

## Mandanten-Rundschreiben

06/2015

### Übertragung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt

Bei der unentgeltlichen Übertragung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt sind nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 6.5.2015 – II R 34/13 einige Besonderheiten zu beachten: Die freigebige Zuwendung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt ist nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F. nur steuerbegünstigt, wenn der Bedachte Mitunternehmer ist. Behält sich der Schenker die Ausübung der Stimmrechte auch in Grundlagengeschäften der Gesellschaft vor, kann der Bedachte keine Mitunternehmerinitiative entfalten.

Im Streitfall übertrug der Vater V – alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der V-GmbH & Co. KG (KG) – im November 2005 seinen Kommanditanteil unentgeltlich und unter Vorbehalt des Nießbrauchs zu einem Viertel auf die Mutter des K und zu drei Vierteln auf K (Kläger). Die Vertragsparteien vereinbarten, dass V als Nießbrauchsberechtigter hinsichtlich des Kommanditanteils das Stimmrecht weiterhin ausübt. In der KG oblag die Geschäftsführung der Komplementär-GmbH. Sie bedurfte bei außergewöhnlichen Geschäften der Zustimmung der Gesellschafterversammlung. Nach dem KG-Vertrag wurden die Beschlüsse der Gesellschafterversammlung grundsätzlich mit einfacher Mehrheit gefasst.

In der Schenkungsteuererklärung nahm V den Freibetrag nach § 13a Abs. 1 ErbStG in Anspruch. Das Finanzamt berücksichtigte den Freibetrag nicht und setzte die Schenkungsteuer in Höhe von knapp 270.000 € fest. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) versagte die Steuervergünstigung des § 13a ErbStG ebenso wie das Finanzamt mit der Begründung, dass eine Mitunternehmerstellung des V nicht gegeben sei.

Der BFH wies die Revision des Klägers zurück. Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Dies erfordert, dass der Empfänger über das Zugewendete im Verhältnis zum Leistenden tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann. Dafür, ob dies der Fall ist, kommt es ausschließlich auf die Zivilrechtslage an.

Bei zugewendeten Anteilen an Personengesellschaften setzt dies voraus, dass der Schenker dem Beschenkten das Mitgliedschaftsrecht zivilrechtlich wirksam überträgt; andernfalls erlangt der Beschenkte keinen Anteil am Gesellschaftsvermögen. Für den Tatbestand der freigebigen Zuwendung ist es unerheblich, ob der Beschenkte auch ertragsteuerrechtlich als Mitunternehmer anzusehen ist.

Die Steuervergünstigungen des § 13a ErbStG sind nur zu gewähren, wenn das von Todes wegen oder durch Schenkung erworbene Vermögen durchgehend sowohl beim bisherigen als auch beim neuen Rechtsträger den Tatbestand des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG erfüllt. Dieser Tatbestand ist nur erfüllt, wenn der Erwerber Mitunternehmer wird. Mitunternehmer ist, wer Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt. Dazu ist die Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen zumindest im Umfang der Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kommandi-



tisten nach den Regelungen des HGB oder der gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechte nach § 716 Abs. 1 BGB notwendig.

Aufgrund der Zielsetzung des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG gilt dies auch dann, wenn sich der Schenker bei der Übertragung einer Beteiligung an einer KG den Nießbrauch vorbehält. Bestimmen die Vertragsparteien, dass die mit der übertragenen Beteiligung an der Personengesellschaft verbundenen Stimm- und Mitverwaltungsrechte dem Nießbraucher zustehen sollen, führt dies dazu, dass der Bedachte nicht Mitunternehmer ist und insoweit die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG nicht beanspruchen kann.

## **Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen**

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 28.8.2014 – V R 7/14 entschieden, dass Betriebsvorrichtungen keine Bauwerke i.S.v. § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) sind. In ein Bauwerk eingebaute Anlagen seien nur dann Bestandteil des Bauwerks, wenn sie für Konstruktion, Bestand, Erhaltung oder Benutzbarkeit des Bauwerks von wesentlicher Bedeutung sind. Die Anlage müsse hierfür eine Funktion für das Bauwerk selbst haben. Im Übrigen komme eine Auslegung des Begriffs des Bauwerks entsprechend der Baubetriebe-Verordnung nicht in Betracht.

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat mit Schreiben vom 28.7.2015 – III C 3 – S 7279/14/10003 nach der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder entschieden, dass das Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden ist.

Zum einen sei die vom BFH aufgestellte Schlussfolgerung, dass Betriebsvorrichtungen stets nicht zu den Bauwerken gemäß § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG gehören, nicht zutreffend. Auf die vom BFH vorgenommene Auslegung des Begriffs des Bauwerks anhand des Bewertungsrechts komme es unionsrechtlich nicht an.

Zudem würde die Anwendung des Urteils erhebliche, in der Praxis nicht handhabbare Probleme bei der dann erforderlichen Abgrenzung zwischen Bauwerk und Betriebsvorrichtung verursachen. Für einen leistenden Unternehmer sei es nur schwer zu erkennen, ob die von ihm eingebaute Anlage als Betriebsvorrichtung zu beurteilen sei oder ob z. B. eine Klima-, Kälte- oder Belüftungsanlage für Konstruktion, Bestand, Erhaltung oder Benutzbarkeit des Bauwerks von wesentlicher Bedeutung sei.

## **Gewinngrenze beim Investitionsabzugsbetrag**

Gemäß § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c Einkommensteuergesetz (EStG) kann der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG nur in Anspruch genommen werden, wenn der Betrieb, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem der Abzug vorgenommen wird, ohne Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags einen Gewinn von nicht mehr als 100.000 € ausweist.

Bisher nicht höchstrichterlich entschieden wurde, ob bei der Ermittlung des für die Gewinngrenze maßgeblichen Gewinns die Auflösung von in früheren Wirtschaftsjahren gebildeten Ansparabschreibungen nebst Gewinnzuschlag als Betriebseinnahme zu berücksichtigen ist.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat nun in seinem Urteil vom 15.4.2015 – VIII R 29/13 entschieden, dass die Auflösung der Ansparabschreibung gewinnerhöhend zu berücksichtigen ist. Der BFH stützt sich bei seiner Begründung auf den Gesetzeswortlaut. Da § 7g EStG keine eigene Gewinndefinition enthält, ist nach den Ausführungen des BFH als Gewinn der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anzusetzen.

Zu den Betriebseinnahmen und zu den Betriebsausgaben gehören bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn mittels Überschussrechnung ermitteln, nach den früheren Bestimmungen zur Ansparabschreibung (§ 7g EStG a.F.) auch die Bildung und Auflösung einer Rücklage. Sowohl dem Wortlaut der Vorschrift als auch den Gesetzesmaterialien könne ein Wille des Gesetzgebers, dem neugefassten § 7g EStG einen nur auf diese Vorschrift bezogenen eigenen Gewinnbegriff zugrunde zu legen, nicht entnommen werden.

## **Gleitende Vermögensübergabe – Wann findet neues Recht Anwendung?**

In der Entscheidung vom 12.5.2015 – IX R 32/14 musste sich der Bundesfinanzhof (BFH) mit der Frage befassen, welches Recht bei einer gleitenden Vermögensübergabe Anwendung findet.

In dem Verfahren hatte der Vater des Klägers im Jahr 1998 seinen landwirtschaftlichen Betrieb aufgegeben und den Grundbesitz in sein Privatvermögen überführt. Im März 2007 übertrug er seinen verpachteten Grundbesitz im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf den Kläger und behielt sich den Nießbrauch daran vor. Im Vertrag war für den Fall des Verzichts auf den Nießbrauch vorgesehen, dass der Kläger an den ehemaligen Nießbraucher einen monatlich wiederkehrenden Betrag zu zahlen hat, der der Höhe nach etwa den erzielbaren Netto-Pachteinnahmen des übertragenen Grundbesitzes entsprechen und als dauernde Last vereinbart werden sollte. Die Eltern des Klägers verzichteten im November 2010 auf den Nießbrauch und vereinbarten mit dem Kläger ein jährliches Barallentheil von 15.000 € ab Januar 2011 mit wechselseitigen Anpassungsverpflichtungen. In seiner Einkommensteuererklärung machte der Kläger die Altenteilsleistungen als Sonderausgaben geltend, das Finanzamt lehnte den Abzug jedoch ab.

Dem folgte der Bundesfinanzhof nicht, er gab dem Kläger Recht. Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der gleitenden Übergabe von Privatvermögen können grundsätzlich auch weiterhin als Rente oder dauernde Last abgezogen werden, wenn die Vermögensübertragung vor Januar 2008 vereinbart wurde und die Voraussetzungen von § 52 Abs. 23e Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) i.d.F. durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2008 nicht vorliegen. Es kommt nicht darauf an, in welchem Zeitpunkt der Nießbrauch abgelöst und die Versorgungsleistung vereinbart wurden; unerheblich ist auch, ob die Ablösung des Nießbrauchs und der Zeitpunkt bereits im Übergabevertrag verbindlich vereinbart waren.

Das neue Recht, wonach Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Privatvermögen grundsätzlich nicht mehr als Sonderausgaben abgezogen werden können, war auf die



hier zu beurteilende Versorgungsleistung nicht anwendbar, da die gesetzlichen Voraussetzungen für seine Anwendung nicht vorlagen.

Die Übergangsvorschrift in § 52 Abs. 23e EStG i.d.F. des JStG 2008 (EStG 2008; im Streitjahr: § 52 Abs. 23g EStG; heute: § 52 Abs. 18 Satz 1 und 2 EStG) regelt die Anwendung des neuen Rechts. Nach § 52 Abs. 23e Satz 1 EStG 2008 ist § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG n.F. auf Versorgungsleistungen anzuwenden, die auf nach dem 31.12.2007 vereinbarten Vermögensübertragungen beruhen. Diese Voraussetzung war hier schon nicht erfüllt, weil die betreffende Vermögensübertragung im März 2007 vereinbart worden war.

Auf die vor Januar 2008 geschlossenen Übergabeverträge ist § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG n.F. anwendbar, wenn das übertragene Vermögen nur deshalb ausreichenden Ertrag bringt, weil ersparte Aufwendungen mit Ausnahme des Nutzungsvorteils eines zu eigenen Zwecken vom Vermögensübernehmer genutzten Grundstücks zu den Erträgen des Vermögens gerechnet werden. Auch diese Voraussetzung war nicht erfüllt.

Für die Frage, ob altes oder neues Recht anwendbar ist, kommt es nicht darauf an, wann die Vereinbarung hinsichtlich der Versorgungsleistung erfolgte. Die hiervon abweichende Auffassung der Vorinstanz, wonach in derartigen Fällen das alte Recht nur gelten soll, wenn die Ablösung des Nießbrauchsrechts gegen Versorgungsleistungen und der Zeitpunkt bereits im Übertragungsvertrag verbindlich vereinbart waren, findet im Gesetz keine Stütze. Es bedarf keiner Entscheidung, ob die Auffassung, wäre sie Gesetz geworden, mit der Verfassung in Einklang stände.

## **Einspruchseinlegung durch einfache E-Mail ohne qualifizierte elektronische Signatur**

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 13.5.2015 – III R 26/14 entschieden, dass auch nach der bis zum 31.7.2013 geltenden Rechtslage ein Einspruch mit einfacher E-Mail, d. h. ohne qualifizierte elektronische Signatur, eingelegt werden konnte, wenn die Behörde einen Zugang für die Übermittlung elektronischer Dokumente eröffnet hatte.

Die Familienkasse hatte im Januar 2013 eine Kindergeldfestsetzung aufgehoben und in dem Bescheid die E-Mail-Adresse der Familienkasse angegeben. Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin mit einfacher E-Mail Einspruch ein, den die Familienkasse als unbegründet zurückwies. Die Vorinstanz wies die dagegen gerichtete Klage ab, da der Einspruch mangels qualifizierter elektronischer Signatur nicht wirksam eingelegt worden sei.

Der BFH sah dies anders. Er hatte sich dabei noch mit der bis zum 31.7.2013 geltenden Fassung des § 357 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) zu befassen, nach der ein Einspruch schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären ist. Bereits nach bisheriger Rechtsprechung des BFH erfordert die „schriftliche“ Einspruchseinlegung nicht, dass der Einspruch eigenhändig unterschrieben wird. Es reicht aus, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer den Einspruch eingelegt hat.



Entsprechendes hat der BFH nun für einen elektronisch eingelegten Einspruch entschieden. Insofern ist eine einfache E-Mail ohne qualifizierte elektronische Signatur geeignet, einen papiergebundenen, schriftlich eingelegten Einspruch zu ersetzen, sofern die Behörde einen Zugang für die Übermittlung elektronischer Dokumente eingerichtet hat.

## **Gemeinden dürfen Pferdesteuer erheben**

Das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) hat mit Urteil vom 18.8.2015 – 9 BN 2/15 entschieden, dass Gemeinden grundsätzlich berechtigt sind, auf das Halten und das entgeltliche Benutzen von Pferden für den persönlichen Lebensbedarf eine örtliche Aufwandsteuer (hier: eine Pferdesteuer) zu erheben.

Begründet hat das BVerwG seine Entscheidung damit, dass das Halten bzw. die entgeltliche Benutzung eines Pferdes über die Befriedigung des allgemeinen Lebensbedarfs hinausgeht und einen zusätzlichen Vermögensaufwand erfordert. Zu vergleichen sei dies mit der Hundehaltung oder dem Innehaben einer Zweitwohnung. Im Hinblick darauf, dass nur die Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf besteuert werden darf, beschränkt die dem Rechtsstreit zugrunde liegende Satzung den Steuergrund auf das Halten und Benutzen von Pferden „zur Freizeitgestaltung“. Pferde, die nachweislich zum Haupterwerb im Rahmen der Berufsausübung eingesetzt werden, werden von der Steuerpflicht ausgenommen. Für den erforderlichen örtlichen Bezug (der Vorgang muss im Gemeindegebiet stattfinden) kommt es nicht auf den Wohnort des Pferdehalters, sondern auf die Unterbringung des Pferdes in der steuererhebenden Gemeinde an.

Ob die Gemeinde über den Zweck der Einnahmeerzielung hinaus noch weitere Zwecke verfolgt, insbesondere den, das besteuerte Verhalten – hier die Pferdehaltung – mittelbar zu beeinflussen, ist für die Rechtmäßigkeit der Steuererhebung unerheblich. Die Befugnis zur Erhebung örtlicher Aufwandsteuern steht nach Art. 105 Abs. 2a Grundgesetz (GG) den Ländern zu und ist auf die Gemeinden übertragen.

## **Stromüberlassung als Leistungsaustausch oder Gesellschafterbeitrag?**

Der Bundesfinanzhof (BFH) beschäftigte sich in seinem Beschluss vom 11.6.2015 – V B 140/14 mit der umsatzsteuerlichen Abgrenzung zwischen einem nichtsteuerbaren Leistungsaustausch und einem steuerbaren Gesellschafterbeitrag.

In dem Beschwerdeverfahren wegen Nichtzulassung der Revision ging es um die Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz (FG) vom 9.10.2014 – 6 K 1704/12. Dabei stand die Frage zur Entscheidung, ob der Kläger als Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft an diese Strom gegen Entgelt oder als bloßen Gesellschafterbeitrag geliefert hatte und infolgedessen zum Vorsteuerabzug berechtigt war oder nicht. Das FG hatte in seiner Entscheidung einen Leistungsaustausch und damit den Vorsteuerabzug verneint.

Der BFH wies die Beschwerde als unbegründet zurück, da nach seiner Auffassung eine grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage mangels Klärungsbedürftigkeit nicht vorlag. Nach ständiger Recht-



sprechung des BFH setzt die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare Leistung gegen Entgelt voraus, dass zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, sodass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist (vgl. BFH-Urteile vom 4.7.2013 – V R 33/11 und vom 5.12.2007 – V R 60/05 mit weiteren Nachweisen zur Rechtsprechung).

Verschiedenen BFH-Urteilen ist zu entnehmen, dass die Abhängigkeit des Entgeltanteils (Gewinnanteils) vom Umfang des jeweiligen Leistungsbeitrags das entscheidende Merkmal der Abgrenzung zwischen nichtsteuerbarem Leistungsbeitrag und steuerbarem Leistungsaustausch darstellt. So ist der BFH bei der Überlassung von Baugeräten im Rahmen einer Arbeitsgemeinschaft des Bauwerbes (Urteil vom 7.12.1967 – V 45/65) von einem Leistungsaustausch ausgegangen, weil die Überlassung entsprechend der Nutzung abgegolten wurde. In dem sog. Kartoffelbrennerei-Fall (Urteil vom 10.5.1990 – V R 47/86) wurde der Leistungsaustausch bejaht, weil die Gewinnverteilung nicht nach einem pauschalen, vorab festgelegten Schlüssel, sondern nach der Menge der jeweils angelieferten Rohstoffe erfolgte. Auch in dem sog. Ferienhaus-Fall (Urteil vom 25.5.2000 – V R 66/99) hat der BFH für den Leistungsaustausch die Abhängigkeit der Vergütung von der tatsächlichen Belegung der Ferienwohnung und damit von einem konkreten Bezug zum Umfang der jeweiligen Leistung des Gesellschafters gefordert.

Steht der Umfang der tatsächlich erbrachten Leistung (hier Stromlieferung) nicht fest und wird die Vergütung daher nach einem von der Leistung unabhängigen Prozentsatz bemessen, fehlt es an der gegenseitigen Abhängigkeit von Leistung und Gegenleistung, sodass ein Leistungsaustausch ausgeschlossen ist.

Der BFH lehnte eine Zulassung der Revision wegen Divergenz des Urteils der Vorinstanz zu den BFH-Urteilen vom 22.6.1989 – V R 37/84 und vom 16.3.1993 – XI R 44/90 ab. Beide Urteile betreffen zwar die Voraussetzungen eines Leistungsaustausches, behandeln jedoch unterschiedliche Sachverhalte und unterschiedliche Rechtsfragen: Während das Urteil des FG die Frage des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung betrifft, geht es in der angeblichen Divergenzentscheidung um eine nicht erbrachte Gegenleistung (Entgelt). Nach den Ausführungen des Senats steht es einem Leistungsaustausch nicht entgegen, dass der Leistende die gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung, das Entgelt, nicht oder nicht in dem erwarteten Umfang erhält – sei es, dass sich die begründete Erwartungshaltung nicht erfüllt, dass das Entgelt uneinbringlich wird oder sich nachträglich mindert.

## **Trockenheit in der Landwirtschaft**

Das Finanzministerium Baden-Württemberg (FM) trägt den Schäden durch die anhaltende Trockenheit in der Landwirtschaft mit Erlass vom 19.8.2015 – 3-S1915/25 Rechnung.

Bis zum 31.12.2015 können Betroffene Anträge auf Stundung der bis dahin fälligen Steuern sowie Anträge auf Anpassung der ESt- bzw. KSt-Vorauszahlungen stellen. Ein wertmäßiger Einzelnachweis der Schäden ist nicht erforderlich. Auf Stundungszinsen wird in der Regel verzichtet. Stundungsanträge für nach dem 31.12.2015 fällige Steuern und Vorauszahlungen sind besonders zu begründen. Bis zum 31.12.2015 wird von Vollstreckungsmaßnahmen ab-



gesehen. Säumniszuschläge für den Zeitraum vom 1.8.2015 bis zum 31.12.2015 werden erlassen.

Landwirten mit Gewinnermittlung nach § 13a EStG kann bei Ertragsausfällen die aus dem Ansatz des Grundbetrages und den Zuschlägen für Sondernutzungen resultierende Einkommenssteuer ganz oder teilweise erlassen werden, soweit keine Ansprüche aus Versicherungsleistungen bestehen. Versicherungsleistungen für Ernteauffälle von einjährigen Kulturen oder Dauerkulturen können bei buchführenden Land- und Forstwirten durch eine steuerfreie Rücklage in Höhe des Entschädigungsanspruchs neutralisiert werden. Die Rücklage ist im Folgejahr erfolgswirksam aufzulösen. Ausnahme von dieser Regelung: wenn der Versicherungsfall im gleichen Wirtschaftsjahr eingetreten ist, in dem auch die Ernte angefallen wäre. Bei Landwirten mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist sinngemäß zu verfahren.

Die Aufwendungen für Wiederanpflanzungen zerstörter Anlagen können als Betriebsausgaben behandelt werden, wenn der bisherige Buchwert beibehalten wird.

## **Umsatzsteuer bei Zahlungen im Rahmen der Initiative Tierwohl**

Mit Schreiben vom 26.8.2015 an Tierhalter verweist die Landwirtschaftskammer Schleswig Holstein auf ein Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 12.8.2015 an die Gesellschaft zur Förderung des Tierwohls in der Nutztierhaltung mbH. Das BMF kommt darin zu dem Ergebnis, dass sowohl die Zahlung des Einzelhandels an die Trägergesellschaft (Programmengelt) als auch die Zahlung der Trägergesellschaft an die Tierhalter (Tierwohlgelt) für die Schaffung bzw. Erfüllung der einzelnen Anforderungen gemäß dem Tierwohlprogramm im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses erfolgen und somit dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegen.

Zahlungen der Trägergesellschaft auf der Ebene des Tierhalters sind jedoch auch dann den allgemeinen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes zu unterwerfen, wenn der Tierhalter im Übrigen von der Durchschnittsbesteuerung nach § 24 UStG Gebrauch macht. Aus dem BFH-Urteil vom 21.1.2015 – XI R 13/13 ergibt sich keine andere Beurteilung, da die von der Trägergesellschaft empfangene Leistung nicht zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt wird. Hinweis: Für pauschalierende Landwirte, die nebenher umsatzsteuerpflichtige Umsätze im Rahmen der Kleinunternehmerregelung ausführen, würde sich damit der Umsatz gem. § 19 Abs. 3 UStG erhöhen.

Die an der Initiative Tierwohl teilnehmenden Tierhalter müssen also aus dem Tierwohlgelt der Trägergesellschaft 19 % an das Finanzamt abführen. Gleichwohl steht den Landwirten grundsätzlich ein Vorsteuerabzug aus den für die Umsetzung der mit dem Tierwohlgelt im Zusammenhang stehenden Kosten wie z. B. bauliche Maßnahmen zu.

## **Kein Abzug als Betriebsausgaben für Aufwendungen bei Pferden**

Das Finanzgericht Baden-Württemberg (FG) hat in seinem Urteil vom 6.5.2015 – 1 K 3408/13 entschieden, dass Aufwendungen für Pferde den Gewinn nicht mindern dürfen. Aufwendungen für das Halten von Pferden im Rahmen einer Tätigkeit als selbstständiger, auf die Versicherung von Pfer-

den spezialisierter Versicherungsvertreter, sind nicht als Betriebsausgaben abziehbar. Generell sind Aufwendungen für die Lebensführung, die in der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung eines Steuerpflichtigen begründet sind, nicht abzugsfähig, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (§ 12 Nr. 1 Satz 2 Einkommensteuergesetz – EStG). Dies gilt auch für Aufwendungen zur Förderung der gewerblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen.

Im betreffenden Fall war es streitig, ob der Kläger Aufwendungen für das Halten von Pferden im Rahmen seiner Tätigkeit als selbstständiger Versicherungsvertreter als Betriebsausgaben geltend machen kann. Der Kläger betreibt seit Ende 1986 ein auf die Versicherung von Pferden spezialisiertes Versicherungsbüro und erzielt hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Seine Ehefrau ist bei ihm beschäftigt, seine Tochter ist freie Mitarbeiterin bei ihm.

Der Kläger besitzt mehrere Pferde. Seine Familienangehörigen nehmen an Reitturnieren teil. In den Jahren 2004 bis 2006 machte der Kläger Aufwendungen für das Halten von zwei Pferden (ohne Aufwendungen für Turnierbesuche) als Betriebsausgaben geltend. Dadurch minderte er seinen Gewinn. Das Finanzamt ließ den Abzug der Aufwendungen für die Pferde als Betriebsausgaben nicht zu.

Das FG folgte dieser Meinung.

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG dürfen Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen den Gewinn nicht mindern. Die Regelung betrifft nach dem Einleitungssatz des § 4 Abs. 5 EStG Betriebsausgaben, also Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG).

Das Abzugsverbot hat Bedeutung für Aufwendungen, die ihrer Art nach im Interesse der Steuergerechtigkeit den steuerpflichtigen Gewinn nicht mindern sollten. Dazu gehören Kosten, die der sportlichen Unterhaltung dienen. Darunter fällt nach den Ausführungen des FG auch das Halten von Reitpferden und Reit- oder Rennställen. Vorliegend sind die Pferde nicht Gegenstand der mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübten Betätigung des Klägers. Der Kläger kann seine Leistungen auch ohne die Pferde erbringen. Im Übrigen finanziert der Kläger das Hobby von Familienmitgliedern. Infolgedessen sind die Aufwendungen für den Unterhalt der Pferde nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG wurde nach der Begründung zum Regierungsentwurf des Steueränderungsgesetzes 1960 geschaffen, weil der Gesetzgeber die genannten Ausgaben „ihrer Art nach als überflüssige und unangemessene Repräsentation“ ansah und „im Interesse der Steuergerechtigkeit und des sozialen Friedens“ den Aufwand „nicht länger durch den Abzug ... vom steuerpflichtigen Gewinn auf die Allgemeinheit abgewälzt“ wissen wollte.

Eines konkret feststellbaren Zusammenhangs mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen bedarf es dafür nicht. Vielmehr stellt das Gesetz auf den Zusammenhang der Aufwendungen mit der wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung der Geschäftsfreunde des Steuerpflichtigen ab und unterstellt diesen typisiert bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG. Die Revision zum BFH wurde nicht zugelassen.



## Erbschaftsteuerbefreiung für Familienheim

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich in seinem Urteil vom 23.6.2015 – II R 39/13 entschieden: Ein Familienheim i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG setzt u. a. voraus, dass der begünstigte Erwerber nach dem Erbfall die in einem bebauten Grundstück i.S. des § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG befindliche Wohnung unverzüglich zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke bestimmt. Dazu muss der Erwerber innerhalb angemessener Zeit nach dem Erbfall die Absicht zur Selbstnutzung der Wohnung fassen und durch den Einzug in die Wohnung tatsächlich umsetzen. Erwirbt ein Miterbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses das Alleineigentum an einem Familienheim im o. g. Sinne, erhöht sich sein begünstigtes Vermögen unabhängig davon, ob die Vereinbarung über die Erbauseinandersetzung zeitnah, d. h. innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall erfolgt.

Der Kläger (K) war neben seiner Schwester (S) Miterbe seines am 24.12.2010 verstorbenen Vaters (V). Zum Nachlass gehörte u. a. das mit einem Zweifamilienhaus bebaute Grundstück. Eine Wohnung wurde von V und S gemeinsam bewohnt, nach dem Tod des Vaters von S allein. Die andere Wohnung war fremdvermietet. Im März 2012 hoben K und S die Erbengemeinschaft auf. K erhielt das Grundstück und S die restlichen Grundstücke, jeweils als Alleineigentümer.

Das Finanzamt setzte gegen K Erbschaftsteuer fest, wobei die Steuerbefreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG entsprechend der Beteiligung als Miterbe vom hälftigen Wert des Grundstücks berechnet wurden. Der Einspruch des K, dass die Steuerbefreiungen wegen des im Rahmen der Erbauseinandersetzung erhaltenen Alleineigentums am Grundstück unter Berücksichtigung des gesamten Grundstückswerts zu gewähren seien, blieb ohne Erfolg.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt mit der Begründung, dass die Begünstigung des bei der Nachlassteilung erworbenen Vermögens nicht von einer zeitnahen Auseinandersetzung über den Nachlass innerhalb eines halben Jahres nach dem Erbfall abhängig sei.

Der BFH wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück. Eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG kann K auch insoweit beanspruchen, als er im Rahmen der Erbauseinandersetzung über seine Beteiligung als Miterbe hinaus das Alleineigentum an dem Familienheim erhalten hat. Im Rahmen der Teilung des Nachlasses muss ein Erbe begünstigtes Vermögen, das er vom Erblasser erworben hat, auf einen Dritten übertragen. Dritter in diesem Sinne ist auch ein Miterbe. Für den Begünstigungstransfer ist erforderlich, dass für das bei der Nachlassteilung erworbene Vermögen die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG greift. Wird die Selbstnutzung der Wohnung erst nach Ablauf von sechs Monaten aufgenommen, kann ebenfalls eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung vorliegen. Allerdings muss der Erwerber in diesem Fall darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung entschlossen hat und aus welchen Gründen ein früherer Einzug in die Wohnung nicht möglich war. § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 4 ErbStG führt dann zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Steuerbefreiung und nicht zu einer Veränderung der Zurechnung der Erwerbsgegenstände.

Der Senat hat erhebliche Zweifel, ob die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG verfassungsgemäß ist. Eine Vorlage zur Entscheidung durch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) kommt jedoch nicht in Betracht, weil das Verfassungsgericht mit Beschluss vom 17.12.2014 – 1 BvL



21/12 trotz festgestellter Verfassungsverstöße die Weitergeltung des ErbStG bis zu einer Neuregelung, spätestens bis zum 30.6.2016, angeordnet hat.

## **Hofläden können steuerbegünstigte Zweckbetriebe sein**

Das Finanzgericht Köln (FG) hat in seinem Urteil vom 18.6.2015 – 10 K 759/13 die Meinung vertreten, dass Hofläden in stationären Einrichtungen, in denen Menschen aufgenommen werden, die von Arbeitslosigkeit, Obdachlosigkeit betroffen und/oder aufgrund von Suchtproblematiken auffällig geworden sind, auch dann als steuerbegünstigte Zweckbetriebe angesehen werden können, wenn das Warensortiment alkoholische Getränke enthält. Das in dem besagten Hofladen verfolgte Konzept des „Selbstkontrollierten Trinkens“ sei durchaus schlüssig und nicht unvertretbar, woraus die Anerkennung als Einrichtungen der Wohlfahrtspflege folgt.

Streitig war unter den Beteiligten, ob es sich bei den „Hofläden“, die vom Kläger in seinen Einrichtungen betrieben werden, um steuerbegünstigte Zweckbetriebe handelt. Bei den Einrichtungen handelt sich um dorfähnliche Anwesen, in denen sich die Bewohner zwischen einem Monat und einem Jahr aufhalten oder aber sich dauerhaft im Alten- und Pflegeheim befinden. Unter Anleitung übernehmen die Bewohner in den Hofläden Hilfsdienstleistungen wie Zählen, Messen oder Wiegen. Die Hofläden bieten ein begrenztes Warensortiment an, aus dem sich die Bewohner des Anwesens mit ihrem Taschengeld selbst versorgen können.

Nach einer Betriebsprüfung unterwarf das Finanzamt die Umsätze der Hofläden dem Regelsteuersatz. Vor allem wurde der Verkauf von Alkohol an die Bewohner mit damals 16 % besteuert. Das Finanzamt begründete dies damit, dass das Angebot an üblichen Handelswaren ebenso wenig zur Wohlfahrtspflege gehöre wie der Verkauf von Alkohol an die Heimbewohner. Das praktizierte Konzept des „Selbstkontrollierten Trinkens“ sei kein allgemein anerkanntes und von den Krankenkassen getragenes Therapiekonzept. Bei den aufgenommenen Personen sei davon auszugehen, dass bereits schwere körperliche Vorschädigungen vorhanden seien, die sich durch weiteren Alkoholkonsum verschlimmerten.

Das FG stellte sich auf die Seite des Klägers. Die Finanzrichter sahen in den Hofläden steuerbegünstigte Zweckbetriebe.

Die Hofläden sind wirtschaftliche Geschäftsbetriebe i.S.d. § 14 Abgabenordnung (AO), da eine selbstständige nachhaltige Tätigkeit zur Einnahmeerzielung ausgeübt wird, die über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht. Allerdings handelt es sich bei diesen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben um Zweckbetriebe gemäß §§ 66, 65 AO und außerdem um Einrichtungen der Wohlfahrtspflege.

Zwar werde die Gesundheit der betroffenen Personen objektiv nicht gefördert, da sich die teilweise schweren organischen Vorschäden auch durch geringe Alkoholmengen objektiv verschlimmern und eine Verschlimmerung der körperlichen Vorschädigungen nur durch Abstinenz vermieden werden kann. Jedoch ging das FG von einer differenzierten Betrachtungsweise aus, da sich der Mensch nicht auf die Funktionsfähigkeit und das Zusammenwirken seiner einzelnen Organe beschränken lasse. Der Kläger habe unstreitig die Lebensqualität der Bewohner durch sein Konzept verbessert, sodass sein Ansatz trotz aller Bedenken als schlüssig und vertretbar anzusehen sei.



Zudem handelte es sich bei den Hofläden um Zweckbetriebe gemäß § 65 AO. Gegenstand war die Versorgung der betreuten nichtsesshaften oder von Nichtsesshaftigkeit bedrohten Menschen sowie die Schaffung einer sinngebenden Beschäftigungsmöglichkeit. Die Hofläden traten nicht in größerem Umfang in Wettbewerb zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Sache wurde die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen.

## **Durchschnittssatzbesteuerung bei Pferdeponen: Bundesfinanzministerium reagiert**

Mit Urteilen vom 10.9.2014 – XI R 33/13 und vom 21.1.2015 – XI R 13/13 hat sich der BFH zur Umsatzbesteuerung von Pferdeponenleistungen geäußert. Leistungen aus der Ponenhaltung von nicht zu land- und forstwirtschaftlichen (luf) Zwecken gehaltenen Pferden unterliegen wie bisher weder der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG noch dem ermäßigten Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG.

Im Verfahren XI R 13/13 hat der BFH jedoch entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung auf sonstige Leistungen eines Land- und Forstwirts nicht schon deshalb ausgeschlossen ist, weil der Leistungsempfänger kein Land- oder Forstwirt ist. Mit Schreiben vom 27.8.2015 – III C 2 – S 7410/07/1005 hat das BMF den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1.10.2010 in den Abschnitten 12.2 (Abs. 3 Satz 2) und 24.3 (Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 Satz 3, Abs. 5, Abs. 10 Satz 1, Abs. 11 Satz 2 und Abs. 12) geändert bzw. ergänzt.

Für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung ist nicht mehr Voraussetzung, dass der Leistungsempfänger die Erzeugertätigkeit im Rahmen eines luf Betriebs ausübt. Wird die sonstige Leistung an eine Person erbracht, die keine Tätigkeit der landwirtschaftlichen Erzeugung ausübt, ist davon auszugehen, dass die Erzeugung nicht zur landwirtschaftlichen Erzeugung beiträgt. Betreibt der Leistungsempfänger eine Tierzucht oder Tierhaltung außerhalb eines luf Betriebs, ist diese nur dann eine Tätigkeit der landwirtschaftlichen Erzeugung, wenn sie jeweils in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung und in den Fällen der Tierhaltung nicht lediglich aus privaten Gründen zu Freizeit Zwecken erfolgt.

## **Bilanzierung einer Ackerquote**

Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht (FG) hat sich in seinem Urteil vom 26.8.2014 – 1 K 37/11 mit der Frage befasst, unter welchen Voraussetzungen die Ackerprämienberechtigung nach der Verordnung über eine Stützungsregelung für Erzeuger bestimmter landwirtschaftlicher Kulturpflanzen (KultPflAZV) als selbstständiges Wirtschaftsgut zu werten ist. Zum Zeitpunkt der Einführung der sogenannten Ackerquote war diese ein unselbstständiger Teil des Wirtschaftsguts Grund und Boden (siehe Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30.9.2010 – IV R 28/08).



Das FG hat nun entschieden, dass die Ackerquote weder mit dem Inkrafttreten der Zehnten Änderungsverordnung zur KultPflAZV vom 27.11.1995 noch mit Einführung der Flächenzahlungsverordnung (Flächen-ZV) zu einem selbstständigen immateriellen Wirtschaftsgut geworden ist, auch wenn durch diese beiden Verordnungen eine eingeschränkte und bedingte Verkehrsfähigkeit ermöglicht wurde. Diese abstrakte Verkehrsfähigkeit eines Rechts sei lediglich ein Einzelgesichtspunkt und weder notwendiges noch hinreichendes Merkmal bei der Prüfung, ob ein wertbildender Faktor eines Wirtschaftsguts oder ein selbstständiges weiteres Wirtschaftsgut vorliege.

Preisunterschiede zwischen Kaufpreisen für gleichwertige Grundstücke mit und ohne Ackerquote ließen keine Rückschlüsse darauf zu, ob der Gesamtpreis auf ein Wirtschaftsgut (Grund und Boden) mit einer bestimmten wertbildenden Eigenschaft (Ackerquote) oder auf zwei selbstständige Wirtschaftsgüter entfällt.

Das Revisionsverfahren wird beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen I R 67/14 geführt.