

STEUER- UND WIRTSCHAFTSNACHRICHTEN der landwirtschaftlichen Buchstellen

Heft 03/2020

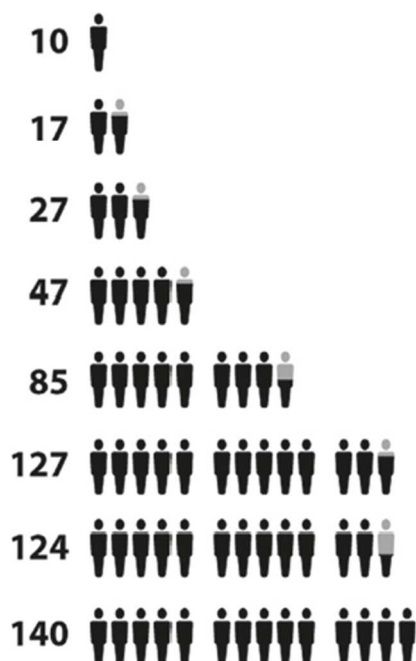
Inhalt

Gestaltungsmisbrauch bei Grundstücksübertragungen zwischen Ehegatten.....	2
Grundstücksenteignung: kein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 23 EStG	3
Keine Neubewertung von Grundstücken bei freiwilligem Landtausch	4
Keine Geschäftsveräußerung trotz vollständiger Übertragung der Anteile an einer GmbH	5
Aufwendungen zur Sanierung eines Entwässerungskanals	6
Veräußerung eines Bodenschatzes an eine KG durch ihren Kommanditisten	7
Hofbefestigungen als Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen?	8
Stellplatzvermietung als selbstständige, umsatzsteuerpflichtige Leistung	9
Wärmelieferungen an „nahestehende“ Gesellschaften und Personen	10
Vorsteuerabzug bei Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes	11

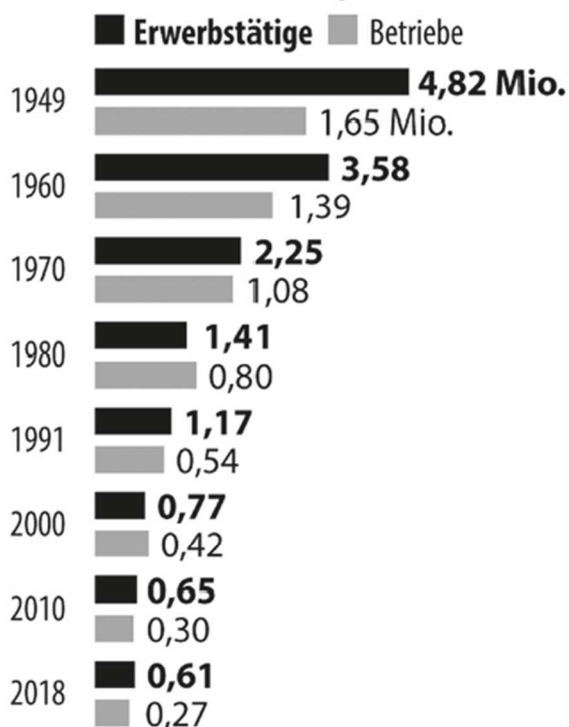
Wandel in der Landwirtschaft

Immer weniger Erwerbstätige in der Landwirtschaft ernähren immer mehr Menschen

Ein Landwirt ernährte so viele Personen:



In der Landwirtschaft gab es so viele:



Betriebe mit mindestens einem Hektar Landfläche, ab 1991 mit zwei Hektar und mehr, ab 2010 mit fünf Hektar und mehr

Gestaltungsmisbrauch bei Grundstücksübertragungen zwischen Ehegatten

Mit der Frage, wann ein Gestaltungsmisbrauch bei Grundstücksübertragungen zwischen Ehegatten vorliegt, hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) in seiner Entscheidung vom 10.7.2019 – X R 21-22/17; X R 21/17; X R 22/17 befasst. Er kam zu dem Ergebnis, dass die Zwischenschaltung einer nahestehenden Person im Rahmen von Grundstücksaktivitäten des Steuerpflichtigen im Falle der beabsichtigten Vermeidung eines gewerblichen Grundstückshandels nach der Rechtsprechung des BFH einen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 42 Abgabenordnung (AO) begründen kann.

Die von dem erwerbenden Ehegatten selbst durch die Erschließung erzielte Wertsteigerung der Grundstücke steht einer abweichenden steuerrechtlichen Zurechnung der Einkunftsquelle entgegen.

Die Kläger sind Eheleute, die für die Streitjahre 2006 bis 2010 zusammenveranlagt werden. Sie betreiben in Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) einen landwirtschaftlichen Betrieb. Der Kläger überließ der GbR mehrere Grundstücke zur Nutzung. Bereits im Jahr 1996 hatte die Gemeinde für Teile dieser Grundstücke einen Bebauungsplan aufgestellt. Kurze Zeit später schloss der Kläger mit der Gemeinde einen städtebaulichen Vertrag, der eine Grundstückserschließung auf seine Kosten vorsah. Die Erschließung blieb zunächst aus, sodass die GbR die Grundstücke weiterhin landwirtschaftlich nutzte. Aufgrund einer verbindlichen Auskunft durch das Finanzamt an den Kläger befürchtete dieser, dass ein gewerblicher Grundstückshandel einer Personengesellschaft steuerlich auf die Ebene des Gesellschafters durchschlage. Der Grundbesitz sei Umlaufvermögen so das Finanzamt sodass eine Reinvestitionsrücklage nicht gebildet werden könne. Der Kläger verkaufte die Grundstücke an die Klägerin, die die Grundstücke unter Einschaltung eines Ingenieurbüros und Bauunternehmens baureif machte, die Erschließungsarbeiten beauftragte und parzelliert weiterverkaufte.

Der Grundstückskaufpreis wurde der Klägerin dergestalt gestundet, dass sie ihn erst ab dem Verkauf des sechsten Bauplatzes in Raten in Höhe des jeweils erzielten Erlöses zu erbringen hatte. Die Stundung war nicht verzinst, Sicherheiten hatte die Klägerin nicht zu stellen. Das Finanzamt erkannte den Grundstückskaufvertrag steuerrechtlich nicht an, da die Vereinbarungen einem Fremdvergleich nicht standhielten. Die Einkünfte aus der Baulandvermarktung seien dem Kläger zuzurechnen. Die Klägerin sei nach dem Gesamtplan beider Ehegatten nur zum Zwecke der Inanspruchnahme des Wahlrechts auf Bildung einer Reinvestitionsrücklage „zwischengeschaltet“ worden

Der BFH führte aus, dass bei der Beurteilung entscheidend sei, auf wessen Rechnung und Gefahr die Tatbestandsverwirklichung erfolgt. Wird eine Einkunftsquelle auf einen anderen Rechtsträger übertragen, kann dies dazu führen, dass die Einkünfte trotz zivilrechtlicher Wirksamkeit der Übertragung weiterhin dem übertragenden Steuerpflichtigen zuzurechnen sind.

Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat bei einer Zwischenschaltung Dritter in Grundstücksaktivitäten eines Steuerpflichtigen Fallgruppen aufgezeigt, in denen ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten naheliegt. Sämtliche Fallgruppen sind dadurch gekennzeichnet, dass durch eine wirtschaftlich sinnlose Zwischenschaltung steuerpflichtige Einkünfte aus einem gewerblichen Grundstückshandel vermieden werden, d.h. die Gewinne aus der Wertschöpfung des Grundbesitzes in der nicht steuerbaren Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen vereinnahmt werden sollen.

Ob im vorliegenden Fall der Grundstücksverkauf steuerlich nicht anzuerkennen war, musste nach der Auffassung des BFH in einem weiteren Verfahren geklärt werden, sodass die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen wurde.

Grundstücksenteignung: kein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 23 EStG

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 23.7.2019 – IX R 28/18 entschieden, dass der Eigentumsverlust durch Enteignung keine Veräußerung i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) ist, da der Entzug des Eigentums ohne maßgeblichen Einfluss des Steuerpflichtigen stattfindet.

Im Streitfall hatte der Kläger an einem unbebauten Grundstück im Jahr 2005 einen zusätzlichen Miteigentumsanteil durch Zuschlag in der Zwangsversteigerung erworben. Hierdurch wurde er Alleineigentümer des Grundstücks. Im Jahr 2008 führte die Stadt, in der das Grundstück belegen war, ein Bodensonderungsverfahren durch und erließ einen dieses Grundstück betreffenden und an den Kläger gerichteten Sonderungsbescheid nach dem Bodensonderungsgesetz, mit dem das Eigentum an dem Grundstück auf die Stadt überging. Der Kläger erhielt eine Entschädigung i.H.v. 600.000 € für das gesamte Grundstück.

Das Finanzamt sah in der Enteignung in Bezug auf den in der Zwangsversteigerung erworbenen Miteigentumsanteil ein privates Veräußerungsgeschäft gemäß § 23 EStG und setzte entsprechend dem Zufluss der Entschädigungszahlungen nach mehreren Änderungen in den Einkommensteuerbescheiden des Klägers für die Streitjahre 2009 und 2012 einen Veräußerungsgewinn von 175.244,97 € (2009) und von 43.500 € (2012) fest.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt: Die hoheitliche Übertragung des Eigentums an einem Grundstück führe nicht zu einem steuerbaren Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft. Der BFH hat die Entscheidung des FG bestätigt und die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen.

Nach § 22 Nr. 2 EStG zählen zu den sonstigen Einkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) auch solche aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG. Diese umfassen gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG u. a. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, soweit der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Der entgeltliche Erwerb (die Anschaffung) und die entgeltliche Übertragung des nämlichen Wirtschaftsguts auf eine andere Person (die Veräußerung) müssen wesentlich vom Willen des Steuerpflichtigen abhängen (BFH-Urteile vom 13.4.2010 – IX R 36/09, vom 29.3.1995 – X R 3/92, vom 19.4.1977 – VIII R 23/75, jeweils zur Frage, ob ein „Anschaffungsgeschäft“ vorliegt) und mithin Ausdruck einer „wirtschaftlichen Betätigung“ sein.

Demgegenüber fehlt es nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung am willentlichen Erwerb bzw. an einer willentlichen Übertragung auf eine andere Person, wenn wie im Falle einer Enteignung oder Umlegung die Begründung oder der Verlust des Eigentums am Grundstück ohne maßgeblichen Einfluss des Steuerpflichtigen stattfindet. In gleicher Weise kann es am willentlichen Erwerb bei Rechtsgeschäften zur Vermeidung einer Enteignung oder Umlegung fehlen.

Dieses Ergebnis folgt bereits aus dem Wortlaut der maßgeblichen Norm in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Denn das Gesetz spricht von einem „Veräußerungsgeschäft“, d. h. von einem schuldrechtlichen, dem rechtsgeschäftlichen Willen des Steuerpflichtigen unterworfenen Vertrag.

Ein solcher liegt im Falle einer Enteignung d. h. der Entziehung von Eigentum an einem Wirtschaftsgut durch staatlichen Hoheitsakt nicht vor; vielmehr führt die Enteignung zu einem Eigentumsübergang, der sich gegen oder ohne den Willen des Rechtsinhabers (Eigentümers) vollzieht. Diese am Wortlaut orientierte Gesetzesauslegung entspricht, wie der BFH in seinem Urteil betonte, dem historischen Willen des Gesetzgebers; sie sei auch vor dem Hintergrund eines systematischen Auslegungsansatzes folgerichtig.

Keine Neubewertung von Grundstücken bei freiwilligem Landtausch

Im zugrundeliegenden Fall des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 23.10.2019 – VI R 9/17 (teilweise inhaltsgleich mit der Entscheidung des BFH vom 23.10.2019 – VI R 25/17) erwarb der Kläger im Jahr 2005 zwei Grundstücke zu einem Preis von 46,15 € je qm bzw. 45,52 € je qm jeweils zzgl. Anschaffungsnebenkosten. Zwei Jahre später tauschte er diese Grundstücke im Rahmen eines freiwilligen Landtauschs gegen zwei ähnlich große Grundstücke der Gemeinde. Bei allen Grundstücken handelte es sich um Ackerland. Ausgleichszahlungen erfolgten nicht. Die erhaltenen Flächen grenzten unmittelbar an bereits zum Bestand des landwirtschaftlichen Betriebs des Klägers gehörende Flächen. Der Kläger bebaute sodann die erworbenen und die angrenzenden Bestandsflächen mit Gewächshäusern, die mehrere Flurnummern umfassten.

In seiner Gewinnermittlung für das Wirtschaftsjahr 2006/2007 berücksichtigte der Kläger aus dem Tauschverfahren „Veräußerungsverluste“ aufgrund einer Neubewertung der eingetauschten Grundstücke nach § 6 Abs. 6 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG). Das Finanzamt ging davon aus, dass infolge des freiwilligen Landtauschs eine Neubewertung der Grundstücke nicht in Betracht komme, die Buchwerte der hingegebenen Grundstücke vielmehr für die zugewiesenen Grundstücke fortzuführen seien. Der Gewinn des Wirtschaftsjahres sei um die geltend gemachten Verluste zu erhöhen.

Dieser Meinung folgte auch der BFH. Für den freiwilligen Landtausch gelten einkommensteuerrechtlich dieselben Folgen wie beim Regelflurbereinigungs- und beim Baulandumlegungsverfahren. Der Austausch von Grundstücken im Rahmen eines freiwilligen Landtauschs ist daher nicht nach den für den (freiwilligen) Tausch von Wirtschaftsgütern maßgeblichen Grundsätzen des § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG zu beurteilen, sondern soweit Wertgleichheit besteht einkommensteuerrechtlich neutral. Sofern ein Landwirt im Zeitpunkt der Anschaffung einen höheren Preis für ein Grundstück zahlt, als sich nach der amtlichen Richtwertkarte ergibt (sog. Überpreis), gilt auch in diesem Fall die Vermutung, dass der Teilwert den Anschaffungskosten entspricht (dazu auch BFH, Urteil vom 26.6.2007 – IV R 71/04). Eine Abschreibung auf den Verkehrswert kommt nach Meinung des BFH bei Zahlung eines Überpreises grundsätzlich nicht in Betracht.

Eine volle Abschreibung des Überpreises ist ausnahmsweise im Fall einer Fehlmaßnahme möglich, wenn sich der Steuerpflichtige etwa über die Bonität des Bodens oder sonstige wertbeeinflussende bzw. für die betriebliche Nutzung wichtige Faktoren im Zeitpunkt des Erwerbs getäuscht hat. Der Überpreis ist nach den Ausführungen des BFH auch dann abzuschreiben, wenn die betrieblichen Umstände, die zu der Überzahlung geführt haben, weggefallen sind. Sinkt der Verkehrswert des ohne konkrete Veranlassung übersteuert erworbenen Grundstücks, nimmt der Überpreis lediglich prozentual an der Teilwertminderung teil.

Der Kläger hat im Zeitpunkt der Anschaffung der ursprünglichen Flurstücke jeweils einen Überpreis für diese gezahlt. Eine Teilwertabschreibung kommt im Streitfall ebenso wenig in Betracht wie ein Ansatz der eingetauschten Flurstücke mit einem die Anschaffungskosten der weggetauschten Flurstücke unterschreitenden Teilwert. Insoweit besteht die Vermutung, dass sich der Teilwert jeweils mit den Anschaffungskosten deckt.

Diese Vermutung setzt sich infolge des Grundsatzes der dinglichen Surrogation der im Wege des freiwilligen Landtauschs eingetauschten Flurstücke an diesen fort. Diese Teilwertvermutung hat der Kläger im Streitfall nicht widerlegt.

Weder bei dem Erwerb der zuvor bereits langjährig gepachteten Flurstücke noch bei dem hierfür erfolgten Tausch der Flurstücke, auf denen der Gemüseanbau weiterbetrieben wurde, handelte es sich um eine Fehlmaßnahme.

Keine Geschäftsveräußerung trotz vollständiger Übertragung der Anteile einer GmbH

Der Bundesfinanzhof (BFH) entschied mit Urteil vom 18.9.2019 – XI R 33/18: Die Inhaberschaft von Anteilen an einer GmbH reicht (im Gegensatz zur Inhaberschaft von Vermögenswerten dieser GmbH) für sich genommen nicht, um eine selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit der Veräußerin fortführen zu können. Anders kann es sein, wenn die bisherige Organträgerin die Anteile an der GmbH an die neue Organträgerin überträgt.

Eine GmbH & Co. KG (Klägerin) war alleinige Gesellschafterin der B-GmbH, an die sie Grundstücke vermietete, und umsatzsteuerrechtliche Organträgerin. Am 4.12.2012 verkaufte die Klägerin ihre Beteiligung an der B-GmbH an eine Beteiligungsgesellschaft (Erwerberin). Sie nahm dafür Beratungsleistungen in Anspruch. Die dafür gezahlte Umsatzsteuer zog sie als Vorsteuer ab. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug, weil der Verkauf bzw. die Einbringung der Anteile nicht im Rahmen einer Geschäftsveräußerung erfolgt sei. Die Erwerberin sei nicht in die Mietverträge eingetreten, die bei der Klägerin die umsatzsteuerrechtliche Organschaft begründet hätten. Der Einspruch blieb erfolglos.

Das Finanzgericht Nürnberg (FG) wies die Klage ab und verneinte den Vorsteuerabzug. Die Veräußerung sei steuerbar, aber nach § 4 Nr. 8 Buchst. F Umsatzsteuergesetz (UStG) steuerfrei.

Der BFH hob die Vorentscheidung auf und wies die Sache an das FG zurück, da von dem FG keine Feststellungen dazu getroffen worden waren, ob zwischen der Erwerberin und der B-GmbH eine Organschaft besteht, aufgrund derer die Erwerberin die bisherige unternehmerische Tätigkeit der Klägerin unverändert fortgeführt haben könnte und die GmbH-Anteile ein hierfür ausreichendes Teilvermögen sein könnten.

Zur Geschäftsveräußerung bei Veräußerung von Anteilen hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschieden, dass die Veräußerung sämtlicher Aktien an einer zu 100 % gehaltenen Tochtergesellschaft sowie einer verbleibenden Beteiligung an einer beherrschten Gesellschaft, an der sie früher zu 100 % beteiligt war, eine Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens sein kann. Anders ist es aber, wenn die Beteiligung mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaft einhergeht, an der die Beteiligung erworben worden ist, sofern die Eingriffe die Durchführung von umsatzsteuerpflichtigen Transaktionen einschließen. Der Gesellschaftsanteil muss Teil einer eigenständigen Einheit sein, die eine selbstständige wirtschaftliche Betätigung ermöglicht. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass sofern keine Organschaft vorliegt die Inhaberschaft von Anteilen an einem Unternehmen (im Gegensatz zur Inhaberschaft von Vermögenswerten dieses Unternehmens) an sich nicht hinreicht, um eine selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit fortführen zu können. Eine Geschäftsveräußerung scheidet bei Veräußerung der Anteile an sich aus, weil eine Beteiligung kein „hinreichendes Ganzes“ im Sinne eines Teilvermögens ist.

Allerdings hat das FG zu Unrecht ungeprüft gelassen, ob zwischen der Erwerberin und der B-GmbH eine Organschaft besteht. Läge eine Organschaft vor, könnte die Beteiligung an der B-GmbH ein Teilvermögen sein; denn nach der Rechtsprechung dürfen beim Veräußerer notwendige Gegenstände vom Erwerber angemietet und müssen deshalb z. B. nicht mitübertragen werden. Dies wäre hier in Bezug auf die Betriebsgrundstücke der Fall, falls auch ohne deren Übertragung eine neue Organschaft besteht, weil dann umsatzsteuerrechtlich Leistungsempfängerin der Vermietungsleistung der Klägerin die Erwerberin wäre. Die Sache ist somit nicht spruchreif, da das FG keine tatsächlichen Feststellungen darüber getroffen hat, ob zwischen der Erwerberin und der B-GmbH eine Organschaft besteht.

Aufwendungen zur Sanierung eines Entwässerungskanals

Aufwendungen für die (Erst- oder Zweit-) Herstellung von Zuleitungsanlagen eines Gebäudes zum öffentlichen Kanal gehören zu den Herstellungskosten des Gebäudes, soweit die Kosten für Anlagen auf privatem Grund und nicht für Anlagen der Gemeinde außerhalb des Grundstücks entstanden sind. Aufwendungen für die Ersetzung, Modernisierung oder (ggf. teilweise) Instandsetzung einer vorhandenen und funktionsfähigen Kanalisation sind demgegenüber als Werbungskosten oder Betriebsausgaben sofort abziehbar, da sie weder zu den Anschaffungs- noch zu den Herstellungskosten zählen, sondern lediglich der Erhaltung des Grundstücks dienen.

Diese Entscheidung hat der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 3.9.2019 IX R 2/19 getroffen. In diesem Fall ging es um die Frage, wie die Kosten für die Sanierung eines Entwässerungskanals zu behandeln sind, wenn auf einem Grundstück bereits ein Gebäude stand, dieses aber abgerissen und ein neues Gebäude (vermietetes Zweifamilienhaus) errichtet wurde.

Neben den Aufwendungen für den Anschluss des Hauses an das Strom-, (Trink-) Wasser- und Gasnetz trug der Kläger im Streitjahr Aufwendungen in Höhe von über 10.000 € für die Beseitigung eines Schadens in dem bereits vorhandenen Abwasserkanal auf öffentlichem Grund, die Erneuerung und den Anschluss des Kontrollschachts auf seinem Grundstück sowie die Hauseinführung des Abwasserrohrs. Den durch Wurzeleinwuchs entstandenen Schaden im Anschlusskanal dem Kanal vom öffentlichen Straßenkanal bis einschließlich der ersten Reinigungs- bzw. Prüföffnung auf dem Grundstück hatte die Stadt im Zusammenhang mit einem Antrag des Klägers auf Einleitung von Abwasser in die öffentliche Abwasseranlage festgestellt und den Kläger zur Sanierung des Anschlusskanals durch Setzen eines „Schlauchliners“ auf eigene Kosten aufgefordert.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger u.a. die Kosten für die Beseitigung des Kanalschadens in Höhe von über 10.000 € als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Das Finanzamt erkannte die Aufwendungen im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr nicht an. Der Einspruch des Klägers hatte keinen Erfolg.

Der BFH sah dies etwas anders.

Vorliegend war auf dem Grundstück bereits ein Abwasserkanal vorhanden, der den später abgerissenen Altbestand mit dem öffentlichen Abwassernetz verbunden hatte. Dieser teilweise auf dem Grundstück und teilweise unter öffentlichem Straßengrund verlaufende Abwasserkanal war auch funktionsfähig, da der Kläger in der Bauphase über die bestehende Abwasserleitung Grundwasser in die öffentliche Kanalisation geleitet hat.

Die Aufwendungen für die Instandsetzung und teilweise Erneuerung dieses vorhandenen und funktionsfähigen Abwasserrohrsystems sind nach Auffassung des BFH als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung sofort abziehbar, da sie lediglich der Erhaltung des Grundstücks dienen. Sie sind nicht als Herstellungskosten zu qualifizieren, da sie weder der Herstellung eines neuen, bisher nicht vorhandenen Abwasserrohrsystems noch der Wiederherstellung eines zerstörten oder unbrauchbar gewordenen Rohrsystems dienen und auch nicht das Grundstück in seiner Funktion bzw. seinem Wesen verändert haben. Lediglich die Aufwendungen für die Verbindung des sanierten Abwasserkanals mit einem neuen Gebäude dienen insoweit der Herstellung des auf einem Grundstück errichteten Hauses. Sie sind als Herstellungskosten lediglich im Rahmen der Absetzung für Abnutzung (AfA) zu berücksichtigen und mithin nicht sofort abziehbar.

Veräußerung eines Bodenschatzes an eine KG durch ihren Kommanditisten

Streitig ist bei dem Verfahren vor dem Finanzgericht München (FG) vom 23.7.2019 12 K 1055/19, ob die Klägerin in den Streitjahren 2014 und 2015 für einen Kiesabbau Absetzungen für Substanzverringerung bzw. -verzehr (AfS) vornehmen darf.

Die Klägerin (A-KG) erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Gegenstand des Unternehmens ist die Erschließung, der Abbau und die Verwertung von Kiesvorkommen. Gesellschafter der Klägerin sind die A-GmbH (GmbH) als Komplementärin und Herr A als Kommanditist.

Mit notariellem Vertrag aus dem Jahr 2014 veräußerte Herr A mehrere in dessen landwirtschaftlichem Betriebsvermögen befindliche Flurstücke von insgesamt ca. 85.000 qm einschließlich des enthaltenen Kiesvorkommens an die Klägerin.

Der Kaufpreis setzte sich wie folgt zusammen: 1,90 €/qm für die bereits ausgebeutete Fläche von ca. 49.000 qm, 2,50 €/qm für die Restfläche von 36.000 qm sowie ein Betrag von 375.000 € für das Kiesvorkommen. Dabei wurde von einem Kiesvorkommen von 750.000 Tonnen, mithin einem Preis von 0,50 € pro Tonne ausgegangen. Kiesabbau und -lieferung erfolgten.

Im Rahmen der Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre 2014 und 2015 machte die Klägerin als „außerplanmäßige Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände“ ausgewiesene AfS in Höhe von 43.010,86 € (2014) bzw. 45.303,56 € (2015) geltend. Dies entspricht 0,50 € je Tonne abgebautem Kies. Das Finanzamt ließ die AfS nicht als Betriebsausgabe zum Abzug zu.

Die Klägerin ist der Auffassung, dass die beantragte AfS zu gewähren sei. Es liege insgesamt eine entgeltliche Veräußerung vor. Als Kaufpreis für den Grund und Boden sei der Bodenrichtwert angesetzt worden. Der Kaufpreisanteil für das Kiesvorkommen sei mit dem Mittelwert für Frostschutzkies im Landkreis angesetzt worden. Die durch die Beklagte vorgenommene Einschränkung, dass eine AfS bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft nicht möglich sei, entspreche nicht der Rechtslage. Gesellschafter einer Personengesellschaft könnten wie fremde Dritte Wirtschaftsgüter an die Gesellschaft veräußern.

Das FG sah dies auch so. Die entgeltliche Übertragung des Kiesvorkommens, das dem Gesellschafter einer Personengesellschaft gehört, in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft ist als Veräußerung durch den Gesellschafter und als Anschaffung durch die Gesellschaft und nicht als Einlage durch den Gesellschafter zu werten, sofern der Vorgang auf Grundlage des wirtschaftlichen Gehalts einem Fremdvergleich standhält. Voraussetzung ist, dass die Vereinbarung klar und ernstlich gewollt ist, rechtswirksam geschlossen wurde und dementsprechend durchgeführt wird, wobei Inhalt und Durchführung grundsätzlich dem entsprechen müssen, was unter Fremden üblich ist. Für die abschließende Beurteilung ist stets eine Gesamtwürdigung erforderlich, wobei nicht jede Abweichung vom Üblichen notwendigerweise die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses ausschließt (dazu auch BFH, Urteil vom 4.2.2016 IV R 46/12).

Im Streitfall hat die Klägerin das unbewegliche abnutzbare Wirtschaftsgut Kiesvorkommen durch einen wirksamen Vertrag zu einem üblichen Preis von ihrem Gesellschafter erworben. Die im notariellen Vertrag zwischen der Klägerin und Herrn A getroffenen Vereinbarungen hat das FG als fremdüblich eingestuft. Der Vertrag wurde auch vertragsgemäß wie zwischen fremden Dritten üblich vollzogen. Die Klägerin hat daher Anschaffungskosten getragen, die zur Vornahme von AfS berechtigen. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung hat das FG die Revision zum Bundesfinanzhof (Aktenzeichen IV R 25/19) zugelassen.

Hofbefestigungen als Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen?

Im Urteil des Finanzgerichts Münster (FG) vom 22.1.2020 – 13 K 3039/16 E streiten die Beteiligten darüber, ob Aufwendungen für eine Hofbefestigung als Herstellungskosten oder sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen anzusehen sind.

Auf dem landwirtschaftlichen Hof des Klägers befanden sich mehrere Wirtschaftsgebäude mit einer dazwischenliegenden etwa 700 qm großen Hof-Freifläche. Diese Hof-Freifläche war zu Beginn des Streitzeitraums asphaltiert. Ausweislich der in der Gerichtsakte vorliegenden Farbbilder wies der Asphalt große Löcher und Risse auf und war oberflächlich uneben. An mehreren Stellen hatte sich grober Schotter angesammelt. Bei Regen bildeten sich Pfützen.

Für die Hofbefestigung entstanden dem Kläger Aufwendungen i.H.v. brutto fast 34.000 €; im Einzelnen: defekte Drainagen sowie Entwässerungsrohre repariert und wieder angeschlossen, Fließ geliefert und an feuchten Stellen ausgelegt (Filterschicht), alte Betondeckschicht der Hoffläche wie der eingebaut und verdichtet, Pflaster geliefert, eingeschnitten, eingeschlämmt und abgerüttelt, Asphalt geliefert und eingebaut (Übergang zu vorhandener Asphaltfläche), Beton geliefert und Übergänge zum Stallgebäude ausbetoniert.

Das Finanzamt gelangte zu dem Ergebnis, die Aufwendungen für die Hofbefestigung seien nicht als sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand, sondern als aktivierungs-pflichtige Herstellungskosten mit einer Nutzungsdauer von 19 Jahren anzusehen. Dieser Meinung folgte auch das FG. Bei den entstandenen Kosten handele es sich um typische Kosten für die Herstellung einer neuen Hoffläche. Das Finanzamt sei zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei den Aufwendungen des Klägers für die Hofbefestigung um aktivierungspflichtige Herstellungskosten handelt, die nur verteilt auf die Nutzungsdauer der Hofbefestigung (19 Jahre) als Betriebsausgaben abziehbar seien. Weiter führt es aus, dass Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) Aufwendungen sind, die durch den Betrieb veranlasst sind. Die Aufwendungen für die Hofbefestigung können nicht deshalb als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG angesehen werden, weil die Hofbefestigung von Wirtschafts- und Wohngebäuden umgeben ist.

Denn bei einer Hofbefestigung handelt es sich um ein gegenüber den Betriebsgebäuden selbstständiges Wirtschaftsgut. Eine Hofbefestigung ist mit dem Grund und Boden als solchem verbunden und steht grundsätzlich nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Betriebsgebäude. Sie ist kein Gebäudeteil, sondern dient zusammen mit der Straßenzufahrt dem Zweck, das Grundstück zu erschließen und zugänglich zu machen, und ist damit ein selbstständiges unbewegliches Wirtschaftsgut. Die Annahme von sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben rechtfertigt sich auch nicht durch den Umstand, auf den die Kläger hinweisen, dass die gesamte Hoffläche ca. 1.700 qm betrage und hiervon lediglich etwa 700 qm instandgesetzt worden seien. Denn bei dem erneuerten Teil handelte es sich um einen zusammenhängenden Bereich zwischen den gegenüberliegenden Wirtschaftsgebäuden, der nicht nur von untergeordneter Bedeutung für die gesamte Hofbefestigung war. Zudem liegen (nachträgliche) Herstellungskosten auch dann vor, wenn diese nur in Bezug auf einen Teil eines einheitlichen Wirtschaftsgutes anfallen.

Darüber hinaus liegen Herstellungskosten in der Variante einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung vor (§ 255 Abs. 2 Satz 1, 3. Variante Handelsgesetzbuch). Im Streitfall wurde der Gebrauchswert der Hofbefestigung nämlich durch die Baumaßnahme angehoben und damit eine wesentliche Verbesserung erreicht.

Stellplatzvermietung als selbstständige, umsatzsteuerpflichtige Leistung

Das Finanzgericht Thüringen (FG) entschied mit Urteil vom 27.6.2019 – 3 K 246/19, dass die Vermietung von Pkw-Stellplätzen nicht stets eine unselbstständige Nebenleistung zur steuerfreien Wohnungsvermietung an denselben Mieter anzusehen sei.

Streitig war, ob die Vermietung von Tiefgaragenstellplätzen als eigenständige Vermietungsleistung umsatzsteuerpflichtig ist oder als untrennbare Nebenleistung das steuerliche Schicksal der umsatzsteuerfreien Wohnungsvermietung teilt. Der Kläger hatte zunächst einen Gebäudekomplex mit Tiefgarage für eine Beherbergung geplant und die Vorsteuerbeträge geltend gemacht. Im Jahr 2014 änderte sich die Nutzungskonzeption, und es wurden nur noch Teile des Gebäudes umsatzsteuerpflichtig zu Beherbergungszwecken, andere Gebäudeteile umsatzsteuerfrei zu Wohnzwecken vermietet. Die auf diese Gebäudeteile geltend gemachten Vorsteuerbeträge wurden laufend nach § 15a Umsatzsteuergesetz (UStG) berichtigt.

Die Tiefgaragenstellplätze wurden zum Teil selbst genutzt und zum größten Teil in gesonderten Mietverträgen mit unterschiedlichen Kündigungsfristen umsatzsteuerpflichtig vermietet. Ein Teil der Mieter der Garagenstellplätze waren auch Mieter einer Wohneinheit. Das Finanzamt ging davon aus, dass die Stellplatzvermietung eine unselbstständige Nebenleistung zur steuerfreien Wohnungsvermietung sei und berichtigte die Vorsteuer. Der Einspruch des Klägers blieb erfolglos.

Mit Klage vor dem Finanzgericht berief sich der Kläger darauf, dass keine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse eingetreten sei und stützte sich auf das EuGH-Urteil vom 16.4.2015 – C 42/14 sowie die darin genannten Grundsätze zur Teilbarkeit oder Einheit von Leistungen.

Das Finanzgericht hielt die Klage für begründet. Das Finanzamt hat zu Unrecht eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG vorgenommen, die auf die an die Wohnungsmieter überlassenen Stellplätze entfallen. Durch die Vermietung der Stellplätze an die Wohnungsmieter haben sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse nicht geändert. Nach Auffassung des Gerichts ist die Vermietung der Stellplätze, auch soweit sie im Streitjahr an Wohnungsmieter erfolgte, nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG umsatzsteuerpflichtig.

Soweit Finanzverwaltung und Rechtsprechung davon ausgehen, dass es sich bei der Vermietung der Stellplätze stets um eine unselbstständige Nebenleistung zur steuerfreien Wohnungsvermietung als Hauptleistung handele, findet diese rechtliche Wertung nach Auffassung des erkennenden Senats keine hinreichende Grundlage in der Eu-GH-Rechtsprechung.

Nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG ist die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken von der Umsatzsteuer befreit. Nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ist die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen von der Umsatzsteuerbefreiung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gemäß § 4 Nr. 12 a UStG ausgenommen. Diese Vorschrift beruht auf Art. 135 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b MwStSys-tRL. Die Vermietung der Stellplätze ist entgegen der Auffassung des Beklagten nicht als unselbstständige Nebenleistung zu der durch den Kläger erfolgten Vermietung von Wohnungen anzusehen. Nach der Rechtsprechung des EuGH liegt ein einheitlicher Umsatz nur dann vor, wenn die Leistung aus mehreren Elementen oder Handlungen besteht, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Das Gericht sieht im Streitfall keinen zwingenden wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Wohnungsvermietung einerseits und der Vermietung der Stellplätze andererseits.

Wärmelieferung an „nahestehende“ Gesellschaften und Personen

Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) hat mit Urteil vom 24.9.2018 – 11 K 1/18 entschieden: Entgeltliche Wärmelieferungen an eine Schwestergesellschaft, die der Regelbesteuerung unterliegt, fallen nicht unter § 10 Abs. 5 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG). Besteuert der Leistungsempfänger seine Umsätze dagegen nach Durchschnittssätzen (§ 24 UStG), ist diese Norm anwendbar; die Selbstkosten sind allerdings auf das marktübliche Entgelt zu deckeln.

Im Jahr 2013 lieferte die Klägerin (GmbH), deren alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer D ist, einer Schwester-GmbH Wärme aus der von ihr betriebenen Biogasanlage. Als Basiswärmepreis wurde ein Nettobetrag von 15 €/MWh mit einer fünfjährigen Preisbindung vereinbart. Einen inhaltlich gleichen Vertrag schloss die GmbH mit D, der nach Durchschnittssätzen gem. § 24 UStG versteuerte.

Nach einer Betriebsprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass der vereinbarte Preis für die Wärmelieferungen unter den Selbstkosten lag und nicht dem ortsüblichen Preis entspreche. Die Finanzverwaltung ermittelte die Selbstkosten für die Produktion der Wärme mit 8,31 Cent pro kWh. Die sich ergebende Differenz setzte sie bei der Körperschaftsteuer als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) und bei der Umsatzsteuer als Mindestbemessungsgrundlage an.

Gegen den korrigierten USt-Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein: Wie bei der Körperschaftsteuer sei auch bei der Umsatzsteuer nur das vereinbarte Nettoentgelt als Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Das Finanzamt reduzierte daraufhin die (Netto) Bemessungsgrundlage auf 4,45 Cent pro kWh, verzichtete aber nicht auf den Ansatz der verdeckten Gewinnausschüttung. Mit ihrer Klage verfolgte die Klägerin ihr Begehren weiter.

Das Niedersächsische Finanzgericht hielt die Klage für begründet. Entgeltliche Leistungen an Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen unterliegen der sog. Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG). Gegenüber nahestehenden Personen erfolgt die Besteuerung dann nicht auf der Grundlage des vereinbarten Entgelts, sondern nach den Bemessungsgrundlagen des § 10 Abs. 4 UStG. Der Umsatz ist jedoch höchstens nach dem marktüblichen Entgelt zu bemessen (§ 10 Abs. 5 Satz 1, 2. Halbsatz UStG).

Die Bemessungsgrundlage bei Lieferungen i.S.v. § 3 Abs. 1b UStG wird nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten bemessen. Maßgebend ist demnach primär der Einkaufspreis. Die Selbstkosten sind nur subsidiär anzusetzen, wenn ein Einkaufspreis für den (entnommenen) Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand nicht zu ermitteln ist.

Von einem Fernwärmeversorger produzierte und angebotene Fernwärme kann dabei nur dann als Einkaufspreis für den Gegenstand oder einen gleichartigen Gegenstand im Sinne des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG angesehen werden, wenn sie zum Zeitpunkt des Umsatzes grundsätzlich ebenso erreichbar und einsetzbar ist wie die selbst erzeugte Wärme. Ist ein (fiktiver) Einkaufspreis nicht feststellbar, sind die Selbstkosten als Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG anzusetzen. Die Selbstkosten umfassen alle vorsteuerbelasteten und nichtvorsteuerbelasteten Kosten, die für die Herstellung der jeweiligen Wärmemenge anfallen. Hierzu gehören neben den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlage auch die laufenden Aufwendungen. Die Selbstkosten sind grundsätzlich im Verhältnis der erzeugten Mengen an elektrischer und thermischer Energie in der einheitlichen Messgröße kWh aufzuteilen. Auch bei der Prüfung der Selbstkosten ist der Umsatz gem. § 10 Abs. 5 Satz 1 2. Alt. UStG in jedem Fall aber auf das marktübliche Entgelt begrenzt.

Vorsteuerabzug bei Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes

In dem Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz (FG) vom 27.11.2019 – 3 K 2217/18 ging es um die Versagung des Vorsteuerabzugs mangels Zuordnungsentscheidung eines Gebäudeteils zum Unternehmensvermögen: Der Kläger, der ein Grundstückumsatzsteuerfrei vermietete, errichtete im Jahr 2014 ein Wohn- und Bürogebäude, das er zum Teil ab Mai 2016 mit Umsatzsteuer an eine GmbH vermietete, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer er war. Für die auf die vermieteten Gebäudeteile entfallenden Herstellungskosten beantragte er den Vorsteuerabzug mit der am 27.12.2017 abgegebenen USt-Erklärung für 2016. Nach einer Betriebsprüfung versagte das Finanzamt den Vorsteuerabzug, da die Zuordnung des vermieteten Gebäudes zum Unternehmensvermögen erst mit Abgabe der USt-Erklärung 2016 am 27.12.2017 dokumentiert worden sei und damit die Frist für die Zuordnung nicht gewahrt sei.

Der Einspruch blieb erfolglos. In der Klageschrift wies der Kläger darauf hin, dass mit der Betriebsaufspaltung (durch die Verpachtung ab Mai 2016 an die GmbH) die Büroräume zwangsweise notwendiges Betriebsvermögen geworden seien. Aus dem EuGH-Urteil vom 25.7.2018 – C-140/17 könne geschlossen werden, dass die dort niedergelegten Grundsätze nicht nur für Kommunen, sondern für alle Unternehmer Anwendung fänden.

Nach Auffassung des Gerichts erfordert die Zuordnung eines gemischt genutzten Gegenstands zum Unternehmen eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers bei Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands. Auch bei tatsächlicher unternehmerischer Nutzung kann eine Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmensvermögen nicht unterstellt werden. Auch wenn der Unternehmer Organträger einer Organschaft ist, gilt nichts anderes. Ein überwiegend nichtunternehmerisch genutzter Gegenstand gehört nicht schon deswegen zum Unternehmen, weil er für die unternehmerische Nutzung notwendig ist. Entscheidend ist vielmehr die wirtschaftliche Zuordnung. „Notwendiges Unternehmensvermögen“ entsprechend dem „notwendigen Betriebsvermögen“ kennt das Umsatzsteuerrecht nicht. Die Zuordnungsentscheidung ist spätestens und mit endgültiger Wirkung in einer „zeitnah“ erstellten Umsatzsteuererklärung nach außen zu dokumentieren.

Eine wirksame Zuordnungsentscheidung liegt nur dann vor, wenn diese bis zur gesetzlichen Abgabefrist für Steuererklärungen dem Finanzamt gegenüber abgegeben wird. Vorsteuerbeträge, die erst nach dem 31. Mai des Folgejahres (gesetzliche Abgabefrist im Streitjahr) geltend gemacht werden, sind keine rechtzeitige Zuordnungsentscheidung.

Dem steht das EuGH-Urteil vom 25.7.2018 nach Auffassung des Gerichts nicht entgegen, da es in diesem Rechtsstreit um den Vorsteuerabzug einer Gemeinde und damit um eine „Einrichtung des öffentlichen Rechts“ (also einen „Hoheitsträger“ nach polnischem Recht) ging, sodass die Abgrenzung zwischen wirtschaftlicher und nicht-wirtschaftlicher hoheitlicher, nicht aber privater Verwendung streitbefangen war. Eine Zuordnungsentscheidung wie im Streitfall war daher nicht zu treffen.

Die Revision (Az. V R 4/20) wurde im Hinblick auf das beim BFH unter dem Az. XI R 3/19 anhängige Revisionsverfahren gegen das Urteil des Sächsischen FG vom 19.3.2018 5 K 249/18 zugelassen. Dieses Verfahren ist durch Beschluss vom 18.9.2019 (Vorlage an EuGH) erledigt und erhält nach Wiederaufnahme ein neues Aktenzeichen. Der EuGH hat die Frage zu klären, ob die Kennzeichnung eines Raumes in einer Bauzeichnung mit dem Wort „Arbeiten“ ein ausreichendes Indiz für die Zuordnungsentscheidung zum Unternehmen ist. Ferner ist zu klären, ob die Zuordnungsentscheidung dem zuständigen Finanzamt bis zur gesetzlichen Abgabefrist der betreffenden Steuererklärung mitgeteilt werden muss.