

**An unsere
Mitglieder**

Ihr Zeichen:
Unser Zeichen: Herr Wieskus

Sachbearbeiter:
Telefon: 05221 5974-0
Telefax: 05221 5974-24
E-Mail: info@buchstelle-herford.de

16.01.2020

Mandanten-Rundschreiben Nr. 1/2020

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir möchten Sie auch heute wieder auf einige interessante Neuerungen hinweisen:

Vorbehaltsnießbrauch bei unentgeltlicher Übertragung eines verpachteten luf Betriebs

Der BFH (Urteil v. 08.05.2019 - VI R 26/17) bestätigt, dass bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft die Bestellung eines Nießbrauchs – auch bei einem verpachteten Betrieb - zur Folge hat, dass zwei Betriebe entstehen, nämlich ein ruhender Betrieb in der Hand des Nießbrauchsverpflichteten und ein wirtschaftender Betrieb in der Hand des Nießbrauchsberechtigten.

Im Streitfall war der Ehemann (E) der Klägerin (K) Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebs, den er an fremde Dritte verpachtet hatte. Aus der Betriebsverpachtung erzielte er Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Im November 2002 übertrug E den Hof unentgeltlich an seinen Sohn (S). E behielt sich auf seine Lebensdauer das Nießbrauchsrecht an dem übertragenen Grundbesitz vor. Nach seinem Tod sollte K nießbrauchsberechtigt sein. E verstarb im Jahr 2006. Mit seinem Tod wurde K Nießbrauchsberechtigte und erklärte aus der Verpachtung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Im Dezember 2008 veräußerte S die Hofstelle sowie einen Teil des Grund und Bodens mit Wirkung zum 01.07.2009 an H. Der Erwerber löste dabei gegen Zahlung eines Geldbetrags das Nießbrauchsrecht der K ab. K erfasste die Zahlung in ihrer Gewinnermittlung nicht als Betriebseinnahme, sondern vertrat die Auffassung, dass es sich bei der Ablösung des Nießbrauchs um ein privates Veräußerungsgeschäft handele, das nicht zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führe. Im Anschluss an eine Außenprüfung setzte das FA die streitige Zahlung jedoch als Betriebseinnahme an und erhöhte den Gewinn der K entsprechend. Das FG wies die hiergegen nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage ab.

Die Revision der K wies der BFH zurück. Dabei bestätigt der BFH seine Rechtsprechung. Wird ein IuF Betrieb unentgeltlich (im Wege der vorweggenommenen Erbfolge) übertragen, so liegt weder eine Entnahme noch eine Betriebsaufgabe vor. Der Betrieb wird vielmehr steuerrechtlich unverändert durch den Rechtsnachfolger fortgeführt. Dieser ist an die Buchwerte des Rechtsvorgängers gebunden (§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG).

Auch ein ruhender, verpachteter und noch nicht aufgegebenener Betrieb kann Übertragungsgegenstand i. S. d. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG sein. Bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft hat die Bestellung eines Nießbrauchs nach ständiger Rechtsprechung des BFH zur Folge, dass zwei Betriebe entstehen, nämlich ein ruhender Betrieb in der Hand des nunmehrigen Eigentümers (des Nießbrauchsverpflichteten) und ein wirtschaftender Betrieb in der Hand des Nießbrauchsberechtigten und bisherigen Eigentümers. Diese Rechtsprechung zur (unentgeltlichen) Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs ist auch bei der Übertragung eines Verpachtungsbetriebs anwendbar. Es ist nach Auffassung des BFH insoweit unerheblich, ob ein aktiv betriebener oder ein ruhender Betrieb übertragen wird. Eine Zwangsbetriebsaufgabe tritt deshalb auch bei Übertragung eines Verpachtungsbetriebs unter Nießbrauchsvorbehalt nicht ein.

Der Steuerpflichtige hat nach ständiger Rechtsprechung im Fall der Verpachtung seines Betriebs ein Wahlrecht, ob er den Vorgang als Betriebsaufgabe i. S. d. § 16 Abs. 3 EStG behandeln und damit die Wirtschaftsgüter seines Betriebs unter Auflösung der stillen Reserven in sein Privatvermögen überführen oder das Betriebsvermögen während der Verpachtung fortführen und daraus betriebliche Einkünfte erzielen will. Geht ein verpachteter Betrieb unter Fortbestand des Pachtvertrags im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf den Rechtsnachfolger über, so tritt dieser hinsichtlich des Wahlrechts, die Betriebsaufgabe zu erklären, in die Rechtsstellung des bisherigen Verpächters ein. Diese Grundsätze sind auch bei unter Vorbehalt des Nießbrauchs übertragenen ruhenden Verpachtungsbetrieben anwendbar. Für die Verpachtung an Dritte gilt nichts anderes.

Die Bestellung eines Nießbrauchs an einem, einem Dritten verpachteten Betrieb führt dazu, dass drei Betriebe entstehen, ein ruhender in der Hand des nunmehrigen Eigentümers (und Nießbrauchsverpflichteten) sowie ein ruhender in der Hand des Nießbrauchsberechtigten und bisherigen Eigentümers und ein wirtschaftender in der Hand des Pächters. Diese Dreiteilung zwingt nicht zu der Annahme, dass der bisherige Betriebsinhaber dadurch seinen ruhenden Verpachtungsbetrieb zwangsweise aufgegeben hat.

Zwar erlosch der Nießbrauch des E gemäß § 1061 Satz 1 BGB mit dessen Tod. Gleichzeitig erstarkte aber der aufschiebend bedingte Nießbrauch der K, den sich E im Übertragungsvertrag ebenfalls vorbehalten und der K unentgeltlich zugewandt hatte, zum Vollrecht. Zum (notwendigen) Betriebsvermögen des hiernach (fortbestehenden) IuF Verpachtungsbetriebs der K gehörte insbesondere der ihr von E zugewandte Nießbrauch. Denn K konnte den auf sie unentgeltlich übergegangenen Verpachtungsbetrieb nur aufgrund des ihr zugewandten Nießbrauchs betreiben. K konnte in ihrer Bilanz für das Nießbrauchsrecht zwar keinen Wert ansetzen, sie trat jedoch, was die Nutzung des Betriebsvermögens zur Einkunftserzielung betraf, wie ein Rechtsnachfolger an die Stelle des die Nutzungsberechtigung Überlassenden. Der in § 6 Abs. 3 EStG zum Ausdruck gebrachte Grundsatz findet auch auf die unentgeltliche Übertragung des Rechts zur Nutzung eines Betriebs in der Form der Bestellung eines dinglichen Nießbrauchs am Unternehmen entsprechende Anwendung. Da K noch betriebliche Einkünfte erzielte führte die Zahlung zur Pfandfreigabe bei ihr zu betrieblichen Einkünften.

Hinweis: Danach ist die Betriebsübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt bei luf Betrieben weiterhin ein Gestaltungsmodell. Anders sieht dies bei der Übertragung eines Gewerbebetriebes aus (z.B. gewerblicher Hofladen oder gewerbliche Lohnunternehmertätigkeit. Hier hat der X. Senat des BFH in seiner Entscheidung v. 25.01.2017 – X R 59/14 zur Übertragung eines verpachteten Gewerbebetriebes unter Nießbrauchsvorbehalt die Auffassung vertreten, dass die Grundsätze der steuerneutralen Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar sind, wenn der Nießbrauchsberechtigte seine bisherige gewerbliche Tätigkeit nicht einstellt, sondern die wesentlichen Betriebsgrundlagen aufgrund des ihm vorbehaltenen Nießbrauchs weiterhin selbst nutzt oder verpachtet. Das die Finanzverwaltung das Urteil vom 25.01.2017 anwendet, hat sie mit BMF-Schreiben v. 20.11.2019 zum Ausdruck gebracht.

Grundstücksenteignung kein privates Veräußerungsgeschäft

Der BFH (BFH v. 23.07.2019 – IX R 28/18) hat entschieden, dass ein steuerpflichtiges Spekulationsgeschäft i.S.d. § 23 EStG nicht vorliegt, wenn der Verlust des Eigentums am Grundstück ohne maßgeblichen Einfluss des Steuerpflichtigen erfolgt.

Im Streitfall hatte der Kläger (K) Anfang der 1990er-Jahre einen hälftigen Miteigentumsanteil an einem unbebauten Grundstück erworben und im Jahr 2005 die andere Hälfte durch Zuschlag in der Zwangsversteigerung hinzuerworben. Eine beabsichtigte Bebauung erfolgte nicht. Im Jahr 2008 führte die Stadt X ein Bodensonderungsverfahren durch und erließ einen das maßgebliche Grundstück betreffenden Sonderungsbescheid nach dem Bodensonderungsgesetz v. 20.12.1993 (BGBl. I 1993, 2215). Die zunächst festgesetzte Entschädigung i.H.v. 470.000 € floss K im Streitjahr 2009 zu. Nachdem K gegen die Höhe der Entschädigungszahlung Widerspruch eingelegt hatte wurde diese um 130.000 € erhöht, der Erhöhungsbetrag wurde in zwei Raten in 2012 und 2014 ausgezahlt. Nach einer in 2013 erfolgten Betriebsprüfung vertrat das FA die Auffassung, die Enteignung des Grundstücks durch die Stadt X stelle bezüglich der 2005 erworbenen Grundstückshälfte ein Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar und erließ nach mehrmaliger Änderung den geänderten ESt-Bescheid 2009. Der dagegen gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg. Der nachfolgenden Klage gab das FG statt.

Auch der BFH bestätigte auf die Revision des FA hin die Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen. Unter Anschaffung bzw. Veräußerung i.S. des § 23 EStG ist laut BFH der entgeltliche Erwerb und die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine andere Person zu verstehen. Nach dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck des § 23 EStG sollen innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte Wertänderungen eines bestimmten Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer unterworfen werden, soweit sie auf der entgeltlichen "Anschaffung" und der entgeltlichen "Veräußerung" des nämlichen Wirtschaftsguts innerhalb der maßgeblichen Haltefrist beruhen. Dabei müssen der entgeltliche Erwerb --die Anschaffung-- und die entgeltliche Übertragung des nämlichen Wirtschaftsguts auf eine andere Person --die Veräußerung-- wesentlich vom Willen des Steuerpflichtigen abhängen und mithin Ausdruck einer "wirtschaftlichen Betätigung" sein.

Demgegenüber fehlt es 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". Ein derartiger, nicht vom Willen des Veräußernden getragener Eigentumsübergang führt --ebenso wie eine (rechtsgeschäftliche) Anschaffung oder Veräußerung unter Zwang wegen drohender und unmittelbar bevorstehender Enteignung-- nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht zur Verwirklichung des Tatbestands eines privaten Spekulationsgeschäfts; denn eine zwangsweise vorgenommene "Anschaffung" und "Veräußerung" reicht nicht aus, um eine für die Tatbestandsverwirklichung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu fordernde wirtschaftliche Betätigung anzunehmen.

Anders als im betrieblichen Bereich kommt es im Bereich der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht zur Gewinnverwirklichung; die Besteuerung knüpft allein daran an, dass das maßgebliche Wirtschaftsgut mit Willen des Steuerpflichtigen entgeltlich auf einen Dritten übertragen wird.

Hinweis: Abzugsgrenzen ist die Enteignung laut den Ausführungen des BFH von der Zwangsversteigerung. Hier erwirbt der Bieter das Eigentum zwar kraft Gesetzes durch den Zuschlagsbeschluss, aber mit seinem Willen (Gebot). Denn die Abgabe des Meistgebots entspricht in ihrer Wirkung dem Abschluss eines schuldrechtlichen Kaufvertrages über ein Grundstück, erwirbt doch der Meistbietende damit nach §§ 81 Abs. 1, 90 Abs. 1 des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung den Anspruch, dass ihm das Eigentum an dem versteigerten Grundstück durch Zuschlagsbeschluss des Versteigerungsgerichts übertragen wird. Das mag der Vollstreckungsschuldner als Zwang empfinden, aber dazu kommt es nur aufgrund des von ihm mitbeeinflussten Vorgeschehens.

Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei einem ins Privatvermögen überführtem Grundstück

Im Fokus eines Verfahrens vor dem Finanzgericht Niedersachsen (Az.: 9 K 139/16) stand der Verkauf einer zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörenden alten Hofstelle mit einer Größe von 9.730 m² im Jahr 2009.

Zugehörig waren zwei Wohnungen; eine von der Familie des Klägers genutzte Betriebsleiterwohnung sowie eine Altenteilerwohnung, für die die Nutzungswertbesteuerung über den 31. Dezember 1998 hinaus fortgesetzt worden war. Bei dem Gebäude handelte es sich um ein Baudenkmal.

Zum 31. Dezember 2007 (Wirtschaftsjahr 2007/2008) wählte der Landwirt die Nutzungswertbesteuerung ab, wodurch die Wohnungen steuerfrei ins Privatvermögen überführt wurden. Die steuerfreie Entnahme umfasste neben dem gesamten Wohnhaus mit einer Umgriffsfläche von 1.003 m² auch einen Hausgarten von 2.880 m². Steuerliche Folgerungen wurden aus der Veräußerung (zunächst) nicht gezogen. Erst aufgrund einer Betriebsprüfung für die Jahre 2008 bis 2010 blieb die Behandlung der Hofstellenveräußerung und hierbei insbesondere die Höhe des sich aus der Veräußerung der Altenteilerwohnung mit dazugehörigem Grund und Boden ergebenden Veräußerungsgewinns nach § 23 EStG (Private Veräußerungsgeschäfte) streitig.

Der Landwirt vertrat die Auffassung, dass bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 23 EStG für die Altenteilerwohnung und den dazugehörigen Grund und Boden anstelle des Buchwertes der Teilwert zu berücksichtigen sei. Der Klage schließlich wurde stattgegeben und die Einkünfte aus privatem Veräußerungsgeschäft reduziert.

Gleichwohl hat das Finanzgericht die Revision vor dem Hintergrund der abweichenden Rechtsauffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 5. Oktober 2000 („Zweifelsfragen zur Neuregelung privater Grundstücksveräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG“) in der Fassung vom 7. Februar 2007 (BMF, IV C 3-S 2256-263/00) wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (Az. Revisions-Az.: IX R 12/19).

Zur verlängerten Reinvestitionsfrist nach § 6 b,c EStG

Der BFH (Urteil v. 09.07.2019 - X R 7/17) hatte die Frage zu klären, ob die Investitionsfrist nach § 6b Abs. 3 EStG verlängert werden kann, wenn sich ein Neubau eines Gebäudes noch im Anfangsstadium der Bauplanung befindet. Zudem hatte der BFH zu entscheiden, ob die Höhe des Gewinnzuschlags verfassungswidrig ist.

Der Steuerpflichtige hatte in seiner Bilanz zum 30. Juni 2005 einen Sonderposten mit Rücklagenanteil, den er steuerlich als Rücklage nach § 6b EStG berücksichtigte, gebildet. Aus dem Bilanzbericht zum 30. Juni 2009 geht hervor, dass mit der Investition, auf die die Rücklage übertragen werden sollte, im Wirtschaftsjahr 2008/2009 begonnen worden sei. Deswegen löste der Steuerpflichtige die Rücklage zum 30. Juni 2009 nicht auf. Die Rücklage wurde dann auf ein in einem späteren Jahr fertiggestelltes

Betriebsgebäude übertragen. Für dieses Bauvorhaben wurde nach dem 6. Juli 2010 ein Statiker beauftragt, der Bauantrag wurde vom Architekten am 15. Juni 2010 gezeichnet. Für die Zeit vom 19. Mai 2009 bis 30. Juni 2010 wurden vom Architekten 192 Arbeitsstunden in Rechnung gestellt, wovon 66,5 Stunden die Vor- und Entwurfsplanung in der Zeit bis zum 30. Juni 2009 betrafen. Nach Ausführungen des Steuerpflichtigen wurde der mündliche Planungsauftrag an den Architekten am 14. Mai 2009 erteilt.

Die Außenprüfung für den Betrieb kam zu dem Ergebnis, dass die im Jahresabschluss zum 30. Juni 2005 gebildete Rücklage in der Bilanz zum 30. Juni 2009 gewinnwirksam aufzulösen gewesen sei. Eine Übertragung der Rücklage auf das Bauwerk des Steuerpflichtigen sei nach Auffassung des Finanzamtes nicht möglich, da der Bauantrag vom 22. Juni 2010 nach Ablauf der vierjährigen Frist gestellt wurde. Einspruch und Klage blieben erfolglos, woraufhin der Steuerpflichtige Revision einlegte. Der Kläger führte während der Revision aus, dass die Planungen für das Gebäude ab Frühjahr 2009 Teil des Herstellungsprozesses seien. Sie stellten einen nach außen hin erkennbaren und objektiv nachprüfbaren Beginn der Investition dar, sodass die Stellung eines Bauantrags nicht mehr nötig gewesen sei. Zudem vertrat der Steuerpflichtige die Auffassung, dass die Höhe des Gewinnzuschlags i.H.v. 6 % p.a. schon in den Jahren 2005 bis 2009 verfassungswidrig gewesen war.

Der BFH hat entschieden, dass die Revision des Klägers unbegründet ist. Nach Auffassung des BFH hat das FG zu Recht entschieden, dass die Reinvestitionsrücklage nach Ablauf des vierjährigen Investitionszeitraums aufzulösen war, da zu diesem Zeitpunkt noch nicht mit der Herstellung eines neuen Gebäudes durch den Steuerpflichtigen begonnen wurde. Zudem führte der BFH aus, dass die Höhe des Gewinnzuschlags bis zum Jahr 2009 nicht verfassungswidrig ist.

Mit der in § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG geregelten Verlängerung der vierjährigen Reinvestitionsfrist auf 6 Jahre berücksichtigt der Gesetzgeber, dass die Herstellung von Gebäuden erfahrungsgemäß eine längere Planungs- und Bauzeit erfordert. Diese Frist knüpft jedoch daran, dass bereits vor Ablauf der vierjährigen Frist mit der Herstellung des Gebäudes begonnen wird. Dabei ist den Ausführungen des BFH zufolge als Herstellungsbeginn der Zeitpunkt anzunehmen, ab dem das konkrete Investitionsvorhaben ins Werk gesetzt wird. Dem BFH zufolge kann dieser Zeitpunkt bereits vor den eigentlichen Bauarbeiten liegen. Als sicheres Indiz führt der BFH die Stellung eines Bauantrags an. Das „Ins-Werk-Setzen“ und damit der Beginn der Herstellung im Zusammenhang mit § 6b EStG muss dem BFH zufolge jedoch nicht zwingend mit dem Bauantrag verbunden sein. Auch Handlungen in dessen Vorfeld können ausreichen, wobei die Einzelheiten welche Maßnahmen hierunter fallen, nicht höchstrichterlich geklärt sind.

Regelmäßig gilt als Beginn für die Herstellung eines Gebäudes der Abschluss eines der Ausführung zuzurechnend Lieferungs- oder Leistungsvertrag oder die Aufnahme von Bauarbeiten. Die Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall führt dem BFH zufolge jedoch nicht zu einer Verlängerung der Investitionsfrist, weil im Streitfall nur der bloße Entwurfsplan vorhanden

war. Der BFH kommt daher zu dem Entschluss, dass die Rücklage gewinnwirksam mit Zinszuschlag zum 30. Juni 2009 aufzulösen war. Hinsichtlich der Höhe des Gewinnzuschlags von 6 % sieht der BFH für die Jahre 2005 bis 2009 keine Verletzung gegen das Verfassungsrecht. Hinweis: Der aufgrund des Vorentwurfs am 22.06.2009 eingereichte Bauantrag reichte danach nicht aus, um die Baumaßnahme hinreichend konkret „ins Werk zu setzen“.

Bewertung der Abgabe der in einer Biogasanlage anfallenden Wärme

Das FG Baden – Württemberg (Urteil v. 02.08.2019 - 9 K 3145/17) äußert sich zur Mindestbemessungsgrundlage für die Lieferung von Wärme an eine teilweise gesellschafteridentische

Personengesellschaft (PersG) beim Fehlen von anderen Möglichkeiten zum Bezug von Wärme in der Gemeinde und nimmt Stellung zur Aufteilung der Selbstkosten nach der energetischen Aufteilungsmethode oder der Marktwertmethode.

Im Streitfall wird die Biogasanlage in der Rechtsform einer offenen Handelsgesellschaft (OHG) geführt, die in 2007 errichtet wurde. An ihr waren in den Streitjahren Vater (V) und Sohn (S) je hälftig beteiligt. Beide waren gemeinsam mit ihren Ehefrauen auch an einer GbR beteiligt, die Land- und Forstwirtschaft betrieb und deren Umsätze nach § 24 Umsatzsteuergesetz (UStG) besteuert wurden. Die OHG errichtete in 2007 eine Biogasanlage mit angeschlossenem Blockheizkraftwerk. Die gesamte Anlage wurde in 2007 fertig gestellt, in 2009 erweitert und ist seither in Betrieb. Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten wurde gewährt. Konkret wurde aus der Verbrennung des Gases im streitgegenständlichen Blockheizkraftwerk aufgrund dessen Wirkungsgrad zu 44,4% thermische Energie (Wärme) und zu 38,9% elektrische Energie (Strom) erzeugt, mithin entfielen 53,3% der Selbstkosten auf die Wärme.

In den Streitjahren beliefen sich die insgesamt produzierten Energiemengen auf 9.286.007 kWh (2010), 9.246.325 kWh (2011) und 9.453.091 kWh (2012). Darin enthalten waren produzierte (Ab-)Wärmemengen von 4.949.564 kWh (2010), 4.928.413 kWh (2011) und 5.038.622 kWh (2012) und produzierte Strommengen von 4.336.443 kWh (2010), 4.317.912 kWh (2011) und 4.414.469 kWh (2012). Der produzierte Strom wurde in allen Streitjahren über eine unmittelbar an das Blockheizkraftwerk angeschlossene Trafostation in das Stromnetz eingespeist. Für den eingespeisten Strom erhielt die OHG von der Regionalnetzbetreiberin eine Vergütung inkl. Zuschlag wegen der Nutzung der Abwärme gemäß § 8 Abs. 3 EEG. Die bei der Verbrennung entstehende (Ab-)Wärme verpufft teilweise ungenutzt und wird teilweise in der Biogasanlage als Prozessenergie benötigt und dorthin zurückgeführt. Die übrige, hier streitgegenständliche Wärme wurde in allen Streitjahren vollständig und ausschließlich dergestalt i.S.v. § 8 Abs. 3 EEG genutzt, dass sie in ein unmittelbar an das Blockheizkraftwerk angeschlossenes Nahwärmenetz eingespeist wurde. Mit dieser Wärme wird das in den Leitungen des Nahwärmenetzes befindliche Wasser erhitzt und darüber die Wärme in die angeschlossenen Gebäude geleitet. Das Nahwärmenetz gehört der OHG. An das Nahwärmenetz angeschlossen waren in den Streitjahren und sind bis heute die beiden Wohnhäuser der Gesellschafter sowie der Schweine- und der Hühnerstall der GbR; erst nach Ablauf des jüngsten Streitjahrs 2012 wurden weitere Abnehmer an das Nahwärmenetz angeschlossen, nämlich der zweite Sohn (S2) sowie die Nachbarn Q. und W.

Im Schweinestall befand und befindet sich zwar noch eine Hackschnitzelheizung, die aber kapazitätsmäßig nicht ausreichte und ausreicht, einen Ausfall der Wärme aus dem Blockheizkraftwerk zu kompensieren. Im Hühnerstall befand und befindet sich eine Flüssiggasheizung, die zusätzlich zur Wärme aus dem Blockheizkraftwerk im Winter zugeschaltet werden musste, um die erforderliche Raumtemperatur zu erreichen. Auch in den Wohngebäuden musste die dort

befindliche Hackschnitzelheizung im Winter zugeschaltet werden. Abnehmerin der Wärme der OHG war in allen Streitjahren ausschließlich die GbR, d.h. insbesondere wurde keine Wärme direkt an natürliche Personen geliefert. Für die gelieferte Wärme zahlte die GbR an die OHG, die keine Vollversorgung garantierte, in den Sommerhalbjahren und Winterhalbjahren unterschiedliche Preise. Dies wurde auch deshalb vereinbart und durchgeführt, weil die OHG für die so genutzte Wärme KWK-Boni erhielt. Weshalb sie auch an einer ganzjährigen Abnahme der Wärme interessiert war.

Der Weiler Z war und ist nicht an ein Fernwärmenetz angeschlossen. Beim Statistischen Landesamt Baden-Württemberg waren und sind keinerlei Daten über Wärmepreise verfügbar. Nach einer Außenprüfung änderte das Finanzamt (FA) die Umsatzsteuerfeststellungen der Streitjahre 2010-2012. Insbesondere seien für die streitgegenständlichen Wärmelieferungen mangels eines Einkaufspreises für Wärme die Selbstkosten anzusetzen, wofür aus Vereinfachungsgründen auf die bundesweit einheitlichen durchschnittlichen Fernwärmepreise abgestellt wurde. Die Einsprüche gegen die Höhe der Bemessungsgrundlage hatten keinen Erfolg.

Das FG Baden-Württemberg entschied, dass wenn eine Vater-Sohn-OHG ein umsatzsteuerlich voll dem Unternehmen zugeordnetes Blockheizkraftwerk mit Biogasanlage (BHKW; hier: Erzeugung von Gas in einer Biogasanlage, das im BHKW verbrannt wird, wodurch Strom und als Nebenprodukt Abwärme erzeugt werden) betreibt und die von dem BHKW – neben Strom – produzierte Wärme teilweise an eine nicht vorsteuerabzugsberechtigte GbR verkauft wird, an der Vater, Sohn und Mutter beteiligt sind, so stehen die OHG und die GbR einander nahe i.S.v. § 10 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 UStG und ist für die Wärmelieferungen die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG zu prüfen. Dabei kann nicht auf den „Einkaufspreis“ abgestellt werden, wenn es vor Ort keine anderweitigen Möglichkeiten zum Einkauf von Wärme gibt, insbesondere kein Fernwärmenetz vorhanden ist.

Zu den mangels Einkaufspreises nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG anzusetzenden „Selbstkosten“ für die erzeugte Wärme gehören alle Kosten, die durch den betrieblichen Leistungsprozess entstanden sind und mit denen die Kostenrechnung des Unternehmers belastet worden ist. Zu den Kosten gehören sämtliche tatsächlich angefallenen Kosten (Materialeinzelkosten, anteilige Materialgemeinkosten, die Fertigungseinzelkosten, anteilige Fertigungsgemeinkosten, der Wertverzehr, also insbesondere auch die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlage einschließlich Nebenkosten verteilt auf die voraussichtliche tatsächliche Nutzungsdauer, anteilige Verwaltungsgemeinkosten, die Energiekosten, die Finanzierungsaufwendungen und die Produktionskosten für das Gas.

Lassen sich alle Kosten weder nur der Wärme noch nur dem Strom konkret und unmittelbar zuordnen, müssen sie entweder nach der sogenannten energetischen Aufteilungsmethode (Verhältnis von produzierter Wärmemenge zu produzierter Strommenge bezogen auf die insgesamt produzierte Energiemenge) oder nach der sog. Marktwertmethode (dem Verhältnis der Marktpreise der produzierten Wärmemenge zur produzierten Strommenge) aufgeteilt werden. Eine Aufteilung erübrigt sich nicht bereits deshalb, weil es sich bei der (Ab-)Wärme um ein bloßes Abfallprodukt zur Stromerzeugung handeln würde. Die Marktwertmethode ist nicht anwendbar, wenn es vor Ort kein Fernwärmenetz oder andere Möglichkeiten zum Erwerb von Wärme gibt, also kein „Markt“ vorhanden ist und die Klägerin nur an eine nahestehende Gesellschaft Wärme geliefert hat; aus der Lieferung von Wärme allein an nahestehende Personen kann kein marktüblicher Preis abgeleitet werden.

Hinweis: Die Entscheidung des FG Baden-Württemberg ist eine von vielen Entscheidungen der Finanzgerichte, die in der zweiten Jahreshälfte 2019 ergangen sind. Die Revision gegen die Entscheidung wurde zur Rechtsfortbildung zugelassen. Aktuell besteht noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage, ob bei Ermittlung der Selbstkosten die energetische Aufteilungsmethode oder die Marktwertmethode, die regelmäßig zu geringeren Wertansätzen führt,

anzuwenden ist. Nach Auffassung der Finanzverwaltung gibt es für die Anwendung der Marktwertmethode keine gesetzliche Grundlage (so auch FG Niedersachsen, Urteil v. 24.09.2019 – 11 K 1/18, Az.BFH: V B 96/18). Demgegenüber bestätigt das FG Münster (Urteil v. 01.10.2019 – 15 K 1050/16 U) die Marktwertmethode als zulässige Aufteilungsmethode.

Keine Grunderwerbsteuer für Weihnachtsbaumkulturen

Dem FG Münster (Urteil v. 14.11.2019, 8 K 168/19 GrE) lag die Frage vor, ob Weihnachtsbaumkulturen, die sich auf einem erworbenen Grundstück befinden, mit in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind.

Im Streitfall kaufte der Steuerpflichtige mehrere Grundstücke mit einer Gesamtgröße von 112.178 qm sowie Aufwuchs. Die Anschaffung erfolgte über drei Kaufverträge, die in einer notariellen Urkunde zusammengefasst wurden. Neben den Grundstücken wurde unter anderem als Kaufgegenstand der darauf befindliche Aufwuchs, der als Weihnachtsbaumkulturen bezeichnet wurde, aufgeführt. Soweit vorhanden wurde der jeweilige Kaufpreis auf Grund und Boden und Aufwuchs aufgeteilt. Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 11.06.2018 Grunderwerbsteuer i.H.v. 6,5 % fest und berücksichtigte dabei auch den Aufwuchs in Form von Weihnachtsbaumkulturen. Der daraufhin erhobene Einspruch gegen den Bescheid blieb erfolglos, sodass die Steuerpflichtige Klage erhoben hat.

Das FG Münster gab dem Kläger Recht. Nach Auffassung des FG unterliegen die Weihnachtsbaumkulturen nicht der Grunderwerbsteuer. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt ein Kaufvertrag der Grunderwerbsteuer, wenn er sich auf ein inländisches Grundstück bezieht. Dabei legt § 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG fest, dass unter Grundstücken i.S.d. GrEStG Grundstücke i.S.d. BGB zu verstehen sind. Die §§ 94 bis 95 BGB definieren dabei, was als wesentlicher Bestandteil eines Grundstücks anzusehen ist. Weihnachtsbäume fallen entgegen der Auffassung des FA nicht hierunter. Grundsätzlich erfüllen die Weihnachtsbäume die Voraussetzungen des § 94 BGB, wonach Samen mit dem Aussäen und eine Pflanze mit Einpflanzen wesentliche Bestandteile darstellen, jedoch werden die Weihnachtsbäume nur zu einem vorübergehenden Zweck (Anbau für den Verkauf) eingepflanzt. Gemäß § 95 BGB können Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden sind, keine wesentlichen Bestandteile darstellen.

Hinweis: Revision wurde zur Fortbildung des Rechts und mit dem Hinweis auf das bereits anhängige Verfahren des FG Düsseldorf (Erwerb Forstflächen) beim BFH (Az.: II R 36/19) zugelassen.

Mit freundlichen Grüßen

Landwirtschaftliche Buchstelle e. V. Herford

Erwin Wieskus
Dipl.-Kfm., Steuerberater LB