

## Mandanten-Rundschreiben

01/2015

### Vorsteuerabzug bei Erwerb eines Anteils an Mähdrescher aus Bruchteilsgemeinschaft

Die unentgeltliche Überlassung eines in Bruchteilsgemeinschaft erworbenen Gegenstands (Mähdrescher) an einen der Gemeinschafter begründet weder eine eigene Rechtspersönlichkeit noch eine wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinschaft, sodass die einzelnen Gemeinschafter als Leistungsempfänger anzusehen sind (entgegen Abschn. 15.2 Abs. 16 Sätze 6 und 7 UStAE). Sind die Gemeinschafter als Leistungsempfänger anzusehen, könnten sie über ihren Anteil am Gegenstand (Mähdrescher) ohne Zwischenerwerb durch die Gemeinschaft verfügen. Wird der Steuerbetrag für eine steuerpflichtige Leistung zu niedrig ausgewiesen, ist der ausgewiesene Betrag als Vorsteuer abzugsfähig. So entschied der BFH mit Urteil vom 28.8.2014 – V R 49/13 und bestätigte die Entscheidung der Vorinstanz, FG München vom 24.1.2013 – 14 K 2068/11.

Der Kläger (G) betrieb eine Gastwirtschaft und unterhielt daneben einen landwirtschaftlichen Betrieb, dessen Umsätze er nach Durchschnittssätzen versteuerte. Im Jahr 2004 erwarb er zusammen mit K einen Mähdrescher. Sein Anteil betrug 20 %, der des K 80 %. G ordnete den Miteigentumsanteil zwar dem Unternehmensvermögen zu, nahm jedoch wegen der Durchschnittsbesteuerung keinen Vorsteuerabzug in Anspruch. Zum 1.1.2006 ging G von der Besteuerung nach Durchschnittssätzen zur Regelbesteuerung über (§ 24 Abs. 4 UStG).

Am 7.12.2008 erwarb G den Miteigentumsanteil von K und machte die von K ausgewiesene Umsatzsteuer von 10.450 € (10,7 %) als Vorsteuer geltend. Zudem korrigierte er den in 2004 unterbliebenen Vorsteuerabzug nach § 15a UStG. Am 12.12.2008 veräußerte K den Mähdrescher steuerfrei an einen Abnehmer in Österreich.

Das Finanzamt (FA) erhöhte nach einer USt-Sonderprüfung die erklärten steuerpflichtigen Umsätze wegen einer Entnahme des Miteigentumsanteils von 20 % und kürzte den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Miteigentumsanteils von 80 %. Begründung: Dem steuerfreien Verkauf des Mähdreschers nach Österreich muss eine Lieferung des Mähdreschers der Bruchteilsgemeinschaft an G vorausgegangen sein; hierfür wiederum seien die vorherige Entnahme des Anteils aus dem Unternehmensvermögen und eine Rückgabe an die Bruchteilsgemeinschaft zwingend erforderlich gewesen. Dies führe bei G zu einer unentgeltlichen Wertabgabe. Die Kürzung der Vorsteuer beruhe darauf, dass G den Miteigentumsanteil von 80 % von der nichtunternehmerisch tätigen Gemeinschaft erworben habe.

Die dagegen erhobene Klage hatte Erfolg. Nach Auffassung des BFH liegen die Voraussetzungen einer umsatzsteuerpflichtigen Entnahme des Miteigentumsanteils am Mähdrescher nicht vor. Zur Erfüllung seiner Lieferverpflichtung hinsichtlich des Mähdreschers bedurfte es keiner vorherigen Entnahme und einer anschließenden Lieferung von der Bruchteilsgemeinschaft an G, sondern lediglich der Übertragung des Anteils von K (80 %) auf G. Beim Erwerb des Mähdreschers durch G und K sind diese jeweils als Leistungsempfänger anzusehen, sodass ihnen bei der Anschaffung die Miteigentumsanteile direkt zuzurechnen sind.

Im Streitfall handelte es sich um eine Gemeinschaft ohne Rechtspersönlichkeit und ohne wirtschaftliche Tätigkeit, da sie den Mähdrescher weder an Dritte noch an die beiden Gemeinschaftler vermietete. Soweit G und K den Mähdrescher für eigene unternehmerische Tätigkeit als Landwirt nutzten, taten sie das im Rahmen des § 743 Abs. 2 BGB. Danach ist jeder Teilhaber zum Gebrauch des Gemeinschaftseigentums insoweit befugt, als nicht der Mitgebrauch der übrigen Teilhaber beeinträchtigt wird. Da G als Landwirt unternehmerisch tätig war und den Anteil am Mähdrescher für sein Unternehmen erwarb, liegen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vor.

## Die Änderungen des § 13a EStG durch das Zollkodex-Anpassungsgesetz

In seiner Sitzung am 19.12.2014 hat der Bundesrat dem Zollkodex-Anpassungsgesetz zugestimmt. Die vom Bundestag verabschiedeten Neuregelungen zu § 13a EStG treten damit zum Jahresbeginn 2015 (WJ = KJ bzw. ab Jahr 2015/16) in Kraft.

Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (GnD) bleibt in ihrer Struktur unverändert, ebenso bleibt die Mitteilungspflicht der Finanzverwaltung zur Feststellung der Beendigung der GnD erhalten.

Das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Zollkodex-Anpassungsgesetz, BT-Drs. 18/3017) bringt u. a. folgende Änderungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen:

- flächenlose Sondernutzungen (wie Imkerei und Wanderschäferei) fallen künftig in den Anwendungsbereich des § 13a EStG;
- der Grundbetrag für die landwirtschaftliche Nutzung wird einheitlich auf 350 € Gewinn/ha selbstgenutzter Fläche festgesetzt, ab 26 VE erfolgt ein maßvoller Zuschlag von 300 € je Vieheinheit (bisheriger Bezug zur Einheitsbewertung entfällt damit);
- der Gewinnzuschlag für jede Sondernutzung wird angepasst und maßvoll von 512 € auf 1.000 € angehoben;
- ein Sondergewinn aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des übrigen Anlagevermögens (z. B. Traktoren, Tiere) wird nur erfasst, wenn der jeweilige Veräußerungspreis mehr als 15.000 € beträgt.

## Veräußerung von Forstflächen – Vereinfachungsregelungen

Das Bayerische Landesamt für Steuern (Bay-LfSt) hat mit Verfügung vom 14.10.2014 – S 2232.1.1-2/3 St32 Vereinfachungsregelungen bei der Feststellung der Betriebseigenschaft und der Kaufpreisaufteilung bei Veräußerung von Forstflächen festgelegt.

Hinsichtlich des Vorliegens eines Forstbetriebs ist es nach dieser Verfügung nicht zu beanstanden, wenn aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung bei forstwirtschaftlich genutzten Flächen von folgenden Flächengrößen ausgegangen wird:

- Bei einer Flächengröße bis 2 ha ist mangels eines Totalüberschusses regelmäßig keine Betriebs-eigenschaft gegeben.
- Bei einer Flächengröße ab 2 ha ist regelmäßig ein Totalüberschuss und damit eine Betriebseigen-schaft gegeben.

Diese Grundsätze gelten entsprechend, wenn zu entscheiden ist, ob zu einem IuF Betrieb gehörende Forstflächen als Teilbetrieb i.S.d. R 14 Abs. 4 ESt-Richtlinien zu werten sind.

Für Verkäufe mit Waldflächen bis 10 ha gilt:

- Waldflächen bis 5 ha: Pauschale Aufteilung des Kaufpreises mit 40 % Grund und Boden und 60 % auf stehendes Holz.
- Waldflächen über 5 bis 10 ha: Bearbeitung in eigener Zuständigkeit des Finanzamts. Für die Wer-termittlung des aufstehenden Holzes werden vom Forstsachverständigen des BayLfSt jährlich Be-standswerttabellen zur Verfügung gestellt.

Die Bearbeitung von Verkaufsfällen mit Waldflächen über 10 ha erfolgt unter Einschaltung des Forstsach-verständigen des BayLfSt. Die Verfügung gilt in allen noch offenen Fällen.

## **Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen und Umsatzsteuer – BMF-Schreiben vom 20.10.2014**

Im Groß- und Einzelhandel werden für die Belieferung mit Waren Transportbehältnisse aller Art einge-  
setzt. Die Überlassung der Behältnisse erfolgt entweder gegen ein gesondert vereinbartes Pfandgeld oder  
im Rahmen reiner Tauschsysteme. Zu der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Hin- und Rückgabe  
von Transportbehältnissen hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Schreiben vom 5.11.2013  
(BStBl I 2013 I, S. 1386) Stellung genommen.

Mit dem BMF-Schreiben vom 20.10.2014 – IV D2 – S 7 200/07/10022:002 weicht die Finanzverwaltung  
von ihrer ursprünglichen Rechtsauffassung ab und lässt die bisherige Verfahrensweise in der Praxis in  
Bezug auf die Steueranmeldungen wieder zu. Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen  
Fällen anzuwenden. Abschnitt I des BMF-Schreibens vom 5.11.2013 wird aufgehoben. Es wird jedoch  
nicht beanstandet, wenn für Umsätze, die vor dem 1.7.2015 getätigt werden, nach den Grundsätzen des  
Schreibens vom 5.11.2013 verfahren wird.

Neu ist, dass die eingesetzten Transportbehältnisse nunmehr danach zu unterscheiden sind, ob es  
sich um Transporthilfsmittel (z. B. Getränke-Paletten, Ernteboxen, Rollcontainer, Fleischkästen, Fisch-  
transportkisten, Shipper-/Quattro-Boxen) oder um Warenumschließungen (z. B. Flaschen, Getränke-  
kästen, Umhüllungen) handelt, denn danach richtet sich dann die weitere umsatzsteuerliche Behan-  
dlung. Die Hingabe des Transportmittels gegen Pfandgeld stellt eine eigenständige Lieferung dar, die  
dem Regelsteuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG) unterliegt. Warenumschließungen teilen im Gegensatz hierzu  
stets das Schicksal der Hauptleistung und unterliegen den steuerlichen Regelungen der eigentlichen  
Hauptleistung.

Im Anwendungsbereich der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG unterliegen die Lieferungen von Transportmitteln grundsätzlich der Regelbesteuerung. Aus Vereinfachungsgründen können sie aber der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen, wenn die Transportmittel zu mindestens 95 % für Umsätze verwendet werden, die den Vorsteuerabzug nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG ausschließen.

Das BMF hat jedoch eine Vereinfachungsregelung bekannt gegeben, die auf Antrag die Möglichkeit eröffnet, die bei der Warenlieferung jeweils in Rechnung gestellten und bei Rückgabe des Leerguts dem Abnehmer zurückgewährten Pfandbeträge unabhängig davon, ob es sich um Transporthilfsmittel oder um Warenumschließungen handelt, aus Vereinfachungsgründen per Saldo erst am Ende eines je-den Kalenderjahres bei der Besteuerung anzugeben.

Die Regelung des Abschn. 10.1 Abs. 8 Satz 5 Nr. 1 UStAE ist in diesen Fällen bei Pfandbeträgen aus der Lieferung und Rücklieferung von Transporthilfsmitteln und Warenumschließungen anwendbar. Nach dieser Vorschrift kann dem Unternehmer auf Antrag folgendes Verfahren genehmigt werden:

Die bei der Warenlieferung jeweils in Rechnung gestellten und bei Rückgabe des Leerguts dem Abnehmer zurückgewährten Pfandbeträge bleiben bei der laufenden Umsatzbesteuerung zunächst unberücksichtigt. Der Unternehmer hat spätestens am Schluss jedes Kalenderjahres den Pfandbetragssaldo, der sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen den den Abnehmern im Laufe des jeweiligen Abrechnungszeitraums berechneten und den zurückgewährten Pfandbeträgen ergibt, aufgrund seiner Aufzeichnungen zu ermitteln.

Ein sich danach ergebender Überschuss an berechneten Pfandbeträgen ist dann zusammen mit den Umsätzen des betreffenden letzten Voranmeldungszeitraums der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

## **Versicherungsentschädigung als Sondergewinn bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen**

Streitig war bei der Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25.9.2014 – IV R 44/11, ob eine Entschädigung aus einer Brandschadensversicherung bei der Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr (2001) geltenden Fassung zu erfassen ist.

Durch einen Brand wurden der Stall und die Scheune eines landwirtschaftlichen Betriebs vollständig zerstört. Die Brandversicherung leistete dafür im Jahr 2001 eine Entschädigung in Höhe von 310.000 DM. Die beiden Gebäude wurden in den Jahren 1999 bis 2001 teilweise wieder aufgebaut. Vor der endgültigen Fertigstellung veräußerte der Landwirt den landwirtschaftlichen Grundbesitz mit den aufstehenden teilfertigen Gebäuden an verschiedene Erwerber. Nach den Vereinbarungen in den Kaufverträgen betrug der Anteil des Kaufpreises, der auf die teilweise wieder errichteten Wirtschaftsgebäude entfiel, 93.566,41 EUR (= 183.000 DM). Bis zu deren Verkauf waren für die Wiedererrichtung der beiden Gebäude Herstellungskosten in Höhe von 244.095 DM angefallen.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 erklärte der Landwirt neben laufenden Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft einen Aufgabegewinn in Höhe von 79.989,35 DM. Er stellte dabei dem Veräußerungserlös für die teilfertigen Wirtschaftsgebäude die bis dahin aufgewandten Wiederherstellungskosten





gegenüber, was hinsichtlich dieser Wirtschaftsgüter einen Verlust zur Folge hatte. Die Versicherungsschädigung erfasste der Landwirt nicht.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass die Entschädigung zu berücksichtigen sei, und berücksichtigte dies auch im Steuerbescheid. Der BFH entschied, dass Entschädigungen, die nicht im Rahmen des § 13a Abs. 6 EStG erfasst werden, sondern mit dem Grundbetrag nach Abs. 4 und dem Zuschlag nach Abs. 5 abgegolten sind, nur solche Entschädigungen sind, die bei landwirtschaftlichen Betrieben regelmäßig anzutreffen sind. Dazu gehören Entschädigungen für Wirtschafterschwernisse sowie Entschädigungen mit Subventionscharakter, die zur Förderung bestimmter nationaler oder europäischer Ziele gezahlt werden und weitgehend an die landwirtschaftliche Nutzung anknüpfen. Entschädigungen, die für die Zerstörung eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens durch höhere Gewalt geleistet werden, sind jedoch als Sondergewinne gemäß § 13a Abs. 3 EStG einzubeziehen.

Der BFH unterscheidet demnach zwischen Entschädigungen für die Zerstörung eines Wirtschaftsguts durch höhere Gewalt und Entschädigungen, die bei landwirtschaftlichen Betrieben regelmäßig anzutreffen sind. Das Wort „Entschädigungen“ ist nicht als außerordentliche Entschädigung für ein aus dem Betriebsvermögen infolge höherer Gewalt ausgeschiedenes Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zu lesen, sondern gilt nur für solche Entschädigungen, die bei landwirtschaftlichen Betrieben regelmäßig gegeben sind. Nach § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 EStG sind Gewinne aus der Auflösung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung in den Durchschnittssatzgewinn gemäß § 13a Abs. 3 EStG einzubeziehen.

Dies bedeutet, dass unter diesen Tatbestand auch die Gewinne zu subsumieren sind, die aus der Entschädigung für die Zerstörung eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens durch höhere Gewalt resultieren und die nicht in eine Rücklage für Ersatzbeschaffung eingestellt werden. Auf der Basis dieser Grundsätze ist § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 EStG dahingehend auszulegen, dass der durch das Ausscheiden eines Wirtschaftsguts (vorliegend Stall und Scheune) aufgrund höherer Gewalt entstandene Gewinn in den Durchschnittssatzgewinn einzubeziehen ist.

## **Bewertung von Milchlieferungsrechten – BMF-Schreiben vom 5.11.2014**

Bei Einführung des § 55 Einkommensteuergesetz (EStG) zum 1.7.1970 war das Recht zur Milchgewinnung und -vermarktung noch ein unselbständiges Recht, das in dem Wirtschaftsgut Grund und Boden mitenthalten war und daher zusammen mit diesem Wirtschaftsgut bewertet wurde.

Mit der Milchgarantiemengen-Verordnung (MGV) vom 25.5.1984 ist ein Milchlieferrecht, die sog. Milchquotenregelung, eingeführt worden. Es handelt sich um eine Produktionseinschränkung in Form eines durch Verordnung geschaffenen Milchlieferrechtes. Die MGV stellt auf den Milcherzeuger selbst und nicht auf den Eigentümer des Grund und Bodens ab. Für zugepachtete Flächen wurde das Milchlieferrecht daher dem Pächter und nicht dem Grundstückseigentümer zugeteilt.

Bis zum 29.9.1993 einschließlich konnte das Milchlieferrecht grundsätzlich nur zusammen mit der dazugehörigen Fläche übertragen werden (sog. Flächenakzessorietät). Die Milchquotenregelungen sind bis zum 31.3.2015 befristet. Mit Wegfall der Flächenakzessorietät zum 30.9.1993 wurden die Milchlieferrechte selbständig handelbar. Ertragsteuerlich stellt das Milchlieferrecht ein einheitliches, selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens dar, das zugeteilt sowie entgeltlich oder unentgeltlich erworben sein kann. Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Aktivposten nur anzuset-



zen, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Entsprechendes gilt bei Einlage in das Betriebsvermögen.

Der (Buch-)Wert des Milchlieferrechts war zum Zeitpunkt der Einführung dieses Rechts vom (Buch-)Wert des Grund und Bodens nach Maßgabe der Gesamtwertmethode abzuspalten. Dies galt unabhängig davon, ob der Grund und Boden bereits am 1.7.1970 zum Betriebsvermögen gehört hat oder in der Zeit vom 1.7.1970 bis einschließlich 1.4.1984 Betriebsvermögen geworden ist. Spätere Veränderungen der Werte und des Umfangs von Grund und Boden oder Milchlieferrecht haben auf die Verhältnisse im Abspaltungszeitpunkt keinen Einfluss. Der (Buch-)Wert des Grund und Bodens war im Verhältnis der am 2.4.1984 für das Milchlieferrecht einerseits und den nackten Grund und Boden andererseits erzielbaren örtlichen Marktpreise aufzuteilen.

Nach dem Auslaufen der Milch-Garantiemengen-Verordnung zum 31.3.2015 werden die zu diesem Zeitpunkt noch aktivierten abgespaltenen Buchwerte nach § 55 Abs. 1 bis 4 EStG für Milchlieferrechte, die bis zum 31.3.2015 nicht veräußert oder entnommen worden sind, wegen Wegfalls der Lieferrechte auf die zugehörigen Milcherzeugungsflächen zurückfallen. Werden Milchlieferrechte oder Milcherzeugungsflächen vor Ablauf des 31.3.2015 veräußert oder entnommen, sind bei der Ermittlung der dadurch entstehenden Gewinne die mit diesem Schreiben geregelten Grundsätze zur Buchwertabspaltung unter Beachtung des § 55 Abs. 6 EStG noch zu berücksichtigen.

In dem BMF-Schreiben – IV C 6 – S 2134/07/10002 :002 werden die Bewertungsansätze der Milchlieferrechte bei folgenden Fallgestaltungen dargestellt:

- Abspaltung des Milchlieferrechts vom Grund und Boden;
- Bilanzberichtigung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG, Auswirkungen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und § 13a EStG sowie beim Wechsel der Gewinnermittlungsart;
- Ermittlung der (Buch-)Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter.

Bei der betriebsbezogenen Berechnung kann eine Vereinfachungsregelung angewendet werden.

## **Umsatzsteuer bei Pensionspferdehaltung eines gemeinnützigen Reitsportvereins**

Das Finanzgericht Münster (FG) hat mit Urteil vom 25.9.2014 – 5 K 3700/10 U entschieden, dass die Umsätze eines gemeinnützigen Vereins aus der Vermietung von Pferdeboxen nach § 4 Nr. 12 Buchst. a Umsatzsteuergesetz (UStG) nicht steuerfrei sind, wenn neben der Überlassung der Stallboxen eine Vielzahl weiterer Leistungen erbracht werden, z. B. die Benutzung der Reitanlage, die Lieferung von Einstreu, Kraftfutter und Heu für die Fütterung der Tiere.

Eine Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Buchst. m der Richtlinie 77/388 EWG (ab 2007 Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL) scheidet aus, wenn die Pferde pensionsleistungen im Wesentlichen dazu bestimmt sind, dem Verein zusätzliche Einnahmen zu verschaffen, und in unmittelbarem Wettbewerb zu anderen gewerblichen Unternehmen stehen.

Ein gemeinnütziger Verein (Kläger) zur Förderung des Reitsports bot 2005 und 2006 den Mitgliedern Pferde pension, Anlagennutzung, Reitunterricht sowie Ausrichtung und Teilnahme an Turnieren an. Er betrieb die Reitanlage auf einem gepachteten Grundstück. In dem Pferdestall waren etwa die Hälfte der

Pensionsboxen durchgehend an Vereinsmitglieder vermietet (Einstellungsvertrag), die zusätzlich einen Vertrag für die Nutzung der Reitanlage einschließlich Weide (Anlagennutzungsvertrag) geschlossen hatten, der nur zusammen mit dem Einstellungsvertrag gekündigt werden konnte. In der näheren Umgebung gab es zahlreiche Reitvereine und Anbieter für Pferdepensionsleistungen mit Reithalle.

Der Verein versteuerte die Umsätze aus der Pferdepensionsvermietung mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. Die Einnahmen aus der Anlagennutzung teilte er in steuerfreie Umsätze aus Grundstücksvermietung und steuerpflichtige Umsätze aus der Vermietung von Betriebsvorrichtungen auf.

Das Finanzamt unterwarf die Umsätze aus den Pferdepensionsleistungen dem regulären Steuersatz. Der Einspruch blieb erfolglos.

Im Klageverfahren berief sich der Kläger auf Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG, der eine Umsatzsteuerbefreiung für bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen für Einrichtungen ohne Gewinnstreben vorsieht. Ersatzweise beantragte er eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG.

Das FG entschied, dass die Umsätze aus den Einstellungsverträgen gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG nicht von der Umsatzsteuer befreit sind, da die Leistungen des Vereins sich nicht auf die bloße Zurverfügungstellung der Stallräumlichkeiten beschränken. Sie sind auch nicht nach Art. 13 der EG-Richtlinie 77/388/EWG von der Umsatzsteuer befreit, da die Steuerbefreiung ausgeschlossen ist, wenn die Leistungen zur Ausübung der steuerbefreiten Leistungen nicht unerlässlich sind oder im Wesentlichen dazu dienen, sich zusätzliche Einnahmen zu verschaffen, die im Wettbewerb mit nicht begünstigten Anbietern stehen.

Das FG ging davon aus, dass das Angebot der Pferdepension zwar der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke des Klägers dient (§ 65 Nr. 1 AO). Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG scheidet aber bereits daran, dass der Kläger mit dem Angebot der Pferdepensionsleistung zu anderen Betrieben in Wettbewerb tritt, und zwar in einem größeren Umfang, als es bei Erfüllung seiner steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

Die Umsätze aus den Anlagennutzungsverträgen teilen das Schicksal der Umsätze aus den Einstellungsverträgen. Diese Umsätze sind steuerpflichtig und unterliegen dem regulären Steuersatz.

## **Berichtigung zu hoch vorgenommener AfA bei Gebäuden**

Der Bundesfinanzhofs (BFH) hat im Urteil vom 21.11.2013 – IX R 12/13 darüber entschieden, auf welche Weise eine zu hohe Absetzung für Abnutzung (AfA) bei Gebäuden im Privatvermögen berichtigt werden kann, wenn die entsprechenden Steuerbescheide verfahrensrechtlich nicht mehr geändert werden können.

Im vorliegenden Fall wurden zunächst Sondergebietsabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz in Anspruch genommen und anschließend das Gebäude degressiv nach festen Staffelsätzen abgeschrieben.

Nachdem das Finanzamt (FA) festgestellt hatte, dass die degressive AfA zu Unrecht in Anspruch genommen worden war, berichtigte es in den Streitjahren 2007 bis 2009 die AfA, indem es die (typisierte) 50-

jährige Gesamtnutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Einkommensteuergesetz (EStG) um den fünfjährigen Begünstigungszeitraum der Sonderabschreibung verringerte und den so ermittelten AfA-Satz von 2,22 % der Bemessungsgrundlage vom Restwert bis zur vollen Absetzung in Abzug brachte.

Der BFH folgte der Meinung des FA. Er hat zudem entschieden, dass eine degressive AfA nach Vornahme einer Sonderabschreibung ausgeschlossen ist. Sofern degressive Abschreibungen zu Unrecht vorgenommen wurden, ist die Berichtigung zu hoch vorgenommener und verfahrensrechtlich nicht mehr änderbarer AfA bei Gebäuden im Privatvermögen in der Weise vorzunehmen, dass die gesetzlich vorgeschriebenen Abschreibungssätze auf die bisherige Bemessungsgrundlage bis zur vollen Absetzung des noch vorhandenen Restbuchwerts angewendet werden. Dies bedeutet eine Verkürzung der AfA-Dauer.

## **Altenteilsleistungen als Sonderausgabe**

Streitig war bei der Entscheidung des Finanzgerichts Niedersachsen (FG) vom 8.5.2013 – 4 K 28/13, ob Altenteilsleistungen als Sonderausgaben abgezogen werden können. Im zugrunde liegenden Fall war der Kläger Eigentümer eines Hofes, den er im Wege vorweggenommener Erbfolge von seinem Vater erworben hatte. Im Übergabevertrag wurde für den Vater ein lebenslängliches Altenteilsrecht vereinbart, das neben dem Recht auf freie Wohnung, Beköstigung sowie Hege und Pflege ein monatliches Baraltenteil von 400 € umfasste. Bei Abschluss des Hofübergabevertrages wurde der Betrieb von dem Eigentümer selbst bewirtschaftet.

Das FG war der Meinung, dass die streitigen Altenteilsleistungen als Sonderausgaben abziehbar sind. Gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) (in der für den Streitfall geltenden Fassung) sind auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, als Sonderausgaben abziehbar.

Im Falle der Übertragung eines gewerblichen Unternehmens gegen wiederkehrende Bezüge im Zuge der vorweggenommenen Erbfolge bestehe eine nur in seltenen Ausnahmefällen widerlegbare Vermutung dafür, dass die Beteiligten im Zeitpunkt der Übertragung angenommen haben, der Betrieb werde auf die Dauer ausreichende Gewinne erwirtschaften, um die wiederkehrenden Leistungen abzudecken. Das gilt jedenfalls dann, wenn der Betrieb tatsächlich vom Erwerber fortgeführt wird. Gleiches gilt auch für die Übertragung landwirtschaftlicher Betriebe, sodass die Vermutung zugunsten des Klägers greift.

## **Wertminderung des stehenden Holzes**

Im Urteil des Finanzgerichts Sachsen (FG) vom 12.2.2014 – 8 K 608/09 war streitig, ob bei der Gewinnermittlung der Klägerin im Streitjahr aufwandswirksame Wertminderungen des stehenden Holzes zu berücksichtigen sind.

Die Klägerin ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), an der A zu 25,95 %, B zu 31,29 %, C zu 25,27 % und D zu 17,85 % beteiligt sind. Ihren Gewinn ermittelt die Gesellschaft durch Betriebsvermögensvergleiche. Die Gesellschafter der Klägerin erwarben mit notariellem Vertrag forstwirtschaftliche Flächen und gründeten die GbR zur Erzielung forstwirtschaftlicher Einkünfte.



Die Anschaffungskosten in Höhe von ca. 391.000 € entfielen in Höhe von ca. 357.000 € auf das stehende Holz. Die Klägerin hatte ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni. Das Rumpfwirtschaftsjahr 2005/2006 wurde beginnend mit August 2005 mit elf Monaten angenommen. In diesem Rumpfwirtschaftsjahr erntete die Klägerin Stammholz für ca. 114.000 €. Die von ihr in diesem Zusammenhang geltend gemachte Wertminderung des stehenden Holzes erkannte das Finanzamt nicht an. Eine Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten des Wirtschaftsguts Waldbestockung könne nur geltend gemacht werden, wenn sämtliches Holz eines Bestandes, der ein selbstständiges Wirtschaftsgut darstelle, eingeschlagen würde. Gleiches gelte, sofern auf einer mindestens einen Hektar großen zusammenhängenden Teilfläche (die mehreren selbstständigen Beständen zuzuordnen sei) ein Kahlschlag erfolge. Vorliegend habe die Holzernte max. 60 % des hiebreifen Holzes betragen.

Das FG führte dazu aus, dass stehendes Holz bis zum Zeitpunkt des Einschlags zum Anlagevermögen eines forstwirtschaftlichen Betriebs gehört. Erst mit der Trennung des Holzes von der Wurzel wechselt es in das Umlaufvermögen.

Als Wirtschaftsgut des nichtabnutzbaren Anlagevermögens ist vorliegend weder das stehende Holz eines gesamten Waldes noch der einzelne Baum anzusehen, sondern ein sogenannter Baum- oder Waldbestand. Bei dieser Beurteilung spielen die Eingebundenheit des einzelnen Baumes in ein Bestandsgefüge, die Beurteilung der Eigenschaft des Wirtschaftsgutes anhand des Nutzungszusammenhangs und Funktionszusammenhangs zwischen mehreren Bäumen sowie die Verselbständigung einzelner Baumbestände eine Rolle.

Das maßgebliche nicht abnutzbare Wirtschaftsgut Waldbestand, als kleinste Einheit der forstwirtschaftlichen Waldeinteilung mit mindestens einem Hektar, ist durch seine bestimmungsgemäße forstwirtschaftliche Nutzung nicht dauerhaft im Werte gemindert, sodass eine Teilwertabschreibung sowohl bei einem Kahlschlag als auch bei der in Deutschland verbreiteteren Endnutzung mittels sukzessiven Einschlags mit gleichzeitiger Naturverjüngung oder Nachpflanzung nicht gegeben ist.

Die Wertminderung des stehenden Holzes aufgrund der Endnutzung mittels sukzessiven Einschlags ist wie auch beim Kahlschlag im Wege der Buchwertabspaltung vorzunehmen (Erhöhung der Herstellungskosten des dem Umlaufvermögen zuzuordnenden geschlagenen Holzes). Eine die weitgehende Wertminderung und damit eine Buchwertabspaltung rechtfertigende Annahme der sukzessiven Endnutzung eines hiebsreifen Baumbestandes erfordert eine Einschlagmenge von mindestens 10 %.

Das FG hat die Revision zugelassen, da die für die Annahme der (sukzessiven) Endnutzung eines hiebsreifen Baumbestandes erforderliche Einschlagmenge, die zu einer „weitgehenden Substanz- und Wertminderung“ führt, bisher höchstrichterlich nicht geklärt wurde. Die Revision ist beim BFH unter dem Aktenzeichen IV R 21/14 anhängig.

## **Erhaltungsaufwendungen für ein Wohnhaus des Pächters im Rahmen einer Domänenverpachtung**

In seinem Urteil vom 12.11.2013 – 13 K 139/12 entschied das Finanzgericht Niedersachsen (FG), dass die Aufwendungen für das Wohnhaus eines Pächters anlässlich einer Domänenverpachtung nicht dem Betriebsausgabenabzug unterliegen, sofern die Erhaltungsaufwendungen ausschließlich das vom Betriebsleiter der Domäne zum privaten Wohnen genutzte Wohnhaus betreffen.



Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist dann gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb dienen.

Die streitigen Aufwendungen entfallen vor allem auf die Dach- und Badsanierung des Wohnhauses. Damit sind die Aufwendungen nahezu ausschließlich durch die private Lebensführung und nicht durch den Betrieb der Domäne veranlasst. Zwar ist auch das von dem Gesellschafter als Betriebsleiter genutzte Wohnhaus Teil des Pachtgegenstands des zwischen der Domänenverwaltung und der Klägerin geschlossenen Pachtvertrags und damit an die Klägerin (mit)verpachtet. Dies ändert nach den Ausführungen des FG aber nichts an der Zuordnung zur privaten Lebensführung. Auch die von der Klägerin angeführte Residenzpflicht des Betriebsleiters führt zu keinem anderen Ergebnis, da die Verpflichtung zur Wohnsitznahme auf einem der Pachtgrundstücke gemäß den Allgemeinen Pachtbedingungen nichts an der Nutzung zu privaten Wohnzwecken ändert.

Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache wurde die Revision zugelassen.

## Ertragsteuerliche Beurteilung von Traktatländereien

Die Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 33/2014 der Oberfinanzdirektion NRW vom 27.8.2014 äußert sich zur ertragsteuerlichen Beurteilung sog. Traktatländereien. Sofern zu einem grenznahen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einer in einem der Vertragsstaaten ansässigen Person Grundstücke auf dem Gebiet des anderen Vertragsstaats (Belegenheitsstaat) gehören, so steht das Besteuerungsrecht hierfür nach Art. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Niederlanden (DBA-NL) grundsätzlich dem Belegenheitsstaat zu. Nach Art. 20 Abs. 2 DBA-NL sind diese Einkünfte – soweit sie auf das Traktatland entfallen – im Ansässigkeitsstaat steuerfrei zu stellen.

Zur Anwendung dieser Abkommensregelung wurde zwischen den Niederlanden und der Bundesrepublik Deutschland eine Verständigungsvereinbarung getroffen, die die Aufteilung der Gewinne im jeweils anderen Staat betrifft.

Mit Urteil vom 2.4.2014 – I R 68/12 hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen, die in einem anderen Staat als dem Ansässigkeitsstaat belegen sind, als Geschäftseinrichtung i. S. des § 12 Abgabenordnung anzusehen sind. Nach Auffassung des BFH gelten für die Betriebsstätteneigenschaft land- und forstwirtschaftlicher Flächen keine weitergehenden Anforderungen als für gewerbliche Fabrikationsstätten.

Die auf die ausländischen Flächen entfallenden Gewinnanteile sind somit nicht mehr im Rahmen des Progressionsvorbehaltes nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG zu erfassen. Die OFD stellt klar, dass das Urteil keine Änderung dieser Verständigungsvereinbarung bedeutet.

## Wiederkehrende Leistungen aufgrund eines Hofübergabevertrages

Das Finanzgericht München (FG) hatte in seinem Urteil vom 19.12.2013 – 10 K 2320/12 darüber zu entscheiden, wann ein Hofübernehmer vertraglich vereinbarte wiederkehrende Leistungen an seinen Bruder und seinen Onkel steuerlich als dauernde Last geltend machen kann.

Es entschied: Wird in einem Hofübergabevertrag dem Bruder des Hofübernehmers ein unentgeltliches, befristetes Wohnrecht eingeräumt, ist dies nicht als dauernde Last berücksichtigungsfähig, wenn nach der vertraglichen Gestaltung keine Versorgung, sondern eine Gleichstellung erfolgen soll. Übernimmt der Hofübernehmer ein seinem Onkel zuvor als Versorgungsleistung eingeräumtes lebenslangliches Wohnrecht, so ist der Wert des eingeräumten Wohnrechts als dauernde Last berücksichtigungsfähig. Solange der Onkel im übergebenen Anwesen wohnt und mithilft, ist die Gewährung von täglicher Kost am Tisch des Übernehmers nicht als Versorgung, sondern als Gegenleistung für die Mithilfe zu qualifizieren und daher nicht abzugsfähig.

Die Eltern übertrugen ihren Hof ihrem Sohn S, der dafür seinen Eltern ein unentgeltliches „Leibgeding“ (Wohnung, Verpflegung etc.) und seinem Bruder B ein bis zum 35. Lebensjahr befristetes unentgeltliches Wohnungsrecht einräumte. Der Kläger übernahm außerdem ein von dem Vater seinem Bruder eingeräumtes Recht (Wohnung, solange er ledig ist, und unentgeltliche Kost).

In seiner Einkommensteuererklärung 2008 machte S die Aufwendungen für die Eltern, für den Onkel sowie für den Bruder als dauernde Lasten geltend. Das Finanzamt erkannte die Leistungen an seinen Bru-



der und den Onkel nicht als dauernde Lasten an, weil diese keine Versorgungsleistungen darstellen würden. Der Einspruch dagegen wurde zurückgewiesen.

In seiner Klage vor dem FG trug S vor, dass die Einräumung eines Wohnungsrechts für die ledigen Geschwister des Hofübernehmers bis zur Verheiratung im ländlichen Bereich als Teil des Altenteils der Eltern Wohnrechts darstellt. Diese Sichtweise habe der BFH bestätigt. Gemäß BMF-Schreiben vom 23.12.1996 gehöre der Bruder des Übergebers zum sog. Generationennachfolge-Verbund (BFH, Urteil vom 26.11.2003 – X R 11/01). Bei den Leistungen handele es sich daher um Versorgungsleistungen, die als dauernde Last abzugsfähig sind.

Das FG erkannte lediglich die Aufwendungen für das Wohnrecht des Onkels als dauernde Last an.

Werden Geschwister des Vermögensübernehmers mit wiederkehrenden Leistungen bedacht, ist zu prüfen, ob sie damit in erster Linie für den Erb- oder Pflichtteilsverzicht gleichgestellt werden sollen oder ob die Versorgung der Geschwister im Vordergrund steht. Nach der Rechtsprechung gilt die allgemeine Vermutung, dass Geschwister nicht in erster Linie versorgt werden sollen.

Der begünstigte sog. Generationennachfolge-Verbund umfasst grundsätzlich nur gegenüber dem Erblasser pflichtteilsberechtigte Personen. Entscheidendes Merkmal der Versorgungsleistungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG ist, dass der Versorgungsempfänger seinerseits einen eigenen Vermögenswert aufgewendet hat. Das dem Onkel gewährte Wohnrecht ist daher als dauernde Last anzuerkennen.

Zwar gehört der Bruder B im Verhältnis zum Hofübergeber zum Generationennachfolge-Verbund, weil er gesetzlich erb- und pflichtteilsberechtigt ist. Nach dem Vertragsinhalt kam das FG jedoch zu der Überzeugung, dass der Bruder B keine Versorgungsleistungen erhalten sollte, sondern lediglich von den Übergebern gleichgestellt werden sollte.