können einen sog. Betriebsfonds einrichten, der sich je zur Hälfte aus Beiträgen der Erzeuger und der finanziellen Beihilfe (Art. 15 Abs. 1 der VO Nr. 2200/96) finanziert. Mit den Mitteln des Betriebsfonds können sog. „operationelle Programme“ ausgeführt werden, wie z. B. Investitionen in Einzelbetrieben von Mitgliedern der Erzeugerorganisation. Für Investitionen in Einzelbetrieben schloss die Klägerin mit Erzeugern sog. Projektverträge. Dabei werden die erforderlichen Mittel zu 50 % durch Zuzahlung des Erzeugers entsprechend seinem hälftigen Miteigentumsanteil, und 50 % durch den Betriebsfonds aufgebracht. Die so geförderten Investitionen (hier Bauten) sind für den geförderten Zweck 12 Jahre lang zu nutzen.

Die Klägerin machte in ihren Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2005 und 2006 den vollen Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Vorlieferanten geltend und unterwarf (nur) die den Erzeugern in Rechnung gestellten Beträge der Umsatzsteuer. Die vom Betriebsfonds ausgezahlten Beträge sah sie nicht als Entgelt für die Umsätze an, soweit sie aus der finanziellen Beihilfe stammten.

Das Finanzamt ging davon aus, die Klägerin habe den jeweiligen Erzeugern von vornherein die Verfügungsmacht an dem gesamten Vertragsgegenstand (und nicht nur hinsichtlich des hälftigen Anteils) verschafft und damit eine Lieferung ausgeführt. Da es sich bei den Erzeugern um Genossenschaftsmitglieder der C-eG handele, sei auf die Ausgangsumsätze der Klägerin die Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 UStG) anzuwenden. Einkaufspreis der Klägerin seien die an die Vorlieferanten gezahlten (Netto-)Beträge. Der Einspruch blieb erfolglos. Das FG Düsseldorf wies die Klage mit Urteil vom 25.11.2016 – 1 K 2023/13 U ab.

Der erkennende Senat hat mit Beschluss vom 13.6.2018 – XI R 6/17 den EuGH um Vorabentscheidung ersucht, der Folgendes antwortete: „Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG ist dahin auszulegen, dass unter Umständen wie denen der Ausgangsverfahren, in denen eine ‚Erzeugerorganisation‘ bei Vorlieferanten Gegenstände kauft, diese Gegenstände an die ihr angeschlossenen Mitglieder liefert und von diesen eine nicht den Einkaufspreis deckende Zahlung erhält, der Betrag, den ein Betriebsfonds, wie er in Art. 15 dieser Verordnung vorgesehen ist, an diese Erzeugerorganisation für die Lieferung dieser Gegenstände an die Erzeuger zahlt, zur Gegenleistung für diese Lieferung zählt und als von einem Dritten gezahlte, unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammen-hängende Subvention anzusehen ist.“

Der BFH hat daraufhin die Revision der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen. Das FG habe zu Recht entschieden, dass der Betrag, den der Betriebsfonds an die Klägerin für die Lieferung der Gegenstände an die Erzeuger gezahlt hat, zur Gegenleistung für diese Lieferung zählt. Der Senat verweist wegen der weiteren Begründung zur Vermeidung von Wiederholungen auf sein Urteil XI R 26/19 vom gleichen Tag.

## Notwendiges Betriebsvermögen bei einem land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetrieb

Der Bundesfinanzhof (BFH) entschied mit Urteil vom 19.12.2019 – VI R 53/16: Ein vom Verpächter eines ruhenden land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs erworbenes verpachtetes landwirtschaftliches Grundstück ist nur dann dem notwendigen Betriebsvermögen des Verpachtungsbetriebs zuzuordnen, wenn es innerhalb eines überschaubaren Zeitraums (etwa zwölf Monate) in das oder die bestehenden Pachtverhältnisse des landwirtschaftlichen Betriebs einbezogen wird.

Die Klägerin erzielte Einkünfte aus der parzellenweisen Verpachtung eines ruhenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, den sie 1996 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übernommen hatte. Bereits 1985 hatten ihr die Eltern Grundstück 1 und 2 zur Erweiterung des Gewerbebetriebs übertragen. Nachdem die gewerbliche Nutzung der Grundstücke nicht möglich war, tauschte die Klägerin die Grundflächen gegen zwei andere Grundstücke von Dritten, behielt sich aber ein Rückübertragungsrecht vor.

Im Januar 1996 erwarb die Klägerin die Grundstücke 1 und eine Teilfläche von 2 (5) wieder zurück. Beide Grundstücke waren zu diesem Zeitpunkt an den Landwirt B verpachtet. Die Klägerin verpachtete die Grundstücke zunächst bis 30.11.2008, dann kündigte sie das Pachtverhältnis und der Ehemann nutzte die Grundstücke für seinen Gewerbebetrieb. Am 23.9.2008 verkaufte die Klägerin die Grundstücke für 850.000 €. Einen Veräußerungsgewinn erklärte sie nicht, da sie die Grundstücke ihrem Privatvermögen zuordnete. Das Finanzamt ging allerdings davon aus, dass die Grundstücke in das Betriebsvermögen des Verpachtungsbetriebs eingelegt wurden, und erfasste den Veräußerungsgewinn.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt und entschied, dass die Grundstücke weder dem notwendigen noch dem gewillkürten Betriebsvermögen des Verpachtungsbetriebs der Klägerin, sondern dem Privatvermögen zuzuordnen seien. Der BFH bestätigte die Entscheidung des FG in allen Punkten. Von einem aktiv tätigen Landwirt zur eigenen Bewirtschaftung erworbene landwirtschaftliche Nutzflächen sind notwendiges Betriebsvermögen – auch dann, wenn die hinzuerworbenen Grundstücke noch verpachtet sind. Die Zuordnung setzt aber voraus, dass der Landwirt seinen Willen zur beabsichtigten eigenbetrieblichen Nutzung eindeutig bekundet und sich dieser Bewirtschaftungswille in einem überschaubaren Zeitraum auch verwirklichen lässt.

Auch der Verpächter eines zunächst eigenbewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebs kann das Betriebsvermögen seines fortgeführten (ruhenden) Betriebs ändern. Wirtschaftsgüter, die der Verpächter für seinen verpachteten Betrieb neu anschafft und dem Pächter zur Nutzung überlässt, gehören zum notwendigen Betriebsvermögen des verpachteten Betriebs. Nach Ablauf der Pachtzeit kann der Eigentümer den (vergrößerten) Betrieb wieder selbstbewirtschaften. Eine vom Verpächter hinzugekaufte landwirtschaftliche Nutzfläche wird daher notwendiges Betriebsvermögen des verpachteten Betriebs, wenn sie nach dem Erwerb in das bestehende Pachtverhältnis einbezogen wird.

Die Grundstücke waren nicht dem notwendigen Betriebsvermögen des Verpachtungsbetriebs der Klägerin zuzuordnen, da sie nicht in die bestehenden Pachtverhältnisse einbezogen wurden. Sie wurden vielmehr bis Mai 1996 vom Landwirt B und danach von dem Ehemann für seinen Gewerbebetrieb genutzt. Ab Mai 1999 wurden die Grundstücke an den Landwirt R verpachtet, aber weiter für gewerbliche Zwecke genutzt. Sowohl B als auch R waren nicht Pächter eines der übrigen verpachteten landwirtschaftlichen Grundstücke. Die Grundstücke wurden auch nicht dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet.

## Verluste aus dem entschädigungslosen Entzug von Aktien

Der Verlust aus dem entschädigungslosen Entzug von Aktien durch eine Kapitalherabsetzung der Aktiengesellschaft auf Null samt eines Bezugsrechtsausschlusses für die anschließende Kapitalerhöhung auf der Grundlage eines Insolvenzplans ist in entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG als Aktienveräußerungsverlust steuerbar.

Werden (nach dem 31.12.2008 erworbene) Aktien einem Aktionär ohne Zahlung einer Entschädigung entzogen, indem in einem Insolvenzplan das Grundkapital einer Aktiengesellschaft (AG) auf Null herabgesetzt und das Bezugsrecht des Aktionärs für eine anschließende Kapitalerhöhung ausgeschlossen wird, erleidet der Aktionär einen Verlust, der in entsprechender Anwendung von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG steuerlich geltend gemacht werden kann. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 3.12.2019 – VIII R 34/16 gegen die Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) entschieden. Das BMF war dem Revisionsverfahren beigetreten.

Im Streitfall hatte die Klägerin (eine Depotgemeinschaft in der Rechtsform der GbR) am 14.2.2011 und am 16.1.2012 insgesamt 39.000 Namensaktien einer inländischen AG zu einem Gesamtkaufpreis von 36.262,77 € erworben. Im Streitjahr 2012 wurde über das Vermögen der AG das Insolvenzverfahren eröffnet. In einem vom Insolvenzgericht genehmigten Insolvenzplan wurde gemäß § 225a Abs. 2 der Insolvenzordnung (InsO) das Grundkapital der AG auf Null herabgesetzt und eine Kapitalerhöhung beschlossen, für die ein Bezugsrecht der Klägerin und der übrigen Altaktionäre ausgeschlossen wurde. Der börsliche Handel der Altaktien wurde eingestellt. Da die Klägerin für den Untergang ihrer Aktien keinerlei Entschädigung erhielt, entstand bei ihr ein Verlust in Höhe ihrer ursprünglichen Anschaffungskosten. Mit der Erklärung über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen machte sie diesen Verlust geltend. Das Finanzamt weigerte sich, diesen Verlust zu berücksichtigen.

Das sah der BFH anders und gab der Klägerin Recht. Er beurteilte den Entzug der Aktien in Höhe von 36.262,77 € als steuerbaren Aktienveräußerungsverlust. Dieser Verlust sei nach den Beteiligungsquoten auf die Gesellschafter der Klägerin zu verteilen. Zur Begründung führte der BFH aus, dass der Untergang der Aktien keine Veräußerung darstelle und auch sonst vom Steuergesetz nicht erfasst werde. Das Gesetz weise insoweit aber eine planwidrige Regelungslücke auf, die im Wege der Analogie zu schließen sei. Die in § 225a InsO geregelte Sanierungsmöglichkeit sei erst später eingeführt worden, ohne die steuerlichen Folgen für Kleinanleger wie die Klägerin zu bedenken. Es widerspreche den Vorgaben des Gleichheitssatzes des Grundgesetzes in seiner Konkretisierung durch das Leistungsfähigkeits- und Folgerichtigkeitsprinzip, wenn der von der Klägerin erlittene Aktienverlust steuerlich nicht berücksichtigt werde, wirtschaftlich vergleichbare Verluste (z. B. aufgrund eines Squeeze-Out oder aus einer Einziehung von Aktien durch die AG) aber schon.

Der rechtliche Untergang von Aktien ohne einen zivilrechtlichen Rechtsträgerwechsel fällt weder unter den Veräußerungsbegriff (§ 20 Abs. 2 Satz 1 EStG) noch unter einen der Ersatztatbestände. Der Aktienveräußerungsverlust, der der Verrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG unterliegt, kann daher nur mit Aktienveräußerungsgewinnen verrechnet werden. Die Veräußerung von Aktien, die von einer vermögensverwaltenden GbR im Gesamthandsvermögen erworben und veräußert werden, ist als Vorgang auf der Ebene der GbR zu behandeln und der daraus resultierende Gewinn oder Verlust gesondert und einheitlich festzustellen. Anders wäre dies bei wesentlichen Beteiligungen gem. § 17 EStG.



## Sperrfristverletzung gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG nach Realteilung

Nach § 16 Abs. 3 EStG können bei einer Realteilung die Buchwerte fortgeführt werden, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Mitunternehmer ist an die Werte gebunden. Dagegen ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen, soweit wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist von 3 Jahren nach Abgabe der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum der Realteilung veräußert oder entnommen werden. In dem Urteilsfall des Finanzgerichts Sachsen-Anhalt (FG) vom 11.4.2019 – 1 K 1280/15 war die Zurechnung des Gewinns aus der Veräußerung einer Einzelpraxis nach Realteilung einer Gemeinschaftspraxis innerhalb der Sperrfrist des § 16 Abs. 3 EStG streitig.

Die Entscheidung des FG Sachsen-Anhalt: Der aufgrund einer Sperrfristverletzung (§ 16 Abs. 3 Satz 3 EStG) im Rahmen der Realteilung zu versteuernde Übertragungsgewinn ist hinsichtlich der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens nach dem Gewinnverteilungsschlüssel der Gesellschaft aufzuteilen. Die Veräußerung aus dem Sonderbetriebsvermögen stellt keine Sperrfristverletzung dar. Denn im Rahmen einer Realteilung erfolgt die buchwertneutrale Überführung eines Wirtschaftsgutes von einem Sonderbetriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen nicht nach § 16 EStG, sondern nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG. Begehrt der Kläger, lediglich den Gewinn aus der Aufdeckung der in veräußerten Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens enthaltenen stillen Reserven dem Beigeladenen (Veräußerer) zuzurechnen, kann der Beigeladene nicht beantragen, bislang fehlerhaft dem laufenden Gesamthandsgewinn zugerechnete Einkünfte als Sonderbetriebseinnahmen festzustellen und dem Kläger zuzurechnen.

Im Urteilsfall hatten die beiden Ärztinnen am 30.6.2012 ihre Gemeinschaftspraxis real geteilt. Am 1.4.2014 erklärte die GbR neben ihren Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben einen laufenden Gewinn. Im März 2015 zeigte die Beigeladene die Veräußerung ihrer Praxis an. Das Finanzamt erließ daraufhin einen geänderten Feststellungsbescheid und rechnete den beiden Gesellschafterinnen den auf das Gesamthandsvermögen entfallenden Betrag zu je 50 % zu.

Die Klägerin legte nach erfolglosem Einspruch Klage ein und beantragte, den Veräußerungsgewinn aus den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens vollständig der Beigeladenen zuzurechnen, da dieser derjenigen Mitunternehmerin zuzurechnen sei, die die schädliche Verfügung getroffen habe.

Das FG hielt die Klage für unbegründet. Die Zuweisung des Übertragungsgewinns auf die einzelnen Gesellschafter der Realteilungsgesellschaft bei einer Sperrfristverletzung ist gesetzlich nicht geregelt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung und der überwiegenden Auffassung der Literatur ist der aus der Aufdeckung der stillen Reserven resultierende laufende Gewinn grundsätzlich auf alle Realteiler nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel der Realteilungsgesellschaft zu verteilen. Eine hiervon abweichende vertragliche Regelung ist jedoch nach Auffassung der Finanzverwaltung anzuerkennen.

Das FG beruft sich auf die BFH-Entscheidung vom 16.3.2017 – IV R 31/14. Auf der Gesellschaftsebene entsteht ein Aufgabegewinn, der den einzelnen Realteilern entsprechend der allgemeinen Gewinnverteilungsquote zugerechnet wird. Die Klägerin begehrt im Streitfall (nur), den Gewinn aus der Aufdeckung der in den veräußerten Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens enthaltenen stillen Reserven (vollständig) der Beigeladenen zuzurechnen. Feststellungen zur Qualifizierung der sonstigen Einkünfte der GbR waren nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

## 1 %-Regelung: Zur Ermittlung des Entnahmewerts für die private Nutzung eines Betriebs-Pkw

Die Klage beim Finanzgericht Rheinland-Pfalz (FG) vom 10.12.2019 – 3 K 1681/19 betrifft die Frage, ob der Entnahmewert für die private Nutzung eines betrieblichen PKW nach der sog. 1 %-Methode zu ermitteln ist, weil im Streitjahr die tatsächlichen Betriebsausgaben zuzüglich einer bereits im Vorjahr abgeflossenen Leasing-Sonderzahlung den Ansatz nach der 1 %-Methode übersteigen, oder ob der Entnahmewert mit den tatsächlich im Streitjahr abgeflossenen Betriebsausgaben anzusetzen und damit auf einen unter dem Ansatz nach der 1 %-Methode liegenden Wert beschränkt ist.

Bei dem Nutzungswertansatz für die private Nutzung eines überwiegend betrieblich genutzten Kraftfahrzeugs ist gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Halbsatz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) für jeden Kalendermonat 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Halbsatz 1 EStG kann die private Nutzung abweichend von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden.

Die Anknüpfung der sog. 1 %-Regelung an den Listenpreis stellt eine typisierend-pauschalierende Regelung dar, die sich im Rahmen des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums bewegt. Es handelt sich um einen sachgerechten Maßstab. Der Ansatz des Gesetzgebers in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, die Bewertung der privaten Nutzungsentnahme anhand der 1 %-Regelung ausgehend vom Listenpreis vorzunehmen, entspricht dem Erfordernis, die Entnahmen des Steuerpflichtigen für die private Lebensführung nach dem Nutzungsvorteil zu bemessen, der dem Steuerpflichtigen zukommt. Soweit die 1 %-Regelung zum Tragen kommt, will (gerade) der Bezug zum inländischen Listenpreis sicherstellen, dass alle Vorteile, die mit der Zurverfügungstellung des Fahrzeugs für den Steuerpflichtigen verbunden sind, umfasst werden (beispielsweise Steuern, Treibstoffkosten, Versicherungsprämien, Reparatur- und Wartungskosten). Die so vom Gesetzgeber zugrunde gelegte Bemessungsgrundlage des Bruttolistenpreises bezweckt also nicht, die tatsächlichen Neuanschaffungskosten des Fahrzeugs – und erst recht nicht, dessen gegenwärtigen Wert im Zeitpunkt der Überlassung – möglichst realitätsgerecht abzubilden. Die Bewertung des Nutzungsvorteils ist mit dem Ansatz in Höhe von 1 % des Bruttolistenpreises je Monat eine grob typisierende Regelung, da sie stark divergierende Sachverhalte zusammenfasst. Hierzu zählen die Nutzung neuer oder gebrauchter bzw. teurer oder preiswerter Kfz, der unterschiedliche Umfang der betrieblichen bzw. privaten Nutzung, die unterschiedliche Nutzungsdauer von betrieblichen Kraftfahrzeugen, die divergierenden Möglichkeiten der AfA und die unterschiedliche Höhe von Umsatzsteuersätzen. Nach diesen Maßstäben erfolgt die Besteuerung der Nutzungsentnahme für private Pkw-Nutzungen nach dem Regelungssystem des EStG also nur entweder durch den Ansatz der 1 %-Methode ohne weitere Voraussetzungen oder durch den Ansatz der tatsächlichen Aufwendungen der privaten Nutzung unter der Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch führt.

Die von den Klägern begehrte „Kostendeckelung“ ist in diesem klaren Regelungssystem hingegen gesetzlich nicht vorgesehen. Dass der Beklagte sie nicht angewendet hat, führt also entgegen der Auffassung der Kläger hier nicht zu einem Verstoß gegen das EStG. Gegen das Urteil ist die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig – Aktenzeichen VIII R 11/20.

## Herstellung eines Gebäudes, das teilweise vermietet und teilweise veräußert werden soll

Die anteilige Zuordnung von Darlehen zu den Herstellungskosten eines Gebäudes, das teilweise vermietet und teilweise veräußert werden soll, ist nach denjenigen Kriterien zu beurteilen, die die Rechtsprechung zu anteilig fremdvermieteten und anteilig selbstgenutzten Gebäuden entwickelt hat. Zu dieser Entscheidung kam der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 4.2.2020 – IX R 1/18.

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Schuldzinsen und den Herstellungskosten eines künftig der Einkünfte Erzielung aus Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäudeteils – so der BFH – liegt in diesen Fällen nur vor, wenn die Herstellungskosten des später vermieteten Gebäudeteils sowie diejenigen des später veräußerten Gebäudeteils getrennt ermittelt und entsprechend ausgewiesen werden und der Steuerpflichtige sodann mit den als Darlehen empfangenen Mitteln tatsächlich jene Aufwendungen begleicht, die der Herstellung des zur Vermietung bestimmten Gebäudeteils konkret zuzurechnen sind.

Werden die als Darlehen empfangenen Mittel demgegenüber zusammen mit zur Herstellung des Immobilienobjekts benötigten weiteren Eigenmitteln des Steuerpflichtigen sowie dem vom Erwerber des später veräußerten Gebäudeteils geleisteten Kaufpreis (welcher im Zeitpunkt der Einzahlung dem Grunde nach ebenfalls zu Eigenmitteln des Steuerpflichtigen wird) auf einem einheitlichen („Bau“-)Konto vorgehalten, tritt eine Vermischung von Darlehensmitteln mit Eigenmitteln des Steuerpflichtigen ein, welche eine gezielte Zuordnung des Darlehens zu dem zur späteren Fremdvermietung bestimmten Gebäudeteil ausschließt (vgl. BFH vom 7.7.2005 – IX R 20/04; vom 1.4.2009 – IX R 35/08).

## Widerlegung des Anscheinsbeweises für die Privatnutzung eines Betriebs-Kfz

Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) hat entschieden (Urteil vom 19.2.2020 – 9 K 104/19), dass der Anscheinsbeweis der privaten Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs durch den einzigen Kommanditisten einer GmbH & Co KG dann erschüttert ist, wenn dem Kommanditisten für Privatfahrten ein in Status und Gebrauchswert vergleichbares Fahrzeug zur alleinigen Verfügung steht.

Im zugrundeliegenden Streitfall nutzte der alleinige Kommanditist der Klägerin, eine GmbH & Co. KG, einen im Betriebsvermögen befindlichen, im Jahr vor dem Streitjahr neu angeschafften Pkw (Fiat Doblo Easy 2.0 16V Multijet; Kastenwagen) für betriebliche Zwecke, insbesondere für tägliche Fahrten zu den Betriebsstätten. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt.

Nach Auffassung des Finanzgerichts ist unter dem Begriff „Gebrauchswert“ der Wert einer Sache hinsichtlich ihrer Brauchbarkeit und ihrer Eignung für bestimmte Funktionen und Zwecke (Nutzwert) zu verstehen. In diesem Zusammenhang könnten Umstände wie Motorleistung, Hubraum, Höchstgeschwindigkeit und Ausstattung Berücksichtigung finden. Unter dem Aspekt des „Status“ eines Fahrzeugs seien dagegen vornehmlich Prestige Gesichtspunkte zu berücksichtigen.

Nach diesen Maßstäben kam das Finanzgericht zu der Überzeugung, dass der im Privatvermögen befindliche Mercedes Benz C 280 T trotz des Alters, der weitaus höheren Laufleistung und des (veralteten) technischen Zustandes mit dem betrieblichen Fiat Doblo Easy 2.0 16V Multijet in Status und Gebrauchswert mindestens vergleichbar sei. Mangels feststellbarer Privatnutzung war für die steuerliche Erfassung eines Privatanteils danach kein Raum.