

Standort Schwabmünchen
Luitpoldstraße 6
86830 Schwabmünchen
Telefon 08232 9634-0
Telefax 08232 9634-50

Standort Augsburg
Schertlinstraße 17 A
86159 Augsburg
Telefon 0821 34349-60
Telefax 0821 34349-66

Standort Buttenwiesen
Lärchenweg 5
86647 Buttenwiesen
Telefon 08274 31057-70
Telefax 08274 31057-69

Standort Meitingen
Schloßstraße 2b
86405 Meitingen
Telefon 08271 8001-0
Telefax 08271 8001-29

www.scholl-partner.de
info@scholl-partner.de

Im Juni 2023
KBL 80/23

Scholl + Partner, Luitpoldstraße 6 · 86830 Schwabmünchen

Sehr geehrte Damen und Herren,

passend zur Saison startet der heutige Informationsbrief mit einem Urteil zur Vermietung an Erntehelfer durch einen Spargelerzeuger. Weitere Themen sind u.a. die Abschreibung von Kiesvorkommen, Einnahmen aus der Überlassung von Ausgleichsflächen, ein Wechsel der Gewinnermittlungsart, erbschaftsteuerliche Bewertungsfragen und Marktgebühren von Genossenschaften

Mit freundlicher Empfehlung und besten Grüßen

Ermäßigt: Steuersatz für Vermietung von Wohncontainern an Erntehelfer

Die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen unterliegen nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Unter diese Regelung fallen jedoch nicht nur Hotelzimmer und Ferienwohnungen, sondern auch – wie der Bundesfinanzhof (BFH) jüngst festgestellt hat – nicht ortsfeste Wohncontainer, die an Erntehelfer vermietet werden.

Das Urteil betrifft einen Spargel- und Beerenanbaubetrieb, dessen Inhaber saisonal ca. 100 Erntehelfer beschäftigt und an diese für jeweils maximal drei Monate Wohncontainer vermietet hatte. Der Betrieb hatte einen Teil der Container, ausgestattet mit Nasszelle, Schlafräum, Aufenthaltsraum und Küche erworben, weitere Container, bestehend aus drei Schlafplätzen, für die Dauer der Saison gemietet. Zusätzlich waren eine Sanitäreinrichtung sowie eine zentrale Küchenanlage verfügbar. Die Container waren nicht in das Erdreich eingelassen, sondern standen auf Steinsockeln und waren über gepflasterte Wege erreichbar. Der Betrieb schloss mit den Erntehelfern Leistungsverträge, die eine kalendertägliche Miete vorsahen. Darüber hinaus konn-

ten die Erntehelfer auch Verpflegung beziehen. Ansprüche aus den Leistungsverträgen konnten mit Ansprüchen aus Arbeitsverträgen verrechnet werden.

Das Finanzamt hatte im Anschluss an eine Außenprüfung die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes versagt und dies damit begründet, dass die Container nicht dauerhaft fest mit dem Grundstück verbunden waren. Finanzgericht und BFH haben dem mit folgender Argumentation widersprochen:

- Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes setzt voraus, dass Wohn- und Schlafräume, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereit hält, vermietet werden.
- Hierunter fallen auch nicht ortsfeste Wohncontainer, da nach Unionsrecht auch die Vermietung von Zelten, Wohnanhängern und Wohnmobilen begünstigt ist, somit auch nicht ortsfeste Einrichtungen dazugehören.
- Weiterhin handelt es sich beim eigenen Personal und damit auch bei Erntehelfern um zur Beherbergung aufgenommene Fremde.
- Schließlich würde die Versagung des ermäßigten Steuersatzes für das kurzfristige Beherbergen in nicht orts-

festen Wohncontainern gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen. Dieser Grundsatz verbietet es, gleichartige Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Umsatzsteuer unterschiedlich zu behandeln. Eine solche Gleichartigkeit ist aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers, nicht aus der des Leistenden zu beurteilen. Die Erntehelfer hätten ohne Unterbringung in Containern Hotelzimmer, Pensionen oder Ferienwohnungen anmieten müssen, so dass diese Leistungen letztlich miteinander vergleichbar sind.

Gescheitert: Abschreibung eines Kiesvorkommens mangels fremdüblicher Veräußerung

Sollen zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörende Bodenschätze abgebaut werden, bietet es sich aus steuerlichen Gründen an, diese an ein Abbauunternehmen zu veräußern. Andernfalls können mangels Anschaffungskosten keine Abschreibungen vorgenommen werden. Wohl vor diesem Hintergrund hatte ein Landwirt in Bayern ein zu seinem Betriebsvermögen rechnendes Grundstück mit einem Kiesvorkommen an eine GmbH & Co. KG veräußert, deren einziger, allein am Gewinn und Verlust beteiligter Kommanditist er war. Die KG nahm Absetzungen für Substanzverringerung in Höhe von 0,50 € je abgebauter Tonne Kies vor, deren Abzug das Finanzamt jedoch ablehnte. Begründet wurde dies damit, dass eine Abschreibung bei einer Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten wie auch bei einer entgeltlichen Übertragung auf eine Personengesellschaft, an welcher der Einbringende beteiligt ist, nicht zulässig sei. Zudem sei der Vertrag mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen. Die dagegen gerichtete Klage war erfolgreich, ebenso jedoch auch letztlich die Revision des Finanzamts.

Die Vornahme von Abschreibungen auf einen Bodenschatz setzt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) voraus, dass Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorliegen. Das ist nicht der Fall, wenn ein Bodenschatz in ein Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft eingelegt wird, an welcher der Einlegende beteiligt ist. Dagegen liegt ein zur Abschreibung berechtigender Anschaffungsvorgang vor, wenn eine Personengesellschaft einen Bodenschatz entgeltlich wie zwischen fremden Dritten üblich von einem Gesellschafter erwirbt. Insoweit widerspricht der BFH ausdrücklich der gegenteiligen Auffassung der bayerischen Finanzverwaltung. Im Urteilsfall lag zwar ein entgeltlicher, jedoch kein fremdüblicher Erwerb vor. Letzteres ergibt sich laut BFH daraus, dass

- der vertraglich vereinbarte Fälligkeitstermin für die Zahlung des Kaufpreises – 14 Tage nach Abschluss des notariellen Vertrags – nicht eingehalten, sondern um mehr als einen Monat bzw. ein knappes halbes Jahr hinsichtlich der Restzahlung überschritten worden war;
- eine Kaufpreisanpassung infolge eines Flächenmindermaßes entgegen dem Vertrag nicht in Zusammenhang mit der Beurkundung der Messungsanerkennung erfolgt, sondern bereits zuvor durchgeführt worden war;
- Besitz, Nutzen und Lasten des Kaufgegenstands, somit auch das Kiesvorkommen, erst mit vollständiger Zahlung des Kaufpreises übergehen sollten, die KG hierüber aber bereits unmittelbar nach dem Abschluss des Kaufvertrags verfügt hatte.

Diese Mängel betreffen mit der Kaufpreiszahlung und dem Besitzübergang Hauptpflichten des Vertrags; sie greifen erheblich in die Risikoverteilung zu Lasten des Verkäufers ein. Eine solche Vertragsdurchführung kann daher nicht als fremdüblich angesehen werden. Auf die Fremdüblichkeit des Vertragsinhalts kam es danach nicht mehr an.

Zufluss: Einnahmen aus langjähriger Überlassung von Ausgleichsflächen

Einnahmen, die für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet werden, können nach § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG insgesamt gleichmäßig auf den Zeitraum verteilt werden, für den die Vorauszahlungen geleistet werden. Die Anwendung dieses Wahlrechts führt im Regelfall zu einer Reduzierung der Steuerbelastung, die sonst bei sofortiger Besteuerung des Gesamtbetrags eintreten würde. Allerdings liegen die Hürden für die Inanspruchnahme der Regelung recht hoch, wie eine Entscheidung des FG Schleswig-Holstein zur Überlassung landwirtschaftlicher Flächen zur Nutzung für naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahmen verdeutlicht.

Im Urteilsfall war ein Vertrag über die Überlassung von Grundstücken auf unbestimmte Zeit geschlossen worden, der frühestens nach Ablauf von 30 Jahren erstmals gekündigt werden konnte. Eine frühere ordentliche Kündigung war ausgeschlossen. Die Nutzungsentschädigung wurde in den Streitjahren in unterschiedlich hohen Beträgen gezahlt, deren Verteilung auf einen Zeitraum von 20 Jahren – entsprechend der Förderung nach dem EEG – vom Finanzamt jedoch abgelehnt.

Das FG hat sich der Auffassung des Finanzamts angeschlossen und dies im Wesentlichen damit begründet, dass ein für die Verteilung erforderlicher bestimmbarer Zeitraum nicht vorliege, weil der Vertrag zwar auf einen Mindestzeitraum von 30 Jahren abgeschlossen worden war, aber keine Anhaltspunkte für eine Befristung oder ein auflösendes Ereignis vorgelegen haben. Allein die im Belieben der Vertragsparteien stehende Möglichkeit, den Vertrag kündigen zu können, reicht nicht aus, um dessen Laufzeit bestimmen zu können. Auch die Anknüpfung an den Förderzeitraum des EEG genügt hierfür nicht.

Der Ausgang des vom FG wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassenen Revisionsverfahrens bleibt abzuwarten.

Zulässig: Ansatz eines Übergangsgewinns bei Wechsel zu Durchschnittssatzbesteuerung

Seit der Neufassung von § 13a EStG war – wie bereits in KLB 75/20 aufgrund einer Entscheidung des FG Baden-Württemberg berichtet – fraglich, ob beim Wechsel von der Einnahmen-Überschussrechnung zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ein Übergangsgewinn angesetzt werden muss oder nicht. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat dies nun grundsätzlich bejaht. Nur soweit für Teilbereiche des Durchschnittssatzgewinns die Grundsätze der Einnahmen-Überschussrechnung fortgelten, unterbleibt die Ermittlung eines Übergangsgewinns. Der BFH begründet dies wie folgt:

- Nach § 13a Abs. 4 EStG ist der Gewinn aus der landwirtschaftlichen Nutzung die nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG ermittelte Summe aus dem Grundbetrag für die selbst bewirtschafteten Flächen und den Zuschlä-

gen für Tierzucht und Tierhaltung. Aus dem Verweis auf § 4 Abs. 1 EStG folgt, dass es sich bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung um einen typisierten Betriebsvermögensvergleich handelt.

- Die Einkommensteuer folgt dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, was letztlich dazu führt, dass Geschäftsvorfälle weder doppelt noch gar nicht berücksichtigt werden dürfen. Dieser Grundsatz muss beim Wechsel der Gewinnermittlungsart beachtet werden, indem infolge unterschiedlicher Realisierungszeitpunkte bisher nicht erfasste erfolgswirksame Geschäftsvorfälle durch Zu- und Abschläge berücksichtigt werden. Eine explizite gesetzliche Regelung hierfür ist nicht erforderlich.
- Da die Gewinnermittlung nach § 13a EStG systematisch weitgehend dem Betriebsvermögensvergleich gleichgestellt wird, gelten für den Wechsel zwischen Durchschnittssatzbesteuerung und Einnahmen-Überschussrechnung vergleichbare Grundsätze wie für den Wechsel zwischen Betriebsvermögensvergleich und Einnahmen-Überschussrechnung. Allerdings ist eine Eröffnungsbilanz entbehrlich, vielmehr genügt eine Überleitungsrechnung.

Mit der Verteilung des Übergangsgewinns auf bis zu drei Veranlagungszeiträume hat sich der BFH nicht auseinandergesetzt. Es blieb im Urteilsfall somit wohl bei der vom Finanzamt praktizierten Verteilung auf zwei Veranlagungszeiträume.

Restriktiv: Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts für Erbschaftsteuerzwecke

Wie bereits in KLB 76/21 anhand einer Entscheidung des FG Mecklenburg-Vorpommern dargestellt, lässt der Bundesfinanzhof (BFH) bei der Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen für Erbschaftsteuerzwecke mit dem Liquidationswert nach § 166 BewG den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts zu, wenn andernfalls gegen das Übermaßverbot verstoßen würde. Nach der bisherigen Rechtsprechung war davon auszugehen, dass eine Bewertungsdifferenz bis zu 10 % hingenommen werden muss, eine Differenz von 40 % und mehr dagegen als zu extrem angesehen wird.

Diese Rechtsprechung hat der BFH nun in der Revisionsentscheidung bestätigt und darüber hinaus dahingehend konkretisiert, dass ein niedriger gemeiner Wert nur dann nachgewiesen werden kann, wenn eine Abweichung von mindestens 40 % vorliegt. Laut Bundesverfassungsgericht (BVerfG) werde das Übermaßverbot nur dann verletzt, wenn die Folgen einer schematisierenden Bewertung „extrem“ über das normale Maß hinausgehen. Aus der Verwendung des Wortes „extrem“ schließt der BFH, dass die Erheblichkeitsschwelle am oberen Rand im Sinne der bisherigen Rechtsprechung und damit bei 40 % angesiedelt werden muss.

Nach den Berechnungen des Klägers hatte der vom Finanzamt ermittelte Grundbesitzwert den von ihm selbst durch einen zeitnahen Verkauf nachgewiesenen gemeinen Wert der Grundstücke „nur“ um 21,7 % überschritten, so dass er dies grundsätzlich akzeptieren müsste. Müsste deswegen, weil das Verfahren vom BFH an das FG zurückverwiesen wurde, um die Feststellung nachzuholen, ob tatsächlich ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft übertragen wurde. Dies hatte der Kläger ebenfalls bestritten, das FG aber nicht entsprechend geprüft. Einen Betrieb der Land-

und Forstwirtschaft hat laut BFH nur derjenige inne, der Land- und Forstwirtschaft betreibt. Dieser Betriebsbegriff ist tätigkeitsbezogen; zivilrechtliches Eigentum am Grund und Boden genügt nicht. Hat der Erblasser vor seinem Tod keine Land- und Forstwirtschaft betrieben, kann auch kein entsprechender Betrieb auf den Erben übergehen, sofern nicht die Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung im Ganzen erfüllt sind.

Sollte das FG zum Ergebnis gelangen, dass kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorgelegen hat, müssten die Grundstücke im vorliegenden Fall nach den für Grundbesitz geltenden Regelungen bewertet werden. Das hätte dann allerdings den Vorteil, dass ein niedrigerer gemeiner Wert nachgewiesen werden könnte, ohne dass eine „extreme“ Schwelle überschritten worden sein müsste.

Bestätigt: Einbehaltene Marktgebühr einer Erzeugergenossenschaft kein Entgelt

Bereits in KBL 74/20 wurde über den Fall einer Erzeugergenossenschaft aus Rheinland-Pfalz informiert, die von den an die Erzeuger ausgezahlten Kaufpreisen eine zur Deckung ihrer Kosten bestimmte, vertraglich vereinbarte Marktgebühr einbehalten hatte. Das Finanzamt hatte darin eine entgeltliche, umsatzsteuerpflichtige Vermarktungsleistung der Genossenschaft gegenüber den Erzeugern gesehen, konnte sich mit dieser Auffassung aber weder vor dem Finanzgericht noch vor dem Bundesfinanzhof (BFH) durchsetzen.

Laut BFH hatte die Genossenschaft die Vermarktungsleistung vor allem in ihrem eigenen Interesse erbracht. Denn sie hatte die Erzeugnisse nach den Vereinbarungen in der Anlieferungsordnung von den Erzeugern erworben und im eigenen Namen an die Abnehmer veräußert. Der daraus resultierende mittelbare Vorteil für die Erzeuger in Form höherer Verkaufspreise ist unbeachtlich, außerdem bereits durch eine höhere Umsatzsteuer auf die Ausgangssumme erfasst worden. Eine zusätzliche Besteuerung der Marktgebühr würde bei wirtschaftlicher Betrachtung zu einer doppelten Besteuerung führen.

Der Sachverhalt ist mit einer Verkaufskommission vergleichbar, bei welcher der Kommissionär ebenfalls keine sonstige Leistung erbringt und dessen Provision die Bemessungsgrundlage für den Ankauf der Waren mindert. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Kommissionär auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird. Ebenfalls ohne Bedeutung sind die Staffelung der Marktgebühr nach der jeweils gelieferten Menge und die Nichterhebung einer Mitgliedsgebühr durch die Genossenschaft. Ein Leistungsaustausch hätte nur dann vorgelegen, wenn die Genossenschaft den Mitgliedern entgeltlich Vorteile zugewendet hätte.

Einzelfallabhängig: Steuerbefreiung für land- und forstwirtschaftliche Kraftfahrzeuge

Zur Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG für land- und forstwirtschaftliche Fahrzeuge liegen folgende neue Entscheidungen vor:

- Bei der Beurteilung, ob ein Ackerschlepper (hier: Renault, Typ R 7732-A-S) in einem forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird und die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt sind, ist laut FG Münster zu beachten, dass eine Betätigung als privater Waldbesit-

zer, der nur Erträge zu Eigenbedarfszwecken erzielt, nicht steuerbegünstigt ist. Sprechen dagegen bereits die Größe des Forsts (hier: ca. 8 ha), der Umfang sowie die Art und Weise der Bewirtschaftung des Waldes für das Vorliegen eines forstwirtschaftlichen Betriebs, kommt es nicht mehr darauf an, ob auch die Meldung bei der landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft und die grundbuchrechtliche Zuordnung der Grundstücksflächen als weitere Indizien für das Vorliegen eines forstwirtschaftlichen Betriebs zu werten sind.

- Führt die Zusammenfassung einer gewerblichen Tätigkeit (hier: Unternehmen zum Verkauf, zur Vermietung und zur Reparatur von Motorgeräten aller Art für Bauwirtschaft und Landschaftspflege sowie Werkstatt zur Motorenreparatur) und einer Bewirtschaftung von Forstflächen bewusst zu Synergieeffekten, so dass eine Trennung zwischen beiden Tätigkeiten nicht möglich ist, kommt die Steuerbefreiung für einen Acker-schlepper (hier: Deutz-Fahr, Agrottron M 640) laut FG Sachsen nicht in Betracht.

Geändert: Umsatzsteuerliche Behandlung der Zahlungen der Initiative Tierwohl

Die Initiative Tierwohl (ITW) fördert eine tiergerechtere und nachhaltigere Fleischerzeugung. Sie bedient sich dazu einer Trägergesellschaft, mit der u.a. Tierhalter einen Teilnahmevertrag abschließen können. Bis 30.6.2021 wurde von dieser das sog. Fondsmodell praktiziert, ab 1.7.2021 wurde dieses von dem Marktmodell abgelöst. Zu den umsatzsteuerlichen Folgen dieser Modelle hat jüngst das FinMin Mecklenburg-Vorpommern Stellung genommen:

- Nach dem Fondsmodell, das weiterhin für Ferkelerzeuger gilt, erhalten Tierhalter von der Trägergesellschaft Zahlungen für die Einhaltung der Anforderungen des Programms. Diese Zahlungen erfolgen im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses und unterliegen den allgemeinen Regelungen des UStG, auch wenn die Tierhalter sonst von der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG Gebrauch machen, weil die von der Trägergesellschaft empfangene Leistung von ihr nicht zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt wird. Die Vereinfachungsregelung nach Abschn. 24.6 UStAE – die Einbeziehung in die Durchschnittssatzbesteuerung – ist nicht anwendbar.
- Nach dem Marktmodell erhalten Tierhalter keine unmittelbaren Zahlungen mehr von der Trägergesellschaft. Stattdessen sind die Schlachtunternehmen dazu verpflichtet, für die Lieferung von nach den Anforderungen der ITW erzeugten Schlachttieren einen Preisaufschlag zu zahlen, der in den Abrechnungen separat ausgewiesen wird. Der Zuschlag ist damit Teil des Entgelts für geliefertes Schlachtvieh. Soweit die Voraussetzungen gemäß § 24 UStG gegeben sind, unterfallen diese Umsätze der Besteuerung nach Durchschnittssätzen. Kommt die Besteuerung nach Durchschnittssätzen nicht in Betracht, unterliegen die Entgelte für die Lieferung von Schlachtvieh einschließlich der Zuschläge dem ermäßigten Steuersatz.

Aktualisiert: Nichtbeanstandungsgrenzen für unbare Altenteilsleistungen

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat die Nichtbeanstandungsgrenzen für unbare Altenteilsleistungen in der Land- und Forstwirtschaft nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG entsprechend folgender Tabelle bekannt gegeben:

Nichtbeanstandungsgrenzen für unbare Altenteilsleistungen						
VZ	Einzelperson			Altenteiler-Ehepaar Altenteiler-Partnerschaft		
	Verpflegung	Heizung, Beleuchtung, andere Nebenkosten	Gesamt	Verpflegung	Heizung, Beleuchtung, andere Nebenkosten	Gesamt
2023	3.456 €	773 €	4.229 €	6.912 €	1.546 €	8.458 €
2022	3.240 €	724 €	3.964 €	6.480 €	1.448 €	7.928 €
2021	3.156 €	705 €	3.861 €	6.312 €	1.410 €	7.722 €
2020	3.096 €	691 €	3.787 €	6.192 €	1.382 €	7.574 €
2019	3.012 €	672 €	3.684 €	6.024 €	1.344 €	7.368 €
2018	2.952 €	658 €	3.610 €	5.904 €	1.316 €	7.220 €
2017	2.892 €	645 €	3.537 €	5.784 €	1.290 €	7.074 €
2016	2.832 €	631 €	3.463 €	5.664 €	1.262 €	6.926 €
2015	2.748 €	612 €	3.360 €	5.496 €	1.224 €	6.720 €
2014	2.748 €	612 €	3.360 €	5.496 €	1.224 €	6.720 €

Unbare Altenteilsleistungen sind zwar mit ihrem tatsächlichen Wert anzusetzen. Wird jedoch kein Einzelnachweis geführt, kann die Höhe der Aufwendungen geschätzt werden. Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn der Wert der Verpflegung anhand der Sachbezugswerte nach § 2 Abs. 1 der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) angesetzt wird. Für Heizung, Beleuchtung und andere Nebenkosten enthält die SvEV aber keine Werte. Dieser Sachaufwand kann jedoch anhand der Werte der Sachbezugsverordnung 1994 unter Berücksichtigung des gestiegenen Preisniveaus geschätzt werden.