



## Mandanten-Rundschreiben

04/2015

### Pensionstierhaltung als Gewerbebetrieb

Streitig war in der Entscheidung des Finanzgerichts Münster (FG) vom 13.1.2015 – 1 K 2332/12 F, ob die Klägerin als Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) mit dem Zukauf, der Ausbildung und dem Verkauf von Reitpferden eine den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugehörige Tierhaltung im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) mit der Folge betreibt, dass sie den Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln kann (§ 13a EStG) oder aber gewerbliche Einkünfte erwirtschaftet (§ 15 EStG).

Im vorliegenden Fall unterhält die Klägerin (GbR) zwei betriebliche Einheiten: zum einen eine Pferdeveredelung und einen Pferdehandel und zum anderen die Bodenbewirtschaftung auf dem von ihr gepachteten Grünland.

Die Klägerin möchte, dass die Gewinne aus Pferdeveredelung und Pferdehandel den Einkünften aus der Land- und Forstwirtschaft zugeordnet werden und somit nach Durchschnittssätzen ermittelt werden können. Dies setzt voraus, dass die Tätigkeiten einen zusammengehörigen landwirtschaftlichen Betrieb bilden.

Eine Definition, was unter einem einheitlichen Betrieb zu verstehen ist, enthält das Einkommensteuergesetz (§ 13 EStG) nicht. Die Rechtsprechung greift auf das Bewertungsgesetz (BewG) zurück, wonach ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft die wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens darstellt (§ 33 Abs. 1 BewG). Dabei ist der Umfang einer wirtschaftlichen Einheit nach der Verkehrsanschauung zu bestimmen. Örtliche Gewohnheit, tatsächliche Übung, Zweckbestimmung sowie die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen. Auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung der betrieblichen Verhältnisse ist demnach im Einzelfall zu prüfen, was noch zu einem einheitlichen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gehört und was eben nicht.

Wichtig ist vor allem, ob zwischen den einzelnen Betriebseinheiten ein organisatorischer, wirtschaftlicher oder finanzieller Zusammenhang besteht und ob es sich um gleichartige oder ungleichartige Betätigungen handelt. Unter Einbeziehung selbstbewirtschafteter Pachtflächen hat die Rechtsprechung den Begriff des Betriebes einkommensteuerrechtlich darüber hinaus als eine auf die Erreichung eines arbeits- und produktionstechnischen Zwecks gerichtete organisatorische Zusammenfassung personeller, sachlicher und anderer Arbeitsmittel zu einer selbständigen Einheit definiert (siehe dazu im Einzelnen u. a. BFH, Urteil vom 16.11.1978 – IV R 191/74; Urteil vom 29.3.2001 – IV R 62/99; Urteil vom 19.7.2011 – IV R 10/09).

Vorliegend geht der BFH davon aus, dass zwischen der Pferdeveredelung und dem Pferdehandel einerseits sowie der Bodenbewirtschaftung andererseits kein organisatorischer, sachlicher, personeller, wirtschaftlicher oder finanzieller Zusammenhang in der Form besteht, dass von einem einheitlichen landwirtschaftlichen Betrieb gesprochen werden kann. Beide Betriebe verfügen über einen selbständigen Inhalt und eigene Strukturen und sind jeweils auch ohne den Anderen lebensfähig.



Auch stellt sich die Betätigung der Klägerin schon aus systematischen Gesichtspunkten nicht als wirtschaftliche Einheit dar, da die Pferdehaltung in Form der Pensionstierhaltung ihrem Wesen und Charakter nach auf Nutzung fremder Ressourcen ausgerichtet ist und demzufolge prinzipiell keiner eigenen Bodenbewirtschaftung durch die Klägerin als Pensionsnehmerin bedarf.

Alleine der Umstand, dass die Pferdehaltung und die Bodenbewirtschaftung unter der (einheitlichen) Leitung der Klägerin stehen, begründet für sich betrachtet keine ausreichende sachliche Verflechtung.

Die aufgrund eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags erbrachten Leistungen sind nicht als Betriebsausgaben abziehbar, wenn die Möglichkeit der Abänderung nach § 323 ZPO vereinbart ist. So entschied das Niedersächsische Finanzgericht (FG) gleich in zwei Fällen (Urteile vom 28.1.2015 – 4 K 234/14 und 4 K 233/14). Streitig war in beiden Fällen, ob Leistungen, die die Kinder (Kläger) aufgrund eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags an die Eltern erbrachten, als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft abzugsfähig sind.

Im Jahr 2009 übernahm im ersten Streitfall der Sohn durch Wirtschaftsüberlassungsvertrag den gesamten Hof zur Bewirtschaftung (32,4 ha Eigenland, 70,6 ha Pachtland) mit Ausnahme der Wohnung des Überlassers für die Dauer von 10 Jahren. Der Sohn übernahm sämtliche Steuern und Lasten einschl. des Kapitaldienstes für die bestehenden Verbindlichkeiten sowie die Unterhaltsaufwendungen für die Wohnung. Ferner erhielten der Vater und dessen Ehefrau eine monatliche Barleistung von 300 €. Beide Seiten vereinbarten, dass jede Partei eine Anpassung dieser Zahlung verlangen kann, wenn sich die wirtschaftlichen und finanziellen Verhältnisse so ändern, dass die Barleistung nicht mehr angemessen ist. Im Übrigen sollten die Bestimmungen des § 323 ZPO gelten.

In der Einkommensteuererklärung machte der Sohn Versorgungsleistungen in Höhe von 2.360 € geltend, die das Finanzamt nicht anerkannte, weil es sich nach Ansicht des Finanzamts um einen Neuvertrag handele, bei dem die Leistungen nach dem BMF-Schreiben vom 11.3.2010 (BStBl I 2010, 227) nicht mehr abziehbar seien.

Nach erfolglosem Einspruch ließ das Finanzgericht das anschließende Klageverfahren bis zur Entscheidung des BFH im Revisionsverfahren ruhen. Der BFH bestätigte in diesem Verfahren mit Urteil vom 25.6.2014 – X R 16/13 die Auffassung des Finanzamts, dass nach der Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG durch das Jahressteuergesetz 2008 die auf einem Wirtschaftsüberlassungsvertrag beruhenden Leistungen nicht mehr als Sonderausgabe abziehbar seien. Allenfalls sei noch zu prüfen, ob und ggf. in welcher Höhe die Altenteilsleistungen nach § 13a Abs. 3 Satz 2 EStG als Betriebsausgaben abziehbar seien. Daraufhin machte der Kläger geltend, dass die Aufwendungen als Betriebsausgaben berücksichtigt werden müssten.

Das FG sah in beiden Fällen die Klagen als unbegründet an, da die aufgrund des Nutzungsüberlassungsvertrags erbrachten Leistungen weder als Betriebsausgaben noch als Sonderausgaben zu berücksichtigen seien. Die erbrachten Leistungen würden dauernde Lasten darstellen.

Betriebsausgaben müssen betrieblich veranlasst sein. Dieser Veranlassungszusammenhang ist nach der Auffassung des BFH auch bei Leistungen aufgrund eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags gegeben, wenn der Hofeigentümer seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu einem angemessenen – d. h. fremdüblichen – Entgelt überlässt, weil das Geld dann als Gegenleistung für den Erwerb eines zur Einkünftezielung genutzten Wirtschaftsguts gezahlt wird. Der Veranlassungszusammenhang entfällt auch



dann nicht, wenn eine geringere Gegenleistung vereinbart wird; lediglich ein höheres als das marktübliche Entgelt kann nach § 12 Nr. 2 EStG nicht abgezogen werden.

In beiden Streitfällen vertrat das FG die Auffassung, dass die getroffenen Regelungen einem Fremdvergleich nicht standhalten und damit als Zuwendungen i.S.v. § 12 Nr. 2 Alt. 2 EStG vom Abzug ausgeschlossen sind. Die ausdrückliche Vereinbarung der Abänderbarkeit der Gegenleistung unter den Voraussetzungen des § 323 ZPO ist nur unter nahen Angehörigen vorstellbar und muss deshalb als fremdunüblich angesehen werden.

## **Zinsen bei Auflösung eines Investitionsabzugsbetrags (IAB)**

Das Finanzgericht Köln (FG) entschied mit Beschluss vom 8.4.2015 – 11 V 339/15 über die Frage, ab wann der Zinslauf nach Auflösung eines IAB beginnt, wenn auch der Verlustrücktrag in das Vorjahr betroffen ist.

Der Steuerpflichtige erzielte im Jahr 2009 einen Verlust von 100.251 €, wobei ein IAB nach § 7g EStG in Höhe von 158.160 € berücksichtigt war. Der Verlust wurde in das Jahr 2008 rückgetragen. Da einige der Wirtschaftsgüter innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums nicht angeschafft waren, wurde der Gewinn 2009 nach einer Betriebsprüfung um 144.824 € erhöht. Der Verlustrücktrag aus 2009 wurde durch Änderungsbescheid mit 0 € festgesetzt. Für 2009 ergab sich dadurch eine Erhöhung der Einkommensteuer von 41.904 €.

Das Finanzamt berechnete Zinsen für den Zeitraum vom 1.4.2011 bis zum 3.11.2014 und legte fest, dass die Verzinsung nach § 233a Abs. 2a 2. Alternative AO 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem der Verlust entstanden ist, also 15 Monate nach Ablauf des Jahres 2009. Der Antragsteller wies auf die BFH-Entscheidung vom 11.7.2013 – IV R 9/12 hin, nach der die Auflösung eines IAB nach § 7g EStG ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO darstelle. Für die Verzinsung gelte daher § 233a Abs. 2a 1. Alternative AO. Danach beginne der Zinslauf erst 15 Monate nach dem Eintritt des rückwirkenden Ereignisses und nicht 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres der Verlustentstehung.

Das FG setzte die Festsetzung der Zinsen zur ESt für 2008 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung bis zur rechtskräftigen Entscheidung im Hauptsacheverfahren (11 K 338/15) aus.

## **Aktivierung von Instandhaltungsansprüchen bei Betriebsaufspaltung**

Hat im Rahmen einer Betriebsaufspaltung die Betriebs-GmbH vertraglich die Instandhaltung für die von ihr gepachteten Wirtschaftsgüter übernommen, muss das Besitzunternehmen als Verpächter den Instandhaltungsanspruch auch dann nicht aktivieren, wenn die Betriebs-GmbH mit der Instandhaltung im Rückstand ist – so das BFH-Urteil vom 12.2.2012 – IV R 63/11.

Klägerin (K) ist die X-KG, an der Y als alleiniger Kommanditist und die A-GmbH als Komplementärin beteiligt waren. An der A-GmbH war Y zu 75 % und X zu 25 % beteiligt. K verpachtete Betriebsgrundstücke an die B-GmbH, an der X und Y im gleichen Verhältnis beteiligt waren. Zwischen K und der B-GmbH be-



stand eine Betriebsaufspaltung. Die B-GmbH war vertraglich verpflichtet, die gepachteten Gegenstände auf ihre Kosten instand zu halten. Wegen zeitlicher Verzögerungen bildete sie in ihren Jahresabschlüssen Rückstellungen.

Nach einer bei der K durchgeführten Außenprüfung meinte das Finanzamt, dass sie die Instandhaltungsansprüche in Höhe der bei der B-GmbH gebildeten Rückstellung zu aktivieren habe, und erhöhte den Gewinn. Das FG wies die Klage ab.

Der BFH entschied, dass K nicht zur Aktivierung des Instandhaltungsanspruchs verpflichtet sei, da sie dafür keine Anschaffungskosten aufgewendet hat. Wird die dem Verpächter obliegende Instandhaltungspflicht vertraglich auf den Pächter übertragen, spart der Verpächter eigene Aufwendungen und erhält dafür einen geringeren Pachtzins. Darin liegen keine Aufwendungen für den Erwerb des Instandhaltungsanspruchs. Bei einer Betriebsaufspaltung besteht keine Pflicht zur korrespondierenden Bilanzierung.

Der Einschlag einzelner hiebsreifer Bäume in der Endnutzung führt zu einer Abspaltung eines Teilbetrages vom Buchwert des stehenden Holzes. Reine Durchforstungsmaßnahmen lassen den Buchwert des stehenden Holzes unberührt. Einschläge zur Anlegung von befestigten Wirtschaftswegen oder Lagerplätzen führen immer zu einer Abspaltung des auf das eingeschlagene Holz entfallenden Teils des Buchwerts. Die Anlage von (unbefestigten) Rückwegen ist demgegenüber als Durchforstungsmaßnahme anzusehen, die keine Minderung des Buchwerts für das stehende Holz zur Folge hat. So urteilte der Bundesfinanzhof (BFH) am 18.2.2015 – IV R 35/11 und verwies das Verfahren an das Finanzgericht zurück. Der BFH hatte darüber zu entscheiden, wie sich aus unterschiedlichen Gründen vorgenommene Holzeinschläge im Forstbetrieb auf die Gewinnermittlung auswirken.

Der Kläger hatte einen Wald in Thüringen erworben, in dem notwendige Durchforstungsmaßnahmen schon länger unterblieben waren. Bei der dann vom Kläger nachgeholt Durchforstung mussten u. a. sog. Rückewege freigeschlagen werden. Außerdem wurden mit LKW befahrbare Wirtschaftswegen und Holzlagerplätze angelegt. Von den für das eingeschlagene Holz erzielten Erlösen wollte der Kläger einen Teil der Anschaffungskosten des Baumbestandes abziehen.

Das Thüringer Finanzgericht (Urteil vom 10.2.2011 – IV 639/06) hatte einen Abzug insgesamt für unzulässig gehalten.

Der BFH bestätigte, dass stehendes Holz ein vom Grund und Boden getrennt zu bewertendes Wirtschaftsgut ist. Als Wirtschaftsgut ist der in einem selbstständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehende Baumbestand anzusehen.

Der Einschlag einzelner Bäume führe danach nicht zum Untergang eines Wirtschaftsguts und insoweit auch nicht zur Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten des stehenden Holzes. Nach der BFH-Rechtsprechung werden die Voraussetzungen etwa bei einem Kahlschlag als erfüllt angesehen. Dazu nimmt der Senat an, dass beim Kahlschlag eine Abspaltung des Buchwerts von dem Bestand an stehendem Holz stattfindet und bei Verkauf vom Anlagevermögen in das Umlaufvermögen wechselt. Der Buchwert des verbleibenden Holzbestands repräsentiert dessen Anschaffungs- und Herstellungskosten, sodass er durch die Abspaltung nicht unter den Teilwert fallen kann.

Der Senat verwies darauf, dass eine reine Durchforstungsmaßnahme, also der Einschlag nicht hiebsreifer Bäume, weder zu einem Bestandsabgang noch zu einer Wertminderung des fortbestehenden Bestands

führt. Die Substanzminderung durch den Einschlag fällt im Vergleich zur Substanzsicherung des zu erhaltenden Baumbestandes nach Einschätzung des Senats nicht ins Gewicht. Dies ist unabhängig davon, ob bei den Durchforstungsmaßnahmen auch erhebliche Rückstände aufgearbeitet werden. Zu den Durchforstungsmaßnahmen rechnet der Senat auch den Einschlag nicht hiebsreifer Bäume zur Anlage eines nicht befestigten Rückeweges. Die Anlage der unbefestigten Rückewege führe vor allen Dingen nicht zu der Entstehung eines neuen Wirtschaftsguts.

Der BFH entschied, dass ein solcher Abzug beim Einschlag in Zusammenhang mit Durchforstungsmaßnahmen nicht in Betracht komme, weil der Wald dadurch nicht an Wert verliere. Anders sei es jedoch bei Einschlägen, die für die Freiräumung von Flächen für befestigte Wege und Lagerplätze erforderlich würden. Weil das Finanzgericht bisher einen Abzug insgesamt für unzulässig gehalten und dementsprechend den anteiligen Wert der eingeschlagenen Stämme nicht ermittelt hatte, verwies der BFH das Verfahren an das FG zurück.

## **Vorsteuerabzug aus Anzahlung für nicht geliefertes Blockkraftheizwerk**

In seinem Urteil vom 29.1.2015 – V R 51/13 hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass Anzahlungen dann nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn die spätere Erbringung der Leistung unsicher ist. Darüber hinaus hat der BFH klargestellt, dass es für die Unternehmereigenschaft von Steuerpflichtigen, die beabsichtigen, nachhaltig Einnahmen aus der Verpachtung eines Blockheizkraftwerks zu erzielen, nicht erheblich ist, ob sie maßgeblichen Einfluss auf Produktion und Verkauf von Strom und Wärme haben.

Im vorliegenden Fall bestellte die Klägerin im Jahr 2010 ein Blockheizkraftwerk. Dieses sollte etwa 180 Tage nach Geldeingang geliefert und montiert werden. Die Klägerin erhielt eine Vorschuss- und Schlussrechnung über 30.000 € zzgl. 5.700 € Umsatzsteuer, die von ihr bezahlt wurde. Mit einer Tochtergesellschaft der Lieferfirma schloss die Klägerin einen Pachtvertrag über das zu liefernde Blockheizkraftwerk gegen eine monatliche Zahlung. Die Übergabe des Kraftwerks an die Pächterin sollte durch die Abtretung des Herausgabeanspruchs erfüllt werden.

Das Kraftwerk ging jedoch nie in Betrieb, da über die Vermögen von Lieferantin und Pächterin im Jahr 2011 Insolvenzverfahren eröffnet und jeweils mangels Masse eingestellt wurden. Pachtzahlungen wurden nicht getätigt. In ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2010 machte die Klägerin den Vorsteuerabzug hinsichtlich des gezahlten Kaufpreises des Kraftwerks geltend.

Sowohl die Finanzverwaltung als auch der BFH lehnten dies ab. Der BFH begründete dies u. a. damit, dass zusätzliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung sei, dass der Eintritt des Steuertatbestandes im Zeitpunkt der Anzahlung nicht „unsicher“ sein darf, da der Vorsteuerabzug grundsätzlich erst dann entsteht, wenn auch der Anspruch auf die abziehbare Vorsteuer entsteht.

Voraussetzung dafür ist, dass alle maßgeblichen Punkte des Steuertatbestandes der künftigen Lieferung oder sonstigen Leistung zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind. Im streitigen Fall hatte die Vorinstanz nicht geprüft, ob aus der objektivierten Sicht der Klägerin die Leistung „unsicher“ war und sie das spätere Ausbleiben des Blockkraftheizwerkes mit den in der Leistungsbeschreibung enthaltenen technischen Merkmalen wusste oder hätte wissen müssen. Die Sache war daher an das Finanzgericht zurückzuverweisen.

Zudem hat der BFH dargelegt, dass für die Frage der Unternehmereigenschaft der Klägerin nicht entscheidend ist, dass sie das Blockkraftwerk an die Tochtergesellschaft verpachten wollte. Es ist nicht erforderlich, dass die Klägerin einen maßgeblichen Einfluss auf Produktion und Verkauf von Strom und Wärme habe. Dies resultiere daraus, dass die vertragsgemäße Nutzung und Fruchtziehung des Pachtgegenstandes allein Sache des Pächters ist. Wesentliches Merkmal des Pachtvertrages ist nur, ob die Käuferin des Pachtgegenstandes die ihr übertragene Verfügungsmacht an dem Kraftwerk auf Zeit zur Fruchtziehung an die Pächterin übertragen wollte.

Sofern das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis kommt, dass die Lieferung nicht „unsicher“ war, wäre nach Meinung des BFH zu prüfen, ob dem EuGH-Urteil (vom 13.3.2014 – C-107/13, Firin) entgegen der nach § 17 Abs. 1 Satz 1 und 2 sowie Abs. 2 Nr. 2 Umsatzsteuergesetz bestehenden Rechtslage, nach der im Fall einer unterbleibenden Lieferung von einer zeitgleichen Berichtigung beim Anzahlungsempfänger und Anzahlenden auszugehen ist, auch für das nationale Recht die Bedeutung zukommen kann, dass der Anzahlende den Vorsteuerabzug vor Rückerhalt der Anzahlung zu berichtigen hat.

## **Vorsteuerberichtigung von sog. Umlaufvermögen**

Nach der Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 10.4.2015 – S 7316.2.1-3/7 St33 ist eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 2 Umsatzsteuergesetz (UStG) vorzunehmen, wenn sich bei einem Wirtschaftsgut, das nur einmalig zur Erzielung eines Umsatzes verwendet wird, die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse ändern. Diese Verfügung ersetzt die bisherige Verfügung vom 29.8.2013 – S 7316.2.1-3/6 St33. Die Neuregelung gilt ab 1.1.2005. Dabei scheidet eine Vorsteuerberichtigung für Wirtschaftsgüter aus, die vor dem 1.1.2005 angeschafft oder hergestellt wurden, selbst wenn die Verwendung im Zeitraum der Neuregelung liegt. Berichtigungsobjekt sind Wirtschaftsgüter, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden (meist Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens). Anlagevermögen kann jedoch ebenfalls betroffen sein.

Beispiel Viehbestand: Soweit Tiere individualisierbar sind (z. B. durch Eintragung in der „Hit-DatenBank“), handelt es sich um einzelne Gegenstände, selbst wenn Tiere in einer Partie erworben oder verkauft wurden. Das Gleiche gilt für Schweine (BFH vom 3.11.2011 – V R 32/10). Damit ist das maßgebliche Berichtigungsobjekt der einzelne Gegenstand, hier das einzelne Tier im Zeitpunkt seiner Verwendung (= Verkauf).

Die Berichtigung der Vorsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung durchzuführen, wenn diese von der ursprünglichen Verwendungsabsicht abweicht.

Beispiel Grundstückserwerb: Ein Grundstück, das in 2001 mit Umsatzsteuer erworben wurde, wird 18 Jahre später umsatzsteuerfrei veräußert. Da seinerzeit die geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen wurde, muss die Vorsteuer jetzt (im Voranmeldezeitraum der Veräußerung) berichtigt werden, da § 15a Abs. 2 UStG keinen Berichtigungszeitraum vorsieht.

Eine Vorsteuerberichtigung unterbleibt, wenn die auf die Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer 1.000 € nicht übersteigt (§ 44 Abs. 1 UStDV, Nichtaufgriffsgrenze). Soweit keine Buchführungspflicht besteht, hat der Unternehmer die Berichtigung anhand von Einzelbelegen (ordnungsgemäße Rechnung) nachzuweisen.

Ferner wird eine neue Vereinfachungsregelung für die Fälle eingeführt, in denen eine Einzelermittlung nicht oder nur mit erheblichem Ermittlungsaufwand möglich ist. Die Vereinfachungsregelung für den Verkauf der Ernte nach Aufgabe des Betriebs („nachlaufende Ernte“) in Abschn. 217e Abs. 7 UStR 2008 ist überholt.

Beispiel Bullenkälber: Landwirt A (§ 24 UStG) erwirbt 2007 fünf Bullenkälber sowie Kraftfutter für 10.000 € zzgl. 1.070 € USt. Am 31.12.2007 liegt noch Kraftfutter im Wert von 6.000 € netto auf Lager. Im April 2008 verkauft A die Mastbullen. Nach dem Verkauf der Mastbullen ist noch Kraftfutter von 1.000 € vorhanden, das er 2008 verkauft. Am 1.1.2008 optiert A zur Regelbesteuerung.

Wegen des Wechsels von der Durchschnittssatzbesteuerung zur Regelbesteuerung ist eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen. Das Berichtigungsobjekt ist der Mastbulle. Als Berichtigungsvolumen sind die Vorsteuern zugrunde zu legen, die auf die gesamten bis zum Verkaufstag aufgelaufenen Produktionskosten (bezogen auf jeden einzelnen Bullen) entfallen sind. Da die Summe der Vorsteuerbeträge aus den gesamten Produktionskosten eines jeden Mastbullens die 1.000 €-Grenze des § 44 UStDV nicht übersteigt, kann A hinsichtlich der Mastbullen keine Vorsteuerberichtigung beanspruchen. Das restliche Kraftfutter wird damit zu einem selbständigen Berichtigungsobjekt. Die auf den Restposten entfallende Vorsteuer liegt ebenfalls unter 1.000 €, sodass auch hierfür eine Vorsteuerberichtigung unterbleibt.

## **Erbschaftsteuer bei Abfindung an weichenden Erben vor Eintritt des Erbfalls**

Erhält ein Kind, das vertraglich auf die Geltendmachung seines künftigen Pflichtteilsanspruchs einschließlich etwaiger Pflichtteilsergänzungsansprüche im Verhältnis zur Mutter verzichtet hat, Ausgleichszahlungen von seinen Brüdern, so ist die Steuerklasse der Erbschaftsteuer sowie der Freibetrag für die Zuwendungen der Brüder nicht nach dem Verhältnis des Zuwendungsempfängers (Verzichtender) zum Zahlenden, sondern zum künftigen Erblasser (Steuerklasse I) anzuwenden. Vorschenkungen der Mutter sind nicht auf den Erwerb von den Brüdern anzurechnen. So entschied das Finanzgericht Münster (FG) mit Urteil vom 26.2.2015 – 3 K 3065/14.

Im Streitfall hatten der Kläger und seine drei Brüder im Jahr 2006 einen Erbschaftsvertrag geschlossen. Darin verzichtete der Kläger auf die Geltendmachung seines Pflichtteilsanspruchs. Zum Ausgleich dafür zahlte ihm jeder Bruder eine Abfindung. Da der Vater schon verstorben war, betrafen die Vereinbarungen lediglich die Erbfolge nach der Mutter.

Der Kläger gab drei Schenkungsteuererklärungen ab. Das Finanzamt versteuerte die Abfindungszahlungen als (fiktiven) Erwerb von der Mutter. Da sich die Steuerklasse nach dem Verhältnis des Zuwendungsempfängers zum künftigen Erblasser richte (so BFH vom 25.1.2001 – II R 22/98), sei auch der Freibetrag nach diesem Verhältnis zu berücksichtigen. Die Behörde fasste die drei Schenkungen zusammen und berücksichtigte ebenso die Vorschenkung der Mutter aus dem Jahr 2002 nach § 14 ErbStG. Der steuerpflichtige Erwerb betrug nach Abzug des Freibetrags 205.000 €.

Auf den Einspruch des Klägers und das Senatsurteil des FG Münster vom 17.2.2011 – 3 K 4815/08 Erb entschied der BFH mit Urteil vom 16.5.2013 – II R 21/11, dass die Abfindung, die ein künftiger gesetzlicher Erbe an einen anderen Erben für den Verzicht auf einen künftigen Pflichtteilsanspruch zahlt, eine freigebige Zuwendung des künftigen gesetzlichen Erben an den anderen sei und nicht als fiktive freigebige Zuwendung des künftigen Erblassers besteuert werden könne. Die Steuerklasse richte sich allerdings nach

dem Verhältnis des Zuwendungsempfängers zum künftigen Erblasser. Das Finanzamt habe demnach zu Unrecht die Abfindungszahlungen als Schenkung der Mutter an den Kläger besteuert. Die gezahlten Abfindungen stellten vielmehr drei getrennte zu besteuernde freigebige Zuwendungen der Brüder an den Kläger dar.

Das Finanzamt erließ daraufhin drei Schenkungsteuerbescheide. Dadurch erhöhte sich die ursprünglich zu zahlende Steuer. Der Kläger legte Einspruch ein, da sich aus dem BFH-Urteil vom 16.5.2013 nur ergebe, dass sich die Steuerklasse nach dem Verhältnis zum künftigen Erblasser richte. Dem Urteil sei nicht zu entnehmen, dass die Besteuerung insgesamt nach dem Verhältnis des Zuwendungsempfängers zum künftigen Erblasser vorzunehmen sei.

Das FG hielt die Klage für begründet. Das Finanzamt habe nach Auffassung des FG die Vorschenkung der Mutter nach § 14 ErbStG zu Unrecht berücksichtigt. Der Freibetrag sei antragsgemäß nach § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG anzusetzen.

Der BFH hatte in seinem Urteil vom 16.5.2013 ausdrücklich offen gelassen, wie im Übrigen die Besteuerung im Einzelnen zu erfolgen habe. Da sich die Steuerklasse nach dem Verhältnis des Zuwendungsempfängers zum künftigen Erblasser richtete, war im Streitfall die Steuerklasse I anzuwenden. Damit bestimmte sich auch der Freibetrag nach der Steuerklasse I. Eine Anrechnung der Vorschenkung der Mutter war nach Auffassung des Senats nicht möglich. Bereits nach dem Wortlaut der Vorschrift war eine Berücksichtigung der Vorschenkung der Mutter bei einem Erwerb vom Bruder nicht möglich, da es sich nicht um dieselbe Person handelte.

## **Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer**

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte im Urteil vom 3.3.2015 – II R 9/14 darüber zu entscheiden, welche Kosten beim Kauf eines unbebauten Grundstücks in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind, wenn sich der Grundstücksverkäufer (zusätzlich) zur Errichtung eines Rohbaus auf dem Grundstück verpflichtet und weitere Baukosten durch Ausbauarbeiten anfallen, die jedoch vom Grundstückskäufer bei Dritten in Auftrag gegeben worden sind.

Gemäß § 8 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) ist Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer die Gegenleistung. Diese ergibt sich beispielsweise aus dem Kaufvertrag über das Grundstück. Sofern sich jedoch aus weiteren Vereinbarungen, die mit diesem Rechtsgeschäft in einem rechtlichen oder objektiv sachlichen Zusammenhang stehen, ergibt, dass der Erwerber das beim Abschluss des Kaufvertrags unbebaute Grundstück in bebautem Zustand erhält, bezieht sich der Erwerbsvorgang auf diesen einheitlichen Erwerbsgegenstand. Ein solcher Fall liegt vor allem dann vor, wenn der Käufer spätestens beim Abschluss des Kaufvertrags den Grundstücksverkäufer oder einen vom Grundstücksverkäufer vorgeschlagenen Dritten mit dem Bau beauftragt.

Vorliegend war nicht streitig, dass die Kosten des Rohbaus in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind. Vielmehr ging es darum, ob dies auch für die späteren Ausbaukosten gilt, die vom Käufer bei Dritten in Auftrag gegeben worden sind. Nach den Ausführungen des BFH sind die Ausbaukosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, soweit die Unternehmen, die vom Erwerber für den Ausbau beauftragt wurden, bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags zur Veräußererseite gehörten und dem Erwerber vor diesem Zeitpunkt die Ausbauarbeiten konkret be-





nannt und zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten hatten und der Erwerber dieses Angebot später angenommen hat. Daraus folgt, dass Aufwendungen für Ausbaumaßnahmen, bei denen es an einem derartigen in personeller, inhaltlicher und finanzieller Hinsicht konkreten Angebot vor Abschluss des Kaufvertrags fehlt, ebenso wie Eigenleistungen nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen werden können.

Nicht erforderlich ist es, dass das Angebot oder die Angebote in einem Schriftstück und zu einem einheitlichen Gesamtpreis unterbreitet wurde bzw. wurden. Die Angebote müssen aber stets die vom Grundstücksverkäufer oder die von der Veräußererseite zu erbringenden Bauleistungen und die dafür zu zahlenden Entgelte konkret benennen. Als dem nicht genügend wird eine bloße Werbung mit einem bebauten Grundstück in den Medien, im Internet oder auf Bautafeln angesehen. Diese Umstände können lediglich bei einer Indizwertung relevant werden.

Die Beweislast für die Tatsachen, die die Einbeziehung der Bau- bzw. Ausbaurkosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer rechtfertigen, liegt beim Finanzamt, das sich auf diese Kosten beruft.

Bei der Entscheidung der Vorinstanz fehlten ausreichende Feststellungen dafür, dass auch die Ausbaurkosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind. Die Ausführungen ergaben nicht, dass die Klägerin vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags von der Veräußererseite die zur Herstellung des Gebäudes erforderlichen Ausbaugewerke konkret und zu den im Wesentlichen feststehenden Preisen angeboten erhalten hatte und sie die diesbezüglichen Angebote später unverändert oder mit geringen Abweichungen angenommen hat.

Die Vorentscheidung war daher vom BFH aufzuheben und an das Finanzgericht zurückzuverweisen.

## **Mitwirkung bei Umsatzsteuervoranmeldungen**

Das Sächsische Finanzgericht (FG) entschied mit Urteil vom 23.7.2014 – 2 K 580/14, dass die elektronische Übermittlung einer Umsatzsteuervoranmeldung nicht unter die nach § 6 Nr. 3 oder Nr. 4 Steuerberatungsgesetz (StBerG) den selbstständigen Buchhaltern erlaubten Tätigkeiten fällt.

Erlaubt sind nach dieser Vorschrift die Durchführung mechanischer Arbeitsgänge bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (hierzu gehören nicht das Kontieren von Belegen und das Erteilen von Buchungsanweisungen) sowie das Buchen laufender Geschäftsvorfälle, die laufende Lohnabrechnung und das Fertigen der Lohnsteuer-Anmeldungen, soweit diese Tätigkeiten verantwortlich durch Personen erbracht werden, die nach Bestehen der Abschlussprüfung in einem kaufmännischen Ausbildungsberuf oder nach Erwerb einer gleichwertigen Vorbildung mindestens drei Jahre auf dem Gebiet des Buchhaltungswesens (mindestens 16 Wochenstunden) praktisch tätig gewesen sind.

Bei dieser Übermittlung handelt es sich nach Auffassung des FG weder um die Durchführung eines mechanischen Arbeitsgangs bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen noch um die Buchung laufender Geschäftsvorfälle. Weiter führt das FG aus, dass bereits die Dateneingabe zur Erstellung einer Steuervoranmeldung gehöre.



Sofern (Bilanz-)Buchhalter eine Umsatzsteuervoranmeldung für einen Kunden an das Finanzamt übermitteln, sei stets davon auszugehen, dass sie auch inhaltlich an der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung mitgewirkt haben und diese Voranmeldung demnach als „eigenes“ Werk übermitteln.

## **Zugriff auf Kassendaten bei steuerlicher Außenprüfung**

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verpflichten Einzelhändler, im Rahmen der Zumutbarkeit sämtliche Geschäftsvorfälle einschließlich der über die Kasse bar vereinnahmten Umsätze einzeln aufzuzeichnen. Sofern ein Einzelhändler, der in seinem Betrieb im Allgemeinen Waren von geringem Wert an ihm persönlich nicht bekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung verkauft, eine PC-Kasse verwendet, die detaillierte Informationen zu den einzelnen Verkäufen aufzeichnet und eine dauerhafte Speicherung ermöglicht, so sind die damit bewirkten Einzelaufzeichnungen zumutbar.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit seinem Urteil vom 16.12.2014 – X R 42/13 entschieden, dass in einem solchen Fall die Finanzverwaltung nach § 147 Abs. 6 Abgabenordnung (AO) im Rahmen einer Außenprüfung berechtigt ist, Zugriff auf die Kasseneinzeldaten zu nehmen. Zwar steht es dem Steuerpflichtigen frei, die Aufzeichnungsmittel zu wählen, und er kann auch entscheiden, ob er seine Warenverkäufe manuell oder unter Zuhilfenahme technischer Hilfsmittel – wie eben einer elektronischen Registrier- oder PC-Kasse – erfasst. Sofern er sich aber für ein Kassensystem entscheidet, das sämtliche Kassenvorgänge einzeln und detailliert aufzeichnet sowie diese speichert, kann er sich nicht auf die Unzumutbarkeit der Aufzeichnungsverpflichtung berufen und muss seine Aufzeichnungen auch aufbewahren.

Die Finanzbehörde hat im Rahmen einer Außenprüfung auch das Recht, die mithilfe des Datenverarbeitungssystems (PC-Kasse) erstellten Daten auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Prüfung anzufordern.

## **Grundstückserwerb eines Gesellschafters zur Einbringung in eine Personengesellschaft**

Im Beschluss vom 28.11.2014 – BLw 2/14 hat sich der Bundesgerichtshof (BGH) mit den Voraussetzungen für den (landwirtschaftlichen) Grundstückserwerb eines Gesellschafters und die Einbringung in eine Personengesellschaft befasst.

Dabei hat der BGH ausgeführt, dass der Erwerb eines landwirtschaftlichen Grundstücks durch den Gesellschafter zu dem Zweck, dieses als Sonderbetriebsvermögen gemäß § 13 Abs. 7 i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) in eine Personengesellschaft einzubringen, bei wertender Betrachtung dem Erwerb durch die Gesellschaft nur dann gleichzustellen ist, sofern der Gesellschafter in dem Unternehmen als Mitunternehmer über die Bewirtschaftung mitentscheidet oder in dem Betrieb in anderer Weise hauptberuflich tätig ist und die Einbringung des Grundstücks in die Gesellschaft im Zeitpunkt des Erwerbs durch den Gesellschafter rechtlich sichergestellt ist.

Der BGH konkretisiert in seinem Beschluss die Rechtsprechung zur Genehmigungsfähigkeit des Kaufs von landwirtschaftlichen Flächen bei einer gewünschten Nutzung durch eine Gesellschaft. Die Richter stellen klar, dass eine Gesellschaft, die selbst Landwirtschaft betreibt, einer natürlichen Person, die Land-



wirt ist, gleichzustellen ist. Dies gilt auch für eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die als teilrechtsfähig anzusehen ist und Eigentümer von Grundstücken sein kann.

Der BGH weist darauf hin, dass die Zuordnung zum Vermögen der Gesellschaft im Sinne des Einkommensteuerrechts (§§ 13 Abs. 7 i.V.m. 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) nichts daran ändert, dass der Gesellschafter selbst zivilrechtlicher Eigentümer bleibt. Es handelt sich also nur um eine Besitzübergabe wie bei einem Pachtvertrag; bei Beendigung der Gesellschaft ist der Besitz an den Gesellschafter zurückzugewähren (§ 732 BGB).

Hinsichtlich der Frage, unter welchen Umständen die beabsichtigte landwirtschaftliche Nutzung des von dem Gesellschafter selbst erworbenen Grundstücks durch die Gesellschaft zur Genehmigungsfähigkeit des Erwerbs führen kann, schließt er sich im Wesentlichen der Rechtsprechung des Oberlandesgerichts München (Beschluss vom 4.8.2011 – W XV 2754/10 Lw) an.

Danach ist der Kauf durch den Gesellschafter einem Erwerb durch die Gesellschaft selbst gleichzustellen, sofern der Käufer in der Gesellschaft landwirtschaftlich tätig sein wird und die Gesellschaft die Grundstücke landwirtschaftlich nutzt. Zu den Anforderungen an diese Tätigkeit des Erwerbers innerhalb der Gesellschaft legt der BGH zwei wesentliche Kriterien fest:

Zunächst müsse der Käufer in der Gesellschaft eine Mitunternehmerinitiative im Sinne der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entfalten (siehe dazu BFH, Beschluss vom 25.6.1984 – GrS 4/82). Darunter ist eine hauptberufliche Tätigkeit mit einer Einflussnahme auf die Entscheidungen zu verstehen, die die Bewirtschaftung betreffen. Dieser Einfluss darf sich nicht auf die Stimm-, Kontroll- oder Widerspruchsrechte – wie zum Beispiel bei einem Kommanditisten – beschränken. Zudem muss die Verpflichtung zur Überlassung an die Gesellschaft zum maßgeblichen Zeitpunkt der Ausübung des Vorkaufsrechts rechtlich sichergestellt sein. Dies kann vor allem durch eine entsprechende Einlageverpflichtung in dem Gesellschaftsvertrag geschehen.

Im vorliegenden Fall waren die Voraussetzungen nicht erfüllt. Der BGH hat den Kaufvertrag als nicht genehmigungsfähig angesehen. Er hat die Sache an das Oberlandesgericht zurückverwiesen, um noch Feststellungen über die am Erwerb interessierten Personen zu treffen, für die das Vorkaufsrecht von der Siedlungsgesellschaft ausgeübt wurde.