

LB e. V. Herford, Ravensberger Str. 6, 32051 Herford

An unsere Mitglieder

Ihr Zeichen:

Unser Zeichen:

Sachbearbeiter:

Telefon: 05221 5974-21

Telefax: 05221 5974-24

E-Mail: info@buchstelle-herford.de

19.07.2017

Mandantenrundschriften

03-2017

Sehr geehrte Damen und Herrn,

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

Steuerermäßigung für Agrardiesel

Der Bundestag hat am 03.06.2017 der Verlängerung der ermäßigten Agrardieselbesteuerung zugestimmt. Damit folgten die Abgeordneten den Empfehlungen des federführenden Ausschusses zum Entwurf des Zweiten Gesetzes zur Änderung des Energie- und Stromsteuergesetzes. Der Deutsche Bauernverband begrüßte den Beschluss des Bundestages, weil jetzt mit der gesetzlichen Festlegung der Steuersätze für Agrardiesel zumindest für einige Jahre Rechtssicherheit in den landwirtschaftlichen Betrieben bestehe. Damit setze die große Koalition auf Kontinuität und Verlässlichkeit, die bäuerliche Betriebe für erfolgreiches Wirtschaften benötigten. Der Verzicht auf die ursprünglich geplante Streichung der Steuerfreiheit von Bioagrardiesel sei zudem ein wichtiges Signal für die Landtechnikbranche. Eine aus Wettbewerbsgründen geforderte Senkung des Steuersatzes für Agrardiesel auf ein europäisches Durchschnittsniveau wird in dem neuen Gesetz allerdings nicht berücksichtigt.

Steuerrückzahlung durch Steuerglättung

Im Dezember 2016 wurde das sogenannte Milchmarkt-Sondermaßnahmengesetz verabschiedet, dessen Sinn und Zweck es ist, Finanzmittel für die Milchbauern bereitzustellen. Ergänzend dazu wurden diverse steuerliche Entlastungsmaßnahmen beschlossen. Unter anderem wird eine Tarifglättung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft eingeführt. Mit dieser Maßnahme sollen Einkommensverluste durch Ernteauffälle infolge des globalen Klimawandels abgemildert werden. Rechnung getragen werden soll auch der allgemeinen Verschlechterung der Ertragslage für land- und forstwirtschaftliche Betriebe.

Die Tarifglättung soll eine tariflich ausgewogene Besteuerung bewirken. Gute und schlechte Wirtschaftsjahre werden miteinander ausgeglichen. Damit wird bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft eine durchschnittliche Besteuerung auf einen Zeitraum von drei Jahren erreicht. Die Vorgehensweise ist wie folgt: Entstehen infolge von Gewinnschwankungen unterschiedlich hohe Einkünfte in drei Jahren, werden diese nachträglich durch eine besondere Steuerberechnung korrigiert, der sogenannten Tarifglättung. Das Finanzamt stellt hierfür eine fiktive Vergleichsrechnung für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf. Ist die tarifliche Einkommensteuer aus den Veranlagungszeiträumen 2014 bis 2016 höher als die Einkommenssteuer aus der Vergleichsrechnung, senkt das Finanzamt die tarifliche Steuer des Jahres 2016. Umgekehrt kommt es aber auch zu einer nachträglichen Erhöhung der Einkommensteuer, wenn diese nach der Vergleichsrechnung aus den Jahren 2014 bis 2016 höher ist als die tarifliche Einkommensteuer (§ 32c Einkommensteuergesetz - EStG). Das Gesetz gilt erstmals für den Veranlagungszeitraum 2016. Die Geltungsdauer ist auf neun Jahre befristet. Für die Tarifglättung ist kein Antrag erforderlich.

Steuerfreie Entnahme von Wohnungen im IuF Betriebsvermögen nur bei Baudenkmalern möglich

Das FG Schleswig-Holstein teilt die Auffassung des FG Baden-Württemberg, dass die steuerfreie Entnahme von Wohnungen im IuF Betriebsvermögen nur bei Baudenkmalern möglich ist.

Im Streitfall streiten die Beteiligten über die Erfassung eines Entnahmegewinns bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (LuF). Die Klägerin K erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus LuF aus einem Hof in A. Dieser wurde bis zum 30.06.2002 von ihrem Vater selbst bewirtschaftet. Seit dem 01.07.2002 pachtete K den Hof. Auf dem Hof gibt es zwei Wohnhäuser (das Betriebsleiterwohnhaus sowie das ehemalige Altenteilerhaus). Beide Gebäude befanden sich am 01.07.1987 im Betriebsvermögen und waren Dritten entgeltlich zur Nutzung überlassen. Der Vater wohnte auf dem Hof seiner Ehefrau. Das ehemalige Altenteilerhaus wird noch heute fremdvermietet. Das Betriebsleiterhaus war bis Anfang 2006 ebenfalls durchgehend fremdvermietet. Danach zog K als Pächterin in das Haus ein, es war im Hofpachtvertrag enthalten. Zum 01.05.2008 übertrug der Vater den landwirtschaftlichen Betrieb unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf K. Die durch die Übertragung des Hofes erfolgte Entnahme des

zu eigenen Wohnzwecken Wohnhauses behandelte K im Jahresabschluss 2008/2009 als steuerfrei. Grundlage hierfür sei die Regelung in § 13 Abs. 4 Satz 6 Nr. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) n.F. In einer in 2013 für die Jahre 2007 bis 2008 durchgeführten Außenprüfung behandelte der Prüfer demgegenüber den - in der Höhe unstreitigen - Entnahmegewinn als steuerpflichtig, da es sich bei der Wohnung nicht um ein Baudenkmal gehandelt habe. Dieser Einschätzung folgte das Finanzamt. Die hiergegen gerichteten Einsprüche wies das Finanzamt als unbegründet zurück. Dagegen wurde Klage eingereicht.

Das FG Schleswig-Holstein folgt der Auffassung des Finanzamtes. Das Finanzamt habe zu Recht die Übertragung des Hofes durch den Vater auf K und die Nutzung zu Wohnzwecken als Entnahme des Betriebsleiterhauses aus dem Betriebsvermögen des Iuf Betriebes in das Privatvermögen behandelt. Dies ist zwischen den Beteiligten auch unstreitig. Entgegen der Auffassung der K ist diese Entnahme zu versteuern. Nach § 13 Abs. 4 Satz 6 Nr. 2 EStG bleibt der Entnahme- oder Veräußerungsgewinn außer Ansatz, wenn eine vor dem 01.01.1987 einem Dritten entgeltlich zur Nutzung überlassene Wohnung und der dazugehörige Grund und Boden für eigene Wohnzwecke entnommen werden. Der Klägerin ist zuzustimmen -was auch das Finanzamt nicht bezweifelt-, dass die Voraussetzungen dieser Regelung im Streitfall erfüllt sind, da die Wohnung vor dem 01.01.1987 einem Dritten entgeltlich vermietet war. Der systematische Zusammenhang sowie insbesondere die Entstehungsgeschichte der Norm führen jedoch nach Ansicht des FG dazu, dass diese Regelung nur für Baudenkmäler Anwendung findet. Der gegenteiligen Auslegung auf Klägerseite folgt das FG nicht und führt an, dass wenn die Auffassung der K zutreffend sei, dass eine dauerhafte Entfristung unabhängig von der Eigenschaft "Baudenkmal" erfolgen sollte, hätte dieser gesetzgeberische Wille im Gesetzestext zum Ausdruck kommen müssen. Da dies nicht der Fall sei, sieht man sich in der eigenen Auslegung bestätigt.

Hinweis: Danach stehen Betriebsübertragungen auf den bisherigen Pächter des Betriebes unter dem Risiko, dass die bisherige Pächterwohnung im Zeitpunkt der Betriebsübertragung steuerpflichtig zu entnehmen ist. Gegen die Entscheidung des FG wurde jedoch die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. Da die Revision gegen das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 15.05.2012 zurückgenommen wurde, ist die strittige Rechtsfrage noch zu klären.

Versteuerung eines Nutzungsentgeltes für die Zurverfügungstellung von Ausgleichsflächen für den Naturschutz

Ein Nutzungsentgelt, das für die Zurverfügungstellung von Grundstücken als Ausgleichsflächen für den Naturschutz im Rahmen der Überschusseinkünfte gezahlt wird, ist regelmäßig im Jahr des Zuflusses zu versteuern. Eine Verteilung des Entgelts über mehrere Jahre (gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG), kann, wenn überhaupt, nur dann in Anspruch genommen werden, wenn vertraglich eine bestimmte Laufzeit für das Nutzungsrecht vereinbart worden ist.

Im Streitfall erhielt der Steuerpflichtige im Jahr 2012 eine Zahlung für die Zurverfügungstellung eigener Flächen als ökologische Ausgleichsflächen. Der Kläger K schloss dafür einen Vertrag mit der X GmbH ab, indem er sich verpflichtete Grundflächen zum Zwecke des Ausgleichs der Natur zur Verfügung zu stellen. Der Vertrag wurde auf eine unbestimmte Laufzeit abgeschlossen. Als Nutzungsentschädigung stand ihm ein Entgelt in Höhe von 95.662 € zu. Das Finanzamt berücksichtigte den Betrag in voller Höhe als sonstige Einkünfte im Einkommensteuerbescheid 2012. K legte gegen den Einkommensteuerbescheid Einspruch ein. Der Einspruch wurde damit begründet, dass die Einnahmen auf einer Nutzungsüberlassung beruhen würden, sodass die Einnahmen gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlungen verteilt werden könnten. Nach Auffassung des K müsse ein üblicher Zeitraum von 25 Jahren zu Grunde gelegt werden. Das Finanzamt wies den Einspruch als unbegründet zurück, woraufhin K Klage erhob.

Das FG schloss sich jedoch der Auffassung des FA an, wonach das Entgelt als sonstige Einkünfte nach § 22 EStG zu erfassen und eine Verteilung des Entgeltes abzulehnen sei. Gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG können Einnahmen, die auf einer Nutzungsüberlassung i.S.d. § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG beruhen, über mehrere Jahre verteilt werden. Das Gesetz erhält dabei keine nähere Umschreibung des Begriffs der Nutzungsüberlassung. Nach allgemeinem Rechtsverständnis ist daher die Begriffsbestimmung des § 100 BGB anzuwenden. Demnach sind Nutzungen Früchte einer Sache oder eines Rechts sowie die Vorteile, welche der Gebrauch der Sache oder des Rechts gewährt. Eine Nutzungsüberlassung liegt demnach vor, wenn ein Gegenstand oder ein Recht einem anderen als dem Eigentümer überlassen wird, damit dieser die Sache oder das Recht ähnlich einem Eigentümer verwenden kann. Weiterhin muss die Dauer der Nutzungsüberlassung von vornherein feststehen.

Nach Auffassung des FG sind diese Voraussetzungen im Fall des Steuerpflichtigen nicht gegeben. Das FG ist unsicher, ob überhaupt von einer Nutzung i.S.d. § 11 EStG i.V.m. § 100 BGB ausgegangen werden kann. Nach Ansicht des FG wird die Vergütung vielmehr gezahlt um eine Nicht-Nutzung (bzw. Unterlassen einer intensiven Nutzung) zu gewähren, denn die Flächen werden nur insoweit genutzt, dass im naturschutzrechtlichen Sinne keine Beeinträchtigung erfolgt. Die Frage der Nutzungsüberlassung hat das FG letztlich jedoch offen gelassen, da die Verteilung bereits daran scheitert, dass keine bestimmte Laufzeit vereinbart wurde. Eine „übliche“ Laufzeit reicht nicht aus. Das Urteil wurde nicht zur Revision zugelassen.

Verlängerung der Investitionsfrist bei § 6b EStG Rücklage für Neubau eines Gebäudes

Das FG München hat entschieden, dass die Reinvestitionsfrist nach § 6b Abs. 3 EStG nicht verlängert werden kann, wenn sich der Neubau eines Gebäudes zum Ende des vierten Jahres des Investitionszeitraums noch im Anfangsstadium der Bauplanung befindet. Durch die Verlängerung der Investitionsfrist auf sechs Jahre, in den Fällen, in denen mit der Herstellung eines Gebäudes bereits vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahr begonnen wurde, wird die längere Planungs- und Bauzeit für die Herstellung eines

Gebäudes berücksichtigt. Die Verlängerung der Investitionsfrist kann dabei nicht alleine dadurch erreicht werden, dass der Steuerpflichtige behauptet, die Absicht zu haben die Rücklage auf ein neues Gebäude zu übertragen. Auch kann die Investitionsfrist nicht verlängert werden, wenn sich die Bauplanung des Objektes nach Ablauf der vierjährigen Reinvestitionsfrist noch im Anfangsstadium befindet.

Der Kläger K erzielte im Streitjahr 2009 als Einzelunternehmer Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Aus dem Jahresabschluss des Gewerbebetriebs für das Wirtschaftsjahr 1. Juli 2008 bis 30. Juni 2009 geht hervor, dass K einen Sonderposten mit Rücklagenanteil in der Bilanz zum 30. Juni 2005 gebildet hatte. Die Außenprüfung für den Gewerbebetrieb 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.

Der Steuerpflichtige legte die Bauphase des Objektes wie folgt dar: Im Mai 2009 führte der Generalbevollmächtigte des Unternehmens interne Vorbesprechung und Vorberatungen für die Anschaffung von technischen Anlagen. Im Rahmen dessen wurde der technische Leiter eingestellt, der für die Planungsumsetzung beauftragt wurde. Dieser beauftragte im Mai 2009 den Architekten mit der Planung des Gebäudes zu beginnen. Der Statiker wurde im Juli 2010 beauftragt die Statik zu erstellen. Der Bauantrag des Klägers wurde am 22. Juni 2010 gestellt. Der planende Architekt hatte die Baupläner erst 7 Tage vorher schlussgezeichnet.

Das Finanzamt löste im Einkommensteuerbescheid 2009 die Rücklage nach § 6b EStG gewinnerhöhend auf und nahm einen Zinszuschlag von 24 % vor. K legte gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid Einspruch ein, dieser wurde vom Finanzamt als unbegründet zurückgewiesen, sodass der Steuerpflichtige Klage beim FG erhob.

Das FG hat entschieden, dass die Klage unbegründet ist. Durch die Verlängerung der Investitionsfrist auf sechs Jahre, in den Fällen, in denen mit der Herstellung eines Gebäudes bereits vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahr begonnen wurde, wird die längere Planungs- und Bauzeit für die Herstellung eines Gebäude berücksichtigt. Um Missbrauchsfälle zu vermeiden, hielt der Gesetzgeber es für notwendig, dass zumindest innerhalb der allgemeinen Investitionsfrist mit der Herstellung begonnen werden muss. Hierbei genügt nicht die Behauptung, dass die Absicht bestand die Rücklage auf ein neues Gebäude zu übertragen. Vielmehr ist die Absicht durch den Beginn der Herstellung zu dokumentieren. Hierfür reicht nach bisheriger Rechtsprechung aus, dass vor Ablauf der regulären Investitionsfrist die notwendige Architektenplanung abgeschlossen und ein Bauantrag gestellt worden ist. Demnach genügt die Planung des Gebäudes für die Verlängerung der Reinvestitionsfrist bereits aus, ein Beginn der Bauarbeiten ist hingegen nicht erforderlich. Diese Voraussetzungen sind vom Steuerpflichtigen nach Auffassung des FG nicht erfüllt worden. Der Steuerpflichtige konnte keine ausreichend objektiv nachprüfbaren Tatsachen vorlegen, die ein konkretes Neubauprojekt

bereits vor Juni 2009 belegen. Für die Entwurfsplanung verwendete der Architekt bis zum Bilanzstichtag 13,5 Stunden, sodass sich die Planung des Objekts noch im Anfangsstadium befand. Darüber hinaus lag, weil die Statik erst im Jahre 2010 in Auftrag gegeben wurde, bis zum Bilanzstichtag kein fertiger Plan des Gebäudes vor.

Hinweise: Das FG hat das Urteil jedoch wegen grundsätzlicher Bedeutung zur Revision zugelassen. Die Revision ist beim BFH unter dem Az. X R 7/17 eingelegt. Denkbar wäre, dass es der BFH als ausreichend erachtet, dass das bereits in der Planung befindliche Gebäude, am Ende mit dem innerhalb der sechs Jahre fertiggestellten Gebäude nachweislich identisch ist.

Zuwegung einer Windkraftanlage ist keine Betriebsvorrichtung

Das FG Mecklenburg-Vorpommern hat entschieden, dass die Zuwegung zu einer Windkraftanlage in einem Windpark keine Betriebsvorrichtung sondern ein selbständiges unbewegliches Wirtschaftsgut darstellt.

Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, die eine Windenergieanlage bestehend aus 7 Windenergieanlagen betreibt. Im Streitfall geht es um eine Wegfläche von 2750 m². Die Betriebsprüfung für die Jahre 2006 bis 2008 kam zu dem Ergebnis, dass die Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts „Windenergieanlage II“ in die Wirtschaftsgüter Verkabelung und Zuwegung der Windkraftanlage aufzuteilen sei. Die Verkabelung stellt dabei, wie die reine Windkraftanlage, ein bewegliches Wirtschaftsgut dar. Die Zuwegung hingegen stellt ein unbewegliches Wirtschaftsgut dar, das linear abzuschreiben sei. Die KGS legte Einsprüche gegen die geänderten Bescheide ein. Die Einsprüche wurden als unbegründet vom Finanzamt zurückgewiesen.

Das FG teilt die Auffassung des FA. Dieses hat zu Recht abgelehnt, dass die Zuwegung als bewegliches Wirtschaftsgut behandelt wird. Zu den beweglichen Wirtschaftsgütern gehören unter anderem Betriebsvorrichtungen i.S.d. § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG. Der Begriff der Betriebsvorrichtung setzt demnach einen Gegenstand voraus, durch den das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Dabei muss zwischen der Vorrichtung und dem Betriebsablauf ein ähnlich enger Zusammenhang bestehen, wie er üblicherweise bei Maschinen gegeben ist. Für eine Betriebsvorrichtung genügt es nicht, wenn die Vorrichtung für einen Gewerbebetrieb lediglich nützlich oder behördlich vorgeschrieben ist. Nach einem BFH-Urteil aus 1974 hängt die Unterscheidung, ob ein Bauwerk wie eine Hofbefestigung als Außenanlage oder als Betriebsvorrichtung anzusehen ist, davon ab, ob das Bauwerk der Benutzung des Grundstücks dient oder, ob es in einer besonderen Beziehung zu dem auf dem Grundstück ausgeübten gewerblichen Betrieb steht. Demnach sind Platz- und Wegebefestigungen grundsätzlich dem Grundstück zuzuordnen, weil durch sie das Grundstück erschlossen und zugänglich gemacht wird. Die in dem BFH-Urteil aus 1974 zitierten Fälle (Landebahnen eines Flugplatzes und Autoteststrecke für ein Automobilwerk), in denen eine Betriebsvorrichtung angenommen wurde, haben alle gemeinsam, dass die zu unterschiedlichen Zwecken angelegten Bodenbefestigungen für den Grundeigentümer mit Einstellung des konkreten Betriebs wertlos werden würden. Davon kann jedoch nicht bereits

dann ausgegangen werden, wenn aus betrieblichen Gründen eine besonders starke Bodenbefestigung vorgenommen wird, während anderen Betrieben eine leichte Bodenbefestigung ausreichen würde. Im Streitfall hat das FG entschieden, dass eine wie zuvor dargelegte Verknüpfung mit dem Gewerbebetrieb nicht gegeben war. Die Zuwegung würde nach Aufgabe des Betriebs nicht wertlos werden. Entscheidend für das FG war hierbei, dass der Weg innerhalb des Eignungsraums für Windenergieanlagen liegt und daher auch dort nach der Beseitigung der streitbefangenen Windenergieanlagen eine andere Anlage am gleichen Standort oder in dessen Nähe errichtet werden könnte, für die die Wegeanlage genutzt werden kann. Die Wegeanlage könnte nur dann als nutzlos erachtet werden, wenn die Nutzung dieser durch eine neue Windenergieanlage ausgeschlossen würde.

Hinweise: Im Streitfall lies das FG die Revision zu, weil in der Rechtsprechung des BFH bisher noch nicht geklärt ist, unter welchen Voraussetzungen eine Wegeanlage als bewegliches Wirtschaftsgut zu klassifizieren ist (Az. BFH IV R 3/17). Sollte es sich doch um ein bewegliches Wirtschaftsgut handeln wären ein Investitionsabzugsbetrag für die Anschaffung, Sonder- oder degressive Abschreibungen möglich.

EU-Zuschüsse bei Lieferung von Investitionsgütern durch Idw. Erzeugerorganisationen ist Entgelt von dritter Seite

Das Entgelt für die Lieferung von Investitionsgütern einer landwirtschaftlichen Erzeugerorganisation an ihre Mitgliedsbetriebe für einzelbetriebliche Investitionen besteht nach Ansicht des FG Düsseldorf aus den in Rechnung gestellten Beträgen sowie den hierbei abgezogenen EU-Fördermittel i.S.d. Artikel 15 der VO (EG) Nr. 2200/96 über die gemeinsame Marktorganisation für Obst und Gemüse, die aus einem von der Erzeugerorganisation verwalteten Betriebsfond stammen. Die unmittelbare Begünstigung der belieferten Erzeuger durch die verminderten Anschaffungskosten der Investitionsgüter überlagert die mittelbare Begünstigung der Erzeugerorganisation selbst durch die hierzu eingesetzten EU-Fördermittel. Die Verwendung der Betriebsfondmittel stellt eine unmittelbar mit dem Preis zusammenhängende Subvention und damit Entgelt von Dritter Seite dar.

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG (im weiteren KG), die in den Streitjahren als Großhändler für Obst und Gemüse tätig war. Die KG ist eine anerkannte Erzeugerorganisation. Diese Erzeugerorganisation kann einen Betriebsfond einrichten und dafür eine finanzielle Beihilfe der EU erhalten. Dieser Fond speist sich zur Hälfte aus Beiträgen der in der Erzeugerorganisation zusammengeschlossenen Erzeuger und zur anderen Hälfte aus der finanziellen Beihilfe der EU. Die Mittel aus dem Betriebsfond können für operationelle Programme verwendet werden. Nach der EU-Verordnung müssen operationelle Programme Ziele wie die Sicherung einer planvollen nachfragegerechten Erzeugung und weitere Ziele wie z.B. die Verbesserung der Qualität der Erzeugnisse, die Förderung ihrer Vermarktung und ein verbraucherbezogenes Produktmarke

ting, usw. erfüllen. Sofern Investitionen in Einzelbetrieben getätigt werden und 50 % der Projektkosten durch den Betriebsfond finanziert werden, werden diese wiederum zu 50 % aus einem besonderen Finanzbeitrag des jeweiligen Erzeugers und zu 50 % aus der Beihilfe der EU gespeist.

Die KG schloss in den Streitjahren Projektverträge mit verschiedenen Erzeugern ab, im Rahmen dessen die KG und der jeweilige Erzeuger eine Vereinbarung für die Durchführung einer bestimmten Investition im Betrieb des Erzeugers trafen. Der Erzeuger verpflichtete sich den Projektgegenstand für die Dauer der Zweckbindungsfrist nur für den geförderten Zweck einzusetzen. Die Kosten für die Instandhaltung der Investition waren vom Erzeuger zu tragen. Darüber hinaus musste der Erzeuger den Projektgegenstand angemessen versichern. Im Projektvertrag wurde vereinbart, dass die Vertragsparteien zu gleichen Teilen Miteigentümer des Projektgegenstandes werden. Der Projektgegenstand wurde über die KG bestellt. Diese machte den vollen Vorsteuerabzug geltend und stellte den jeweiligen Erzeugern 75 % der Netto-Investitionskosten zzgl. Umsatzsteuer in Rechnung. Die KG ging davon aus, dass nur die unmittlerbaren und mittelbaren über den Betriebsfond an die KG geflossenen Zahlungen Entgelte für die Lieferungen der Projektgegenstände seien. Die Zahlungen aus dem Betriebsfond aus EU-Mitteln stellten nach Auffassung der KG einen nicht steuerbaren Zuschuss dar.

Die Betriebsprüfung für die Streitjahre vertrat die Auffassung, dass der Zuschuss aus EU Mitteln einen nicht steuerbaren Zuschuss darstellt. Hinsichtlich der Ausgangsumsätze an die jeweiligen Erzeuger sei davon auszugehen, dass die Erzeuger von vorneherein die Verfügungsmacht an dem gesamten Projektgegenstand erworben haben. Denn die Lieferung des Projektgegenstandes erfolgte unmittelbar an den Erzeuger. Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung sei jedoch, da es sich bei den Erzeugern um Genossenschaftsmitglieder handelt, nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 UStG in Form der Mindestbemessungsgrundlage zu ermitteln. Daher seien die steuerpflichtigen Umsätze der KG in den Streitjahren um die Fördermittel zu erhöhen. Die KG legte gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 erfolglos Einspruch ein. Daraufhin wurde Klage erhoben.

Das FG Düsseldorf hat entschieden, dass die Klage unbegründet ist. Die Bemessungsgrundlagen für die im Rahmen der operationellen Programme ausgeführten Lieferungen sind zu erhöhen. Die Erhöhung basiert jedoch nicht auf § 10 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 UStG sondern auf § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG, da es sich bei den EU-Fördermitteln um ein Entgelt von dritter Seite handelt.

Zum Entgelt für Lieferungen gehören neben den von der KG in Rechnung gestellten Beiträgen auch Zahlungen aus dem Betriebsfonds, die anteilig aus EU-Fördermitteln stammen. Denn gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG gehört zum Entgelt auch das, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmen für die Leistung gewährt. Sofern ein Unternehmen Leistungen an einen Dritten erbringt gehören zum Entgelt für diese Umsätze ebenfalls Zahlungen der öffentlichen Hand, wenn der Zuschuss dem Leistungsempfänger zugutekommt, der Zuschuss für die

Erbringung einer bestimmten Leistung gezahlt wird und mit der Verpflichtung der den Zuschuss gewährenden Stelle zur Zuschusszahlung das Recht des Zahlungsempfängers auf Auszahlung des Zuschusses einhergeht, wenn er einen steuerbaren Umsatz erbringt. Im Streitfall waren diese Voraussetzungen erfüllt.

Hinweise: Das Urteil wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zur Revision zugelassen (Az.BFH: XI R 5/17). In einem Parallelverfahren (1 K 2023/134) vom selben Tag hat das FG entsprechend entschieden. Anders als im wiedergegebenen Verfahren wurden jedoch die anteilig von den Erzeugern aufzubringenden Betriebsmittelfonds nicht von allen Mitgliedern der Erzeugerorganisation gezahlt, sondern nur von den Erzeugern, in deren Betriebe die geförderten Investitionen durchgeführt wurden. Auch dieses Verfahren ist beim BFH anhängig (Az.BFH: XI R 6/17).

Bemessungsgrundlage für die private Wärmenutzung eines Blockheizkraftwerks

Wird die Wärme eines dem Unternehmensvermögen zugeordnetem Blockheizkraftwerks (BHKW) für die Heizung der Wohnung des Steuerpflichtigen verwendet, liegt eine unentgeltliche Wertabgabe (Entnahme von Gegenständen) vor. Als Bemessungsgrundlage sind hierbei die Selbstkosten für den Wärmeverbrauch anzusetzen. Nur wenn der Betrieb an ein Fernwärmenetz angeschlossen, kann nach Ansicht des FG Baden-Württemberg stattdessen der (regelmäßig niedrigere) durchschnittliche Fernwärmepreis auf Basis der jährlichen Veröffentlichung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie herangezogen werden. Der Besteuerung der entnommenen Wärme auf Basis der Selbstkosten steht auch nicht entgegen, dass die Wärme ein Abfallprodukt bei der Stromerzeugung des BHKWs darstellt.

Dieser Entscheidung lag nachfolgender Sachverhalt zugrunde. Die Steuerpflichtige ist eine GbR, deren Gesellschafter Ehegatten sind. Die GbR betreibt ein BHKW, durch das hauptsächlich die anfallende Gülle des landwirtschaftlichen Betriebs des Ehemanns zu Strom verwertet wird. Der Strom wird seit Dezember 2012 vollständig gegen Entgelt in das öffentliche Stromnetz eingespeist. Die entstehende Wärme des BHKWs wird unter anderem für die Beheizung der Wohnung der Ehegatten verwendet. Darüber hinaus wird die Wärme an den Cousin des Ehemanns mit 3 Cent pro kWh (brutto) veräußert. Die GbR erklärte in Ihrer Steueranmeldung für das Jahr 2013 eine unentgeltliche Wertabgabe in Höhe von 504 € für die eigenverbrauchte Wärme (28.433 kWh). Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung für das Jahr 2013 setzte die entnommene Wärme mit 7,7 Cent je kWh für die Jahre 2013 und 2014 an.

Hierbei wurde der durchschnittliche Fernwärmepreis auf Basis der jährlichen Veröffentlichung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie zugrunde gelegt. Darüber hinaus wurde der Wärmeverbrauchswert pro Jahr auf 30.000 kWh geschätzt.

Die GbR legte gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 Einspruch ein. Nach ihrer Auffassung ist die Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe der Einkaufspreis zzgl. der Nebenkosten für den Gegenstand. Nach Ansicht der GbR sei ein Einkaufspreis in Form eines Marktpreises gegeben, weil die Wärme an den Cousin verkauft wird. Darüber hinaus stellt die produzierte Wärme des BHKWs ein Abfallprodukt dar, sodass die Wärme so zu bewerten sei, wie wenn die Wärme durch eine im Wohnhaus vorhandene Holzheizung erzeugt worden wäre. Nach ablehnender Einspruchsentscheidung legte die GbR Einspruch ein.

Das FG kam zu dem Ergebnis, dass die Klage teilweise begründet ist. Der Wärmeverbrauch unterliegt als unentgeltliche Wertabgabe Umsatzsteuer. Die Bemessungsgrundlage hierfür ist nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG der Einkaufspreis zzgl. Nebenkosten für den Gegenstand oder mangels Einkaufspreis die Selbstkosten zum Zeitpunkt des Umsatzes. Im Streitfall sind die Selbstkosten zu Grunde zu legen, weil sich kein Einkaufspreis ermitteln lässt, denn der Betrieb war nicht an ein Fernwärmenetz angeschlossen. Der Verkaufspreis für die Wärmelieferung an den Cousin kann nicht als Bemessungsgrundlage herangezogen werden, weil § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG sich auf den Einkaufs- und nicht auf den Verkaufspreis bezieht. Eine Bemessung der Wertabgabe anhand von Preisen für Fernwärme scheidet aus, weil dafür ein tatsächlicher Anschluss ans Fernwärmenetz erforderlich ist.

Die Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe ist nach Auffassung des FG daher im Streitfall anhand der Selbstkosten zu ermitteln. Hierbei sind die Selbstkosten in Höhe von 90.608,51 € (2014: 191.621,37 €) ins Verhältnis zur gesamt produzierten Energiemenge in Höhe von 1.363.876 kWh (2014: 1.437.060 kWh) zu setzen. Im Ergebnis betragen die Kosten pro kWh für das Jahr 2013 6,6 Cent/kWh und im Jahr 2014 13,33 Cent/kWh. Für das Streitjahr 2014 ist der Ansatz mit 7,7 Cent/kWh aufgrund des im finanzgerichtlichen Verfahrens geltenden Verböserungsverbots vorzunehmen.

Mit freundlichen Grüßen

Landwirtschaftliche Buchstelle e. V. Herford

Erwin Wieskus
Dipl.-Kfm., Steuerberater LB