

Das Bild trägt nicht: blühende Felder und frisches Grün vielerorts in Deutschland – dank des regelmäßigen Niederschlags in diesem Frühjahr. Dennoch wird an einigen Orten die Wasserknappheit auch in diesem Jahr nicht nur für die Landwirtschaft zu einem immer größeren und mitunter existenzgefährdenden Problem.



## Mittendrin oder in der Mitte angekommen

Liebe Leserin, lieber Leser,

schon in wenigen Tagen ist Halbzeit – die Hälfte des Jahres 2023 also vorbei. Ein passender Anlass für ein Zwischenresümee. Unser Blick fällt zunächst auf Konstantes und damit unweigerlich auch auf Dinge, an die wir uns leider schon gewöhnen mussten.

Immer noch tobt der Krieg im Osten und bringt täglich neues Leid. Möge sich dieser Konflikt bald zum Guten wenden.

Bei weitem nicht so dramatisch, aber dennoch für viele hierzulande bedrohlich und leider konstant: die Preisentwicklung und das Preisniveau im Lebensmittelbereich. Der Preisanstieg hat sich zwar verringert, die Ausgaben fürs Lebensnotwendige bleiben aber hoch. Einerseits sind sie auf höhere Energie-, Futter- und Düngemittelkosten in der Landwirtschaft zurückzuführen, andererseits kann ein Marktmissbrauch durch Lebensmittel(handels)-konzerne nicht ausgeschlossen werden. Gewinner sind jedenfalls nicht die Landwirtinnen und Landwirte, und insofern wäre

eine stärkere Kontrolle des Handels und der Konzerne durch die Politik und Kartellbehörden sinnvoll.

Schauen wir auf unsere Steuerwelt, gilt es, die vielen Steueränderungen zum Jahreswechsel zu verarbeiten. Gesetze sind schnell entworfen und verabschiedet. Erst in der Praxis wird es dann oft schwierig. Genannt seien hier nur die Stichworte „verständlich“, „vollständig“ und „umsetzbar“. Im Mittelpunkt stehen die zahlreichen gesetzlichen Neuerungen im Energiebereich – aus steuerlicher Sicht hat die Photovoltaik hier die Nase vorn.

Munter geht es auch in der Rechtsprechung und bei den Veröffentlichungen der Finanzverwaltung zu. Mehr dazu natürlich auf den folgenden Seiten ...

Uns bleibt, Ihnen einen guten Start in die Sommerzeit mit hoffentlich dem einen oder anderen wohltuenden Regen-Intermezzo zu wünschen.

Ihre HLBS-Redaktion

## Aus dem Inhalt

|                                                                       |   |
|-----------------------------------------------------------------------|---|
| Steuererleichterungen für Betreiber von Photovoltaikanlagen .....     | 2 |
| Verpachtung eines Gebäudes mit Betriebsvorrichtungen .....            | 3 |
| Steuerbefreiung von Strom aus erneuerbaren Energieträgern .....       | 4 |
| Steuerermäßigung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft .....   | 4 |
| Amtliche Richtsatzsammlung auf dem Prüfstand .....                    | 5 |
| Betriebsaufgabe gegen wiederkehrende Bezüge .....                     | 5 |
| Veredelung von Reitpferden – keine Durchschnittssatzbesteuerung ..... | 6 |
| Versteuerung der Umsätze nach Durchschnittssätzen .....               | 7 |

|                                                                       |    |
|-----------------------------------------------------------------------|----|
| OFD Frankfurt: Gebäudeeigenschaft von Mobilheimen .....               | 7  |
| Erbschaftsteuerbefreiung für Familienheim .....                       | 8  |
| Vermietung von Wohncontainern an Arbeitnehmer .....                   | 8  |
| Beschäftigung in zwei Betrieben desselben Inhabers – Lohnsteuer ..... | 9  |
| Verkauf einer Immobilie innerhalb von zehn Jahren .....               | 9  |
| Schätzung bei der Fahrtenbuchmethode unzulässig .....                 | 9  |
| Renovierungskosten vor Übergang zur Selbstnutzung .....               | 10 |
| Zahlungen für den Verzicht auf Wohnungsrecht sofort abzugsfähig ..... | 10 |
| Aufteilung des Kaufpreises auf den Grund und das Gebäude .....        | 11 |
| Aufwendungen für ein Hausnotrufsystem .....                           | 12 |

# Steuererleichterungen für Betreiber von Photovoltaikanlagen

## Jahressteuergesetz 2022 bringt viel Neues

In den STEUERNACHRICHTEN LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT 1/2023 haben wir wichtige gesetzliche Neuerungen vorgestellt, die überwiegend zum 01.01.2023 in Kraft getreten sind. Auch Änderungen bei der Besteuerung von Photovoltaikanlagen gehörten dazu, die in den letzten Monaten vielerorts thematisiert und genauer unter die Lupe genommen wurden.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) veröffentlichte im Februar dieses Jahres ein Schreiben zu den umsatzsteuerlichen Folgen, die aus der neuen Gesetzeslage resultieren (BMF-Schreiben vom 27.02.2023 – III C 2-S 7220/22/10002 :010). Aufgeführt sind in dem Schreiben auch die Änderungen des

Lieferung von Solarmodulen, Speichern und wesentlichen Komponenten vom Großhändler an den einzelnen Handwerker oder Zwischenhändler unterliegt damit wie bisher dem Regelsteuersatz. Um dem leistenden Unternehmer Sicherheit darüber zu verschaffen, dass die von ihm erbrachte Leistung steuerfrei ausgeführt werden kann, sollte sich dieser im Zweifel vom Leistungsempfänger schriftlich bestätigen lassen, dass dieser Betreiber einer begünstigten Anlage ist.

Zu einer generellen Anwendung des Nullsteuersatzes auf die Lieferung von Solarmodulen an Endkunden kommt es allerdings nicht. Mobil genutzte Solarmodule, die zum Beispiel für Campingzwecke verwendet werden, bleiben außen vor. Aus

Vereinfachungsgründen wird bei Modulen mit mindestens 300 Watt unterstellt, dass diese nur stationär genutzt werden.

Die Steuerbefreiung betrifft Lieferungen und Leistungen nach dem 31.12.2022 und erstreckt sich auch auf die Installation sowie die damit zusammenhängenden Nebenleistungen.

Die Umsatzsteuerbefreiung ist an die Bedingung geknüpft, dass die jeweilige Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen oder öffentlichen und anderen Gebäuden, die für Tätigkeiten genutzt werden, die dem Gemeinwohl dienen, installiert wird. Aus Vereinfachungsgründen gilt die vorstehende Bedingung als erfüllt,

wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister (MaStR) nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt. Die 30 kW (peak)-Regelung kann mehrfach in Anspruch genommen werden, denn die Grenze ist anlagenbezogen zu prüfen.

Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass auch die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb von Solarmodulen, Speichern oder wesentlichen Komponenten dem Nullsteuersatz unterliegt, wenn die vom Gesetzgeber festgelegten Voraussetzungen erfüllt sind.

## Einspeisung von Strom in das öffentliche Netz

Erhält ein Anlagenbetreiber für die Einspeisung des erzeugten Stroms in das öffentliche Netz eine Vergütung, ist der Betreiber Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes – unabhängig davon, ob die Anlage zum Nullsteuersatz erwor-



Umsatzsteueranwendungserlasses (UStAE). Im Folgenden geben wir wichtige Feststellungen des BMF wieder und gehen darüber hinaus auf einige ertragsteuerliche Aspekte ein, die mit den geänderten Rechtsvorschriften zusammenhängen.

## Nullsteuersatz für die Lieferung von PV-Anlagen

Durch das Jahressteuergesetz 2022 hat sich die Umsatzsteuer für die Lieferung von Solarmodulen an den Betreiber oder die Betreiberin einer Photovoltaikanlage auf 0 % reduziert. Der Nullsteuersatz gilt außerdem für die Lieferung wesentlicher Komponenten einer Photovoltaikanlage, der Speicher und für alle Nebenleistungen, die mit einer begünstigten Lieferung zusammenhängen.

Dabei betrifft der Nullsteuersatz ausschließlich Leistungen an den Betreiber oder die Betreiberin einer Photovoltaikanlage, also nicht die Umsätze auf Vorstufen. Diese werden auch weiterhin dem Regelsteuersatz unterworfen. Insbesondere die

ben wurde. Da der Nullsteuersatz nur für den Erwerb einer Photovoltaikanlage vorgesehen ist, muss die Lieferung des mit der Anlage erzeugten Stroms gesondert betrachtet werden. Die Einspeisung von Strom in das öffentliche Netz unterliegt grundsätzlich dem Regelsteuersatz. Ist der Betreiber allerdings Kleinunternehmer im Sinne von § 19 UStG, besteht keine Notwendigkeit, aufgrund der Einspeisung Umsatzsteuer auszuweisen und abzuführen.

### Unentgeltliche Wertabgaben steuerfrei

Das Umsatzsteuergesetz stellt bestimmte unentgeltliche Leistungen als sogenannte unentgeltliche Wertabgaben einer Leistung gegen Entgelt gleich, wenn der dabei entnommene, zugewendete oder verwendete Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Bei Photovoltaikanlagen kam es regelmäßig zu solchen unentgeltlichen Wertabgaben, da viele Betreiber oder Betreiberinnen einen Teil des erzeugten Stroms für private und damit nichtunternehmerische Zwecke verwendeten (Eigenverbrauch).

Durch das Jahressteuergesetz 2022 haben sich die umsatzsteuerlichen Rahmenbedingungen auch hier gravierend verändert. Eine unentgeltliche Wertabgabe ist seit 2023 nur noch zu versteuern, wenn der die Anlage betreibende Unternehmer zuvor einen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat oder zulässigerweise hätte geltend machen können. Da bei neu gelieferten Photovoltaikanlagen keine Umsatzsteuer mehr anfällt, hat sich damit auch gleichzeitig die Versteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe erledigt.

Das BMF weist in seinem Schreiben vom 27.02.2023 ausdrücklich darauf hin, dass bei der Anschaffung einer Photovoltaikanlage vor dem Stichtag 01.01.2023 und der anschließenden vollständigen Zuordnung der Anlage zum Unternehmensvermögen (sowie gegebenenfalls dem Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG) zum einen das Recht auf den vollen Vorsteuerabzug aus der Anschaffung bestand und zum anderen die Pflicht zur Versteuerung des

privat verbrauchten Stroms als unentgeltliche Wertabgabe. Eine solche Pflicht besteht dann auch weiterhin.

### Ertragsteuerliche Änderungen

Steuerfrei sind rückwirkend ab dem 01.01.2022 sämtliche Einnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Photovoltaikanlagen, die auf Einfamilienhäusern oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden mit einer maximalen Leistung von bis zu 30 kW (peak) installiert sind. Auf den Zeitpunkt der Installation der Anlage kommt es dabei nicht an. Die Steuerbefreiung erstreckt sich darüber hinaus auf Photovoltaikanlagen mit einer Leistung von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit, die auf sonstigen Gebäuden montiert sind. Bei Betrieb mehrerer Anlagen dürfen die Anlagen pro Steuerpflichtigem 100 kW (peak) nicht überschreiten.

Der Gesetzgeber hat die Betreiber vorstehender Anlagen von der Gewinnermittlungspflicht befreit. Aus diesem Grund besteht zum Beispiel keine Notwendigkeit mehr, eine Einnahmen-Überschussrechnung für eine Photovoltaikanlage abzugeben.

Trotz der Steuerbefreiung der Einnahmen aus dem Betrieb bestimmter Photovoltaikanlagen handelt es sich bei einer mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Photovoltaikanlage weiterhin um Betriebsvermögen.

Ausgaben, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien betrieblichen Einnahmen stehen, sind vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen. Dazu zählen bei Photovoltaikanlagen zum Beispiel die planmäßige Abschreibung, aber auch eine Sonderabschreibung, wenn der erzeugte Strom in das öffentliche Netz eingespeist wird und die Einnahmen aus dem Betrieb der Anlage daher steuerbefreit sind. Voraussetzung für die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags ist unter anderem, dass der Gewinn über eine Einnahmen-Überschussrechnung oder eine Bilanz ermittelt wird. Sofern die Einnahmen aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage steuerfrei sind, ist die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags ab dem 01.01.2022 ausgeschlossen.

## Verpachtung eines Gebäudes mit Betriebsvorrichtungen

### EuGH spricht sich für einheitliche Leistung aus

Seit vielen Jahren befassen sich die Finanzgerichte mit der Problematik, welche von einem Unternehmer erbrachten Leistungen gegebenenfalls aus umsatzsteuerlicher Sicht eine wirtschaftliche Einheit bilden. Es stellt sich dann regelmäßig die Frage, ob eine oder mehrere voneinander unabhängige (Haupt-)Leistungen oder möglicherweise eine Haupt- und damit zusammenhängende Nebenleistungen vorliegen. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat zu diesem Thema nun ein neues, richtungsweisendes Urteil gefällt, das sicherlich an vielen deutschen Finanzgerichten Beachtung finden wird.

Kurz zur Ausgangssituation: Ein Unternehmer verpachtete ein landwirtschaftliches Gebäude zur Putenaufzucht nebst sich im Gebäude befindlicher (Betriebs-)Vorrichtungen und Maschinen. Die Vorrichtungen und Maschinen waren auf die Nutzung des Gebäudes als Putenaufzuchtstall abgestimmt. Der

Verpächter erhielt ein Gesamtentgelt für die Überlassung des Stalls sowie der Vorrichtungen und der Maschinen, welches er insgesamt umsatzsteuerfrei behandelte.

Das Finanzamt ging dagegen von zwei voneinander unabhängigen, selbstständigen (Haupt-)Leistungen aus: Die Verpachtung des Gebäudes zum einen und die Vermietung der Vorrichtungen und Maschinen zum anderen. Während die Verpachtungsleistung vom Finanzamt als umsatzsteuerfrei eingestuft wurde, sollte die Gegenleistung für die Vorrichtungen und Maschinen der Umsatzsteuer unterliegen.

Der Unternehmer ging dagegen von einer einheitlichen wirtschaftlichen Leistung aus, nämlich der Hauptleistung in Gestalt der Verpachtung des Gebäudes und der Nebenleistung in Gestalt der Vermietung von Vorrichtungen und Maschinen. Aufgrund des umsatzsteuerlichen Grundsatzes „Die Hauptleistung teilt das umsatzsteuerliche Schicksal der Nebenleistung“ stufte der Unternehmer sämtliche Leistungen als umsatzsteuerfrei ein.

Zunächst befasste sich das Niedersächsische Finanzgericht mit der Angelegenheit, danach der Bundesfinanzhof (BFH)

und schließlich der EuGH aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens des BFH (Beschluss vom 26.05.2021 – V R 22/20).

In den Mittelpunkt der Betrachtung rückte Artikel 135 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL). Denn hier wird festgelegt, dass die Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken grundsätzlich umsatzsteuerfrei ist. Darüber hinaus legt Artikel 135 MwStSystRL aber auch fest, dass die Umsätze aus der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen nicht von der Umsatzsteuer befreit sind.

Für den BFH ergaben sich daraus Auslegungsfragen. Erfasst die in Artikel 135 MwStSystRL festgelegte Steuerpflicht der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen

- nur die isolierte (eigenständige) Vermietung derartiger Vorrichtungen und Maschinen oder
- auch die Vermietung derartiger Vorrichtungen und Maschinen in Verbindung mit einer zwischen denselben Parteien vereinbarten Gebäudeverpachtung, die umsatzsteuerfrei ist?

Der EuGH hat in diesem Zusammenhang Folgendes festgestellt: Die Vermietung auf Dauer eingebauter Vorrichtungen und Maschinen unterliege nicht der Umsatzsteuerpflicht, wenn die Vermietung eine Nebenleistung zu der Hauptleistung der Verpachtung eines Gebäudes sei, die im Rahmen eines zwischen denselben Parteien geschlossenen und nach Artikel 135 MwStSystRL steuerbefreiten Pachtvertrags erbracht werde, und diese Leistungen eine wirtschaftlich einheitliche Leistung bilden (Urteil vom 04.05.2023 – C-516/21).

Nun ist es Aufgabe des BFH zu prüfen, ob im konkreten Fall eine einheitliche, wirtschaftliche Leistung vorliegt, wofür vieles spricht.

## Steuerbefreiung von Strom aus erneuerbaren Energieträgern

### Kein Steuervorteil bei Nutzung von Erdgas

Eine Gesellschaft belieferte Endverbraucher mit elektrischem Strom, der durch zwei Blockheizkraftwerke (BHKW) erzeugt wurde. Das dafür benötigte Gas wurde aus einem öffentlichen Gasnetz entnommen, in das sowohl Gas aus einer Biogas-Aufbereitungsanlage als auch Erdgas eingeleitet wurden. Demnach wurden für die Stromerzeugung durch die BHKWs sowohl Biogas als auch Erdgas genutzt.

Die Gesellschaft beantragte für ihre Stromlieferungen die Steuerbefreiung nach § 9 Stromsteuergesetz (StromStG). Das zuständige Hauptzollamt stimmte der Steuerbefreiung zunächst zu, revidierte seine Auffassung aber später, da das vom BHKW für die Stromerzeugung genutzte Gas nicht ausschließlich durch den Einsatz erneuerbarer Energieträger gewonnen wurde. Diese Voraussetzung wäre im konkreten Fall nur erfüllt gewesen, wenn für den Betrieb der beiden BHKWs ausschließlich Biogas physisch eingesetzt worden wäre. Tatsächlich war es aber ein Gasgemisch aus Biogas zum einen und Erdgas zum anderen.

Über den Anspruch auf Steuerbefreiung entwickelte sich ein Streit, der nicht außergerichtlich beigelegt werden konnte

und letztlich den Bundesfinanzhof (BFH) beschäftigte. Der BFH stellte schließlich sinngemäß fest: Strom, der mit Gas aus dem Erdgasnetz produziert wird, ist nicht von der Stromsteuer befreit, denn Strom aus erneuerbaren Energieträgern liegt nur vor, wenn der Strom ausschließlich aus Wasserkraft, Windkraft, Sonnenenergie, Erdwärme, Deponiegas, Klärgas oder aus Biomasse erzeugt wird (Beschluss vom 17.01.2023 – VII R 54/20).

## Steuerermäßigung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

### Beantragung nur bis zur Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids

Die Tarifiermäßigung nach § 32c Einkommensteuergesetz (EStG) ist eine Beihilfe für Land- und Forstwirte. Die Regelung zielt auf eine gleichmäßige steuerliche Belastung bei einem Wechsel von ertragreichen und ertragsarmen Wirtschaftsjahren hin. Die Ermäßigung muss vom Steuerpflichtigen beantragt werden.

Über die Frage, bis wann der Antrag auf Tarifiermäßigung gestellt werden muss, kam es zum Streit zwischen einem Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und dem Finanzamt. Hintergrund des Streits war die sehr späte Beantragung der Tarifiermäßigung durch den Steuerpflichtigen. Diese erfolgte erst nach Eintritt der Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids für das Jahr 2019, in dem der Steuervorteil antragsgemäß greifen sollte.

### Landwirt möchte von der Tarifiermäßigung profitieren

#### Antragstellung erst nach Eintritt der Bestandskraft

Obwohl gerichtlich schon festgestellt wurde, dass der Ermäßigungsantrag nur bis zum Eintritt der (formellen und materiellen) Bestandskraft der Steuerfestsetzung gestellt werden kann, pochte der Antragsteller auf ein zeitlich darüber hinausgehendes Antragsrecht. Die wesentlichen Argumente des Steuerpflichtigen: Der Antrag und das damit einhergehende Verfahren seien zwar im Gesetz ausdrücklich festgelegt, in der Gesetzesnorm sei aber nicht geregelt, innerhalb welcher Frist ein Antrag zu stellen sei (§ 32c EStG). Auch im Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) vom 18.09.2020 stehe in der Textziffer 4 nur: „Der Antrag kann grundsätzlich [...] bis zum Eintritt der Bestandskraft der Steuerfestsetzung gestellt [...] werden.“ Da das BMF sich für das Wort „grundsätzlich“ entschieden habe, müsse – so der Steuerpflichtige – eine Antragstellung auch noch nach Eintritt der Bestandskraft möglich sein.

Da sich das Finanzamt weigerte, der Argumentation des Steuerpflichtigen zu folgen, kam es zur Klage vor dem Niedersächsischen Finanzgericht. Dort blitzte der Kläger allerdings mit seinem Anliegen ab. Das Gesetz eröffne keine Möglichkeit, einen bereits bestandskräftigen Steuerbescheid zwecks erstmaliger Berücksichtigung der Tarifiermäßigung nachträglich zu ändern, so das Gericht (Urteil vom 06.04.2022 – 3 K 20/22).

## Amtliche Richtsatzsammlung auf dem Prüfstand

### BFH fordert BMF zum Verfahrensbeitritt auf

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) veröffentlicht für jedes Kalenderjahr eine sogenannte Richtsatzsammlung. Die dort festgelegten Richtsätze sind ein Hilfsmittel für die Finanzverwaltung, Umsätze und Gewinne von Gewerbetreibenden zu verproben und gegebenenfalls bei Fehlen anderer geeigneter Unterlagen zu schätzen.

Die Schätzung im Rahmen des sogenannten äußeren Betriebsvergleichs unter Zugrundelegung der amtlichen Richtsatzsammlung ist eine von der Rechtsprechung grundsätzlich anerkannte Methode. Allerdings hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) bislang in keiner seiner Entscheidungen näher damit befasst, auf welchen Grundlagen und Parametern die Richtsätze des BMF beruhen, wie sie zustande kommen und welche Auswirkungen sich hieraus auf die Tauglichkeit eines äußeren Betriebsvergleichs mittels der Richtsatzsammlung ergeben. Genau auf diese Tatsache hat ein Unternehmer, der in einer deutschen Großstadt eine Diskothek betrieb und nach einer Außenprüfung zu erheblichen Steuernachzahlungen verpflichtet wurde, in einer von ihm eingereichten Klage abgestellt.

Das Finanzamt hatte für die Diskothek in erheblichem Umfang zusätzliche steuerpflichtige Umsätze auf Grundlage der vom BMF herausgegebenen Richtsatzsammlung ermittelt. Als Reaktion darauf reichte der Unternehmer Klage gegen die Heranziehung der amtlichen Richtsätze zur Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen ein, denn er war der Meinung, diese böten aufgrund der Art und Weise ihrer Zusammenstellung keine zuverlässige Grundlage für Schätzungen.

Der Rechtsstreit erreichte schließlich den BFH, der das BMF mittlerweile dazu aufgefordert hat, dem anhängigen Revisionsverfahren beizutreten. Die Beitrittsaufforderung legt die Vermutung nahe, dass der BFH Zweifel an der Eignung der amtlichen Richtsatzsammlung als Grundlage für Schätzungen

hat. Möglicherweise wird er das Heranziehen der Richtsatzsammlung für die Ermittlung von Hinzuschätzungen künftig nicht mehr ohne weiteres akzeptieren. Doch so weit ist es noch nicht. Der BFH wird sich zunächst damit befassen, welche Parameter in welcher Weise von der amtlichen Richtsatzsammlung berücksichtigt werden und dann im nächsten Schritt über die Zulässigkeit der Übertragung der Werte auf andere Betriebe entscheiden (Beschluss vom 14.12.2022 – X R 19/21).

## Betriebsaufgabe gegen wiederkehrende Bezüge

### Sofort- oder Zuflussbesteuerung

Kommt es zur Veräußerung eines Betriebs und in diesem Zusammenhang zur Vereinbarung wiederkehrender Bezüge, wie zum Beispiel einer Leibrente, zugunsten des Verkäufers, hat dieser ein Wahlrecht: Entweder wird der durch die Veräußerung des Betriebs erzielte Gewinn unverzüglich versteuert (sogenannte Sofortbesteuerung) oder die über die Zeit vom Verkäufer vereinnahmten (Geld-)Leistungen werden im Zeitpunkt des Zuflusses versteuert, sobald sie die Buchwerte der veräußerten betrieblichen Vermögenswerte übersteigen (sogenannte Zuflussbesteuerung). Bei der Zuflussbesteuerung ist zu beachten, dass der in den wiederkehrenden Leistungen enthaltene Zinsanteil bereits im Zeitpunkt des Zuflusses nachträgliche Betriebseinnahmen darstellt.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte über einem Rechtsstreit zu entscheiden, dem folgender Sachverhalt zu Grunde lag: Ein Handwerksbetrieb wurde krankheitsbedingt eingestellt, aber nur ein Teil der betrieblichen Wirtschaftsgüter wurde an Dritte veräußert. Ein vorhandenes Betriebsgrundstück und die übrigen nicht auf den Dritten übertragenen Vermögenswerte überführte der Eigentümer des eingestellten Handwerksbetriebes in sein Privatvermögen. Mangels Veräußerung sämtlicher betrieblicher Wirtschaftsgüter lag im konkreten Fall keine Betriebsveräußerung, sondern eine Betriebsaufgabe vor.

Als Gegenleistung für die verkauften Wirtschaftsgüter wurde eine lebenslange monatliche Leibrente in Höhe von 3.000 € zugunsten des Veräußerers vereinbart. Der Verkäufer begehrte für die vereinbarten wiederkehrenden Bezüge die Zuflussbesteuerung und ging damit – wie auch bei einer Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge – von einem Wahlrecht aus. Der Streit mit dem Finanzamt war vorprogrammiert, denn ein solches Wahlrecht war von der Finanzverwaltung bei einer Betriebsaufgabe nicht vorgesehen. Mangels außergerichtlicher



Einigung zog der Verkäufer der Wirtschaftsgüter und gleichzeitig Begünstigte der Rentenzahlungen vor Gericht.

Abschließend entscheiden musste der BFH – und der schlug mit seinem Urteil ein neues Kapitel auf, wenn es um das Wahlrecht zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung bei Aufgabe eines Betriebs bei gleichzeitiger Vereinbarung wiederkehrender Bezüge geht: Der BFH erkannte bei der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter gegen wiederkehrende Bezüge eine vergleichbare Interessenlage wie bei der Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge. Denn auch im Falle einer Betriebsaufgabe sei der Steuerpflichtige nicht mehr Inhaber eines Betriebs und aufgrund des Versorgungscharakters lebenslanger Bezüge erscheine eine steuerliche Gleichbehandlung mit einer Betriebsveräußerung zwingend. Insofern stehe einem Steuerpflichtigen nach Ansicht des BFH auch bei der Betriebsaufgabe ein steuerliches Wahlrecht zu, sofern lebenslange Bezüge als Gegenleistung für die Übertragung betrieblicher Vermögenswerte vereinbart würden (Urteil vom 29.06.2022 – X R 6/20).



## Veredelung von Reitpferden

### Durchschnittssatzbesteuerung ist tabu

Bei der sogenannten Durchschnittssatzbesteuerung handelt es sich um eine umsatzsteuerliche Sonderregelung für Land- und Forstwirte. Dabei wird ein pauschaler Steuersatz auf die erbrachten Leistungen berechnet. Die von ihnen ermittelte Umsatzsteuer müssen pauschalierende Land- und Forstwirte allerdings nicht an das Finanzamt abführen, da ihnen in gleicher Höhe ein pauschaler Vorsteuerabzug zusteht. Die Durchschnittssatzbesteuerung ist an die Bedingung geknüpft, dass der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 600.000 € betragen hat.

Ein Steuerpflichtiger betrieb eine Pferdezucht und einen Pferdehandel. Die Voraussetzung für die Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft waren erfüllt. Im Rahmen seines Betriebs kaufte der Steuerpflichtige junge Reitpferde, bildete diese zu Turnierpferden aus und veräußerte die Tiere dann gewinnbringend. Die vom Unternehmer geschuldete Umsatzsteuer wurde nach Durchschnittssätzen berechnet.

Das Finanzamt sah die Voraussetzungen für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung als nicht erfüllt an und besteuerte die Umsätze des Pferdezüchters und -händlers daher mit dem Regelsteuersatz von 19 %. Die Begründung:

Auf die Durchschnittssatzbesteuerung darf nur zurückgegriffen werden, wenn die veräußerten Gegenstände im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit selbst erzeugt wurden oder durch Verarbeitung entstanden sind. Werden (wie im vorliegenden Fall) zugekaufte Produkte veräußert, darf die Durchschnittssatzbesteuerung nur angewendet werden, wenn sich das erworbene Produkt durch die Verarbeitung des Land-

und Forstwirts erheblich verändert hat und dadurch ein neues Produkt mit anderen Gebrauchsmöglichkeiten entstanden ist. Diese Bedingung sah das Finanzamt im konkreten Fall als nicht erfüllt an, denn durch die Ausbildung der Pferde verändere sich zwar die Qualität des „Produktes“, dessen ursprünglicher Charakter bleibe allerdings erhalten. Durch die bloße Qualitätsverbesserung entstehe kein neues Produkt.

## Ausbildung von Pferden

### Neues oder nur verbessertes „Produkt“?

Mit dieser rechtlichen Einschätzung wollte sich der Inhaber des Pferdebetriebs nicht abfinden und klagte daher vor dem Finanzgericht (FG) Schleswig-Holstein. Die Klage blieb erfolglos – das Gericht teilte demnach die Rechtsauffassung des Finanzamtes. Ein wesentlicher Grund für die Ablehnung der Durchschnittssatzbesteuerung war für das Gericht dabei auch die Tatsache, dass die Tiere nicht nur als Reitpferde verkauft, sondern auch bereits als solche erworben worden seien. Durch die Ausbildung verbesserten sich zwar die Fähigkeiten der Pferde erheblich, eine strukturelle Veränderung der Nutzbarkeit erfolge dadurch aber nicht (Urteil vom 16.11.2022 – 4 K 20/21). Die Entscheidung des FG Schleswig-Holstein ist noch nicht rechtskräftig, da der Betreiber der Pferdezucht Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt hat (Az. der Revision: XI R 37/22).

## Versteuerung der Umsätze nach Durchschnittssätzen

### BMF bestätigt Anspruch auf die Istversteuerung

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) veröffentlichte am 12.04.2023 ein Schreiben, in dem es sich unter anderem zur Inanspruchnahme der Istversteuerung (= Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten) bei der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft äußert, wenn Unternehmer von der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG Gebrauch machen (Az.: III C 2 – S 7410/19/10001 :016).

Das BMF stellt in dem Schreiben fest: „Grundsätzlich kommt die Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten für jeden Unternehmer in Betracht.“ Damit steht auch Land- und Forstwirten, die die Höhe der von ihnen geschuldeten Umsatzsteuer pauschal ermitteln, die Tür zur Istversteuerung offen. Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass ist dahingehend geändert worden.

Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass natürlich auch Land- und Forstwirte sämtliche in § 20 UStG (= Istversteuerung) aufgeführten Voraussetzungen erfüllen müssen. Zu nennen ist hier insbesondere die Umsatzgrenze von 600.000 €, die sich auf das Vorjahr bezieht und mittlerweile der Umsatzgrenze für die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung entspricht. Gewährt wird die Istversteuerung dabei nur auf Antrag.

## Gebäudeeigenschaft von Mobilheimen

### OFD Frankfurt bezieht Stellung

Die Oberfinanzdirektion (OFD) Frankfurt hat sich – auch vor dem Hintergrund der Grundsteuerreform – mit der bewertungsrechtlichen Einordnung von Mobilheimen befasst und in diesem Zusammenhang am 10.02.2023 eine Verfügung veröffentlicht (S 3190 A-001-St 72). Die wesentlichen Feststellungen der OFD:

#### Einordnung eines Mobilheims

Verbindung mit dem Boden zentrales Kriterium

### Gebäudeeigenschaft von Mobilheimen

- Für die Beurteilung, ob ein Mobilheim aus bewertungsrechtlicher Sicht ein Gebäude ist, spielt die technische Bezeichnung keine Rolle. Demnach fallen zum Beispiel auch sogenannte Tiny Houses (Minihäuser) in die Kategorie Mobilheim.
- Die Einordnung als Gebäude hängt davon ab, ob das jeweilige Mobilheim fest mit dem Grund und Boden verbunden ist. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn das Mobilheim auf einzelnen Fundamenten oder einem durchgehenden Fundament steht, was üblicherweise bei Mobilheimen in Containerbauweise der Fall ist. Unterlegte Steine oder Stützen dienen lediglich der Standsi-

cherheit eines Mobilheims und sind daher nicht als Fundament anzusehen.

- Die OFD Frankfurt weist in ihrer Verfügung auf eine Besonderheit hin und beruft sich dabei auf die Rechtsprechung: Sofern ein Bauwerk dauerhaft (= mindestens sechs Jahre) am gleichen Standort genutzt wird oder aufgrund der Zweckbestimmung eine dauerhafte Nutzung zu vermuten ist, kann stets von einer festen Verbindung mit dem Grund und Boden ausgegangen werden. In die Kategorie Bauwerk fällt auch ein Mobilheim. Auf die tatsächliche bauliche Verbindung mit dem Grundstück kommt es im Fall einer dauerhaften Nutzung nicht an.

Aus bewertungsrechtlicher Sicht kann demnach bereits vor Ablauf einer sechsjährigen Verweildauer von einem Gebäude ausgegangen werden. Deshalb dürfen auch schon vor Ablauf der Sechsjahresfrist Einheitswert-/Grundsteuermessbetragsbescheide erlassen werden.

### Mobilheime bei der Grundsteuerreform

- Da sich der Gebäudebegriff durch die Grundsteuerreform nicht verändert hat, gelten die vorstehenden Grundsätze auch für Fälle der Grundsteuerreform, welche Mobilheime betreffen.
- Erfüllt ein Mobilheim die Gebäude-Voraussetzungen, liegt ein bebautes Grundstück vor. Nach dem Hessischen Grundsteuergesetz ist bei einem solchen Grundstück dann für Bewertungszwecke die Wohnfläche anzusetzen, zumal ein Mobilheim üblicherweise Wohnzwecken dient.
- Sofern die Gebäudefläche aller auf einem Grundstück errichteten Mobilheime zusammen weniger als 30 m<sup>2</sup> beträgt, bleibt die Fläche unberücksichtigt. Das Grundstück wird dann als unbebaut eingestuft.

### Grundstücksart und Bewertungsverfahren im alten Recht

- Werden Mobilheime als Gebäude eingestuft, sind sie wie folgt zu bewerten: Ganzjährig bewohnbare Mobilheime gehören zur Grundstücksart Einfamilienhaus, nicht ganzjährig bewohnbare Mobilheime dagegen zu den sonstigen bebauten Grundstücken. In beiden Fällen erfolgt eine Bewertung im Sachwertverfahren.
- Die von der Senatsverwaltung für Finanzen Berlin für Wochenendhäuser festgelegten Raummeterpreise können auch für die Bewertung von Mobilheimen herangezogen werden (Erlass vom 02.08.1967 – D 12-S 3014 - 1/67).
- Bei Mobilheimen ist gewöhnlich von einer Lebensdauer von zehn bis dreißig Jahren auszugehen, wobei eine Containerbauweise möglicherweise den Ansatz einer längeren Lebensdauer zulässt.
- Mobilheime sind insbesondere auch dann als Gebäude einzustufen, wenn die oben aufgeführten Kriterien erfüllt sind und zudem Versorgungseinrichtungen, wie zum Beispiel Strom, Wasser, Telefon, Kanalisation, vorhanden sind und das Aufstellen des Mobilheims von der Bauaufsichtsbehörde genehmigt wurde.

## Erbschaftsteuerbefreiung für Familienheim

### Befristete Vermietung durch Erblasserin

Der Übergang eines Familienheims aufgrund des Versterbens des Erblassers auf dessen Ehegatten, dessen Lebenspartner oder dessen Kinder ist erbschaftsteuerfrei. Ein steuerbegünstigtes Familienheim liegt aber nur vor, wenn die Immobilie bis zum Erbanfall vom Erblasser zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde oder dieser aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung gehindert war. Zudem muss die Immobilie nach dem Erwerb vom Erben unverzüglich zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden.

Falls die Eigennutzung innerhalb von zehn Jahren nach Erwerb beendet wird, fällt die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit weg, es sei denn, die vorzeitige Beendigung der Selbstnutzung erfolgte aus zwingenden Gründen.

In einem Rechtsstreit vor dem Finanzgericht (FG) München ging es unter anderem um die Frage, ob die späte Erblasserin dem in Aussicht stehenden Erbschaftsteuervorteil durch die befristete Vermietung ihrer bis dahin selbstgenutzten Wohnung die rechtliche Grundlage entzogen hatte.

Die Wohnungseigentümerin musste mit 96 Jahren aufgrund ihrer Pflegebedürftigkeit in ein Pflegeheim ziehen und vermietete die Wohnung zur Deckung der Pflegekosten befristet auf vier Jahre an einen Dritten. Zwei Jahre vor Ablauf der vierjährigen Mietzeit verstarb die Wohnungseigentümerin. Die Immobilie ging auf die Tochter über, die erst nach Ablauf der vierjährigen Vermietungszeit und einer sich daran anschließenden sechsmonatigen Renovierungszeit in die Wohnung einzog. Das Finanzamt ging davon aus, dass die Tochter als Erbin keinen Anspruch auf die vom Gesetz vorgesehene Steuerbefreiung habe, weil die Erblasserin die Wohnung vor ihrem Tod nicht mehr selbst genutzt hatte und die Tochter als Erbin die Wohnung erst nach zweieinhalb Jahren selbst zu nutzen begann. Aufgrund der unterschiedlichen Rechtsauffassungen kam es zu einem Finanzgerichtsprozess.

Das FG München teilte letztlich nicht die rechtliche Einschätzung des Finanzamtes und gewährte daher den Steuer-

vorteil (Urteil vom 26.10.2022 – 4 K 2183/21). Das Gericht stellte fest: Der Abschluss des Zeitmietvertrages stand der Einstufung der Immobilie als Familienheim im konkreten Fall nicht entgegen, zumal die Erblasserin ihre Wohnung aufgrund ihrer Pflegebedürftigkeit nicht nur zeitweilig aufgegeben hatte. Da sie die Pflegekosten finanzieren musste, hatte sie auch ein berechtigtes Interesse an der Vermietung.

Auch der verzögerte Einzug der Tochter, der immerhin erst 30 Monate nach Versterben der Erblasserin erfolgte, stand der Gewährung des Steuervorteils nicht entgegen. Denn die Erbin hatte von vornherein eine Selbstnutzung der Wohnung beabsichtigt und die erhebliche Verzögerung beim Einzug war nicht von ihr verschuldet.

Das erstinstanzlich unterlegene Finanzamt hat Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt. Die Entscheidung ist daher noch nicht rechtskräftig (Az. der Revision: II R 48/22).

## Vermietung von Wohncontainern an Arbeitnehmer

### Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes

Ein Landwirt, der Spargel und Beeren anbaute, beschäftigte eine Vielzahl von Erntehelfern, an die er Wohncontainer für einen Zeitraum von längstens drei Monaten vermietete. Die Container standen auf Sockeln, waren also nicht in das Erdreich eingelassen. Ein Teil der Container enthielt neben Schlafplätzen einen Sanitärebereich sowie eine Küche. Der andere Teil der Container wies lediglich Schlafplätze auf; die von den Arbeitnehmern benötigten Sanitäreinrichtungen sowie eine Gemeinschaftsküche waren in einer separaten Halle des Landwirts untergebracht. Die mit den Erntehelfern geschlossenen Mietverträge sahen eine kalendertägliche Miete vor. Die Ansprüche des Landwirts aus den Mietverhältnissen wurden mit den Lohnansprüchen der Erntehelfer aus den Arbeitsverträgen verrechnet.

Die Umsätze aus der Vermietung der Container versteuerte der Landwirt ermäßigt mit 7 %. Damit war das Finanzamt nicht einverstanden, denn es ging davon aus, dass lediglich Umsätze aus der Vermietung von fest mit dem Grundstück verbundenen Gebäuden steuerlich begünstigt seien. Da diese Voraussetzung bei den Containern eindeutig nicht erfüllt war, besteuerte das Finanzamt die Vermietungsumsätze mit dem Regelsteuersatz, also mit 19 %. Es kam zum Rechtsstreit, der vom Bundesfinanzhof (BFH) abschließend entschieden wurde.

Der BFH sah den Landwirt im Recht und stellte fest: Das Umsatzsteuergesetz begünstige allgemein die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen durch einen Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von



Fremden, also auch von Erntehelfern. Dabei komme es nicht auf die feste Verbindung der Unterkunft mit dem Grundstück an. Maßgeblich sei allein der Verwendungszweck (Urteil vom 29.11.2022 – XI R 13/20).

## Beschäftigung in zwei Betrieben desselben Inhabers

### Keine getrennte lohnsteuerliche Behandlung

Ein Taxiunternehmer beschäftigte in seinem Betrieb einen Mitarbeiter – zunächst im Innendienst und später dann als Taxifahrer. Das Beschäftigungsverhältnis war sozialversicherungspflichtig, die Lohnsteuer wurde individuell ermittelt. Der Inhaber des Taxibetriebs hatte einen weiteren Betrieb: einen exklusiven Fahrdienst mit Chauffeurservice. Auch für diesen Betrieb arbeitete der Mitarbeiter, und zwar im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses mit pauschalem Lohnsteuerabzug.

Bei einer Lohnsteueraußenprüfung wurde festgestellt, dass dieselbe Person zwei Beschäftigungen bei demselben Arbeitgeber ausübte, die nach Ansicht des Finanzamtes lohnsteuerlich nicht isoliert voneinander betrachtet werden dürften. Weil die beiden Betriebe derselben Person gehörten, würden die Beschäftigungen aufgrund der Besitzverhältnisse zusammengehören. Infolgedessen handele es sich auch nur um einen Arbeitgeber. Von daher müsse das Arbeitsentgelt zusammenge-rechnet werden, was zur Folge hätte, dass die Voraussetzungen für eine geringfügige Beschäftigung nicht vorlägen, weil das Gesamtentgelt über der Minijob-Grenze lag. Die Konsequenz: Das Finanzamt verlangte vom Inhaber der beiden Betriebe die Nachzahlung von Lohnsteuer.

Dagegen klagte der Unternehmer – aber ohne Erfolg. Denn das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg stellte fest, dass der Arbeitgeberbegriff für Zwecke der Lohnsteuerpauschalierung personen- und nicht betriebsbezogen auszulegen sei. Da dieselbe Person im Streitfall Inhaber der beiden Betriebe war, müsse von einem Arbeitgeber ausgegangen werden, so das Gericht. Die Folge: Weil ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis parallel zu einem sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnis zwei unterschiedliche Arbeitgeber voraussetzt, handelte es sich im konkreten Fall aus lohnsteuerlicher Sicht um einheitlich zu betrachtende Beschäftigungen, bei denen die Lohnsteuer individuell ermittelt werden muss. Ein pauschaler Lohnsteuerabzug scheidet mangels Vorliegens eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses aus (Urteil 28.12.2022 – 6 K 6129/20).

## Verkauf einer Immobilie innerhalb von zehn Jahren

### Vorherige (Mit-)Nutzung durch ehemalige Miteigentümerin

Kauft eine Privatperson eine Immobilie und wird diese dann innerhalb von zehn Jahren weiterverkauft, handelt es sich um ein sogenanntes privates Veräußerungsgeschäft, das der Einkommensteuer unterliegt (§ 23 EStG). Die Besteuerung entfällt allerdings dann, wenn die Immobilie im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohn-

zwecken oder im Jahr des Verkaufs und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Die Steuerbefreiung greift dabei nicht nur bei der Eigennutzung durch den Eigentümer der Immobilie zu Wohnzwecken, sondern auch, wenn die Immobilie einem Kind oder mehreren Kindern unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen wird, für die ein Anspruch auf Kindergeld besteht. Denn eine solche Nutzung wird der Eigennutzung durch den Eigentümer gleichgesetzt.

Dass die Grenze der steuerlich begünstigten Nutzung durch Dritte eng gezogen werden kann, verdeutlicht eine Entscheidung des Finanzgerichts (FG) Münster: Ein verheiratetes Ehepaar lebte zusammen mit ihren kindergeldberechtigten Kindern in einem Haus. Die Ehe zerbrach. In einer Scheidungsfolgevereinbarung wurde dann unter anderem der Übergang des Eigentumsanteils der Frau an der Immobilie auf den Mann vereinbart. Gleichzeitig wurde der Verbleib der Kinder und ihrer Mutter im Haus festgelegt. Der Vater zog aus dem Haus aus.

### Nutzung vor der Veräußerung

#### Mutter bewohnte das Haus zusammen mit den Kindern

Später kam es zum Verkauf der Immobilie durch den Vater der Kinder als Alleineigentümer, und zwar innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist. Das Finanzamt unterstellte einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn, weil durch die Mitnutzung der Immobilie durch die Mutter der Kinder die Steuerbefreiung ausgehebelt wurde. Denn dabei handele es sich nach Ansicht des Gerichts um eine Nutzungsüberlassung an eine nicht begünstigte Person. Die dagegen erhobene Klage des Verkäufers blieb erfolglos (Urteil vom 19.05.2022 – 8 K 19/20 E). Noch ist aus Sicht des Klägers aber nicht aller Tage Abend, denn der Bundesfinanzhof hat im Rahmen eines Revisionsverfahrens die Entscheidung des FG Münster zu überprüfen (Az. der Revision: IX R 10/22).

## Schätzung bei der Fahrtenbuchmethode

### Gesetzliche Regelung steht im Wege

Bei der gemischten Nutzung eines Betriebs-Pkw ist der privat veranlasste Kfz-Kostenanteil zu versteuern, da durch die Zuordnung des Fahrzeugs zum Betriebsvermögen sämtliche Kfz-Ausgaben als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Der privat zu tragenden Kfz-Kostenanteil lässt sich auf verschiedenen Wegen ermitteln, wobei es zunächst darauf ankommt, wie hoch der betriebliche Nutzungsanteil ist. Beträgt dieser über 50 %, stehen zwei Ermittlungsmethoden zur Verfügung: die pauschale Ermittlung über die sogenannte 1 %-Methode und die Fahrtenbuchmethode, bei der die durch die private Pkw-Nutzung entstandenen Kosten in tatsächlicher Höhe ermittelt werden. Jede der beiden Methoden hat Vor- und Nachteile. Die besondere Herausforderung bei der Anwendung der Fahrtenbuchmethode ist, dass alle zurückgelegten Kilometer lückenlos dokumentiert und sämtliche Kfz-Kosten durch Belege nachgewiesen werden müssen.

Eine GmbH überließ zwei Angestellten betriebliche Fahrzeuge zur betrieblichen und privaten, also gemischten Nutzung. Bei beiden Fahrzeugen sollte der private Nutzungsanteil über die Fahrtenbuchmethode festgestellt werden. Damit ging die Notwendigkeit einher, die Höhe der Kfz-Ausgaben durch Belege nachzuweisen. Bei den Treibstoffkosten trat folgende Besonderheit auf: Beide Fahrzeuge wurden an einer betriebs-eigenen Tankstelle betankt, die weder über eine Anzeige der Abgabemenge noch des Abgabepreises verfügte. Die auf das jeweilige Fahrzeug entfallenden Treibstoffkosten wurden daher geschätzt. Da somit nicht klar war, welche exakten Kosten beim Betanken des jeweiligen Fahrzeugs entstanden waren, lehnte es das Finanzamt ab, die Ermittlung des privaten Kfz-Anteils über die Fahrtenbuchmethode zu akzeptieren. Stattdessen griff es auf die pauschale Kostenermittlung zurück, was einen höheren privaten Kostenanteil zur Folge hatte.

Das wollte die GmbH nicht gelten lassen und klagte daher vor dem Finanzgericht (FG) München. Der Klageweg verlief zunächst erfolgversprechend, denn das FG München erachtete die Kostenermittlung über die Fahrtenbuchmethode für grundsätzlich zulässig, da es im konkreten Fall von nur geringfügigen formalen Mängeln ausging. Allerdings ermittelte es die Höhe der Treibstoffkosten anders als die Klägerin, denn es berücksichtigte den Durchschnittsverbrauch der Fahrzeuge gemäß Herstellerangabe sowie den durchschnittlichen Liter-Einkaufspreis des Kraftstoffs, der von der betrieblichen Tankstelle angeschafft worden war.

Das erstinstanzlich unterlegene Finanzamt legte daraufhin Revision beim Bundesfinanzhof (BFH) ein, woraufhin sich das Blatt zuungunsten der GmbH wendete. Der BFH orientierte sich in seiner Entscheidung eng am Gesetz und stellte zunächst sinngemäß fest: Die durch das jeweilige Kfz insgesamt entstandenen Ausgaben seien durch Belege nachzuweisen. Daraus folgt nach Auffassung des BFH, dass eine Schätzung von Kosten die Anwendung der Fahrtenbuchmethode ausschließe, zumal die Bedingung belegmäßiger Nachweise dann nicht vollumfänglich erfüllt sei. Der BFH stellte dann abschließend zum Nachteil der Klägerin fest: Mangels Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen sei die Fahrtenbuchmethode im Streitfall zu verwerfen und stattdessen die 1 %-Methode zur Ermittlung des privaten Nutzungsanteils heranzuziehen (Urteil vom 15.12.2022 – VI R 44/20).

## Renovierungskosten vor Übergang zur Selbstnutzung

### Werbungskostenabzug ausgeschlossen

Im Falle der Vermietung einer Wohnung können die durch die Immobilie entstehenden Kosten grundsätzlich steuermindernd geltend gemacht werden. Das gilt auch für Renovierungskosten, die bei der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als (vorweggenommene) Werbungskosten erfasst werden können. Dass der Werbungskostenabzug scheitern kann, wenn die Vermietungsabsicht nachweislich nicht mehr besteht, musste ein Steuerpflichtiger erfahren.

Der Steuerpflichtige war Eigentümer einer Wohnung, die er unrenoviert an einen Dritten vermietet hatte. Aufgrund der Vermietungstätigkeit erzielte der Steuerpflichtige Einkünf-

te aus Vermietung und Verpachtung. Nach dem der Mieter ausgezogen war, ließ der Wohnungseigentümer die Immobilie auf eigene Kosten renovieren und setzte die Ausgaben als Werbungskosten im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung an. Das Finanzamt lehnte es aber ab, die Renovierungskosten steuerlich zu berücksichtigen, denn die Weitervermietung der Wohnung blieb letztlich aus. Stattdessen zog der Eigentümer selbst in die Wohnung.

Weil sich der Wohnungseigentümer ungerecht behandelt fühlte, reichte er Klage gegen die Entscheidung des Finanzamtes vor dem Finanzgericht (FG) Hamburg ein. Dieses wies die Klage ab, weil es keine ausreichenden Indizien für eine zumindest noch vorübergehende Vermietungsabsicht des Steuerpflichtigen nach Auszug des Mieters und vor Einzug des Eigentümers in die Wohnung finden konnte (Urteil vom 05.11.2021 – 2 K 163/19).

## Vermietungsabsicht

### Gericht verlangt schlüssige Indizien

Genau eine solche nachweisbare Vermietungsabsicht wäre aber erforderlich gewesen, um den Abzug der Renovierungskosten als Werbungskosten im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung durchzusetzen. Ein starkes Indiz für eine Vermietungsabsicht wäre zum Beispiel das Schalten eines Mietangebots in einer Zeitung oder auf einem Internetportal gewesen. Die Behauptung des Steuerpflichtigen, er hätte aufgrund der guten Lage der Wohnung eine Weile nur „im Stillen“ nach einem Nachmieter gesucht, war für das Gericht nicht glaubwürdig. Nachteilig kam für den Kläger hinzu, dass er sehr hochwertiges Renovierungsmaterial auf eigene Rechnung gekauft hatte, was eher untypisch ist, wenn eine Wohnung zur Weitervermietung an einen Dritten hergerichtet werden soll.

Auch der Versuch des Wohnungseigentümers, die angefallenen Renovierungsausgaben als nachträgliche Werbungskosten im Zusammenhang mit dem zurückliegenden Mietverhältnis geltend zu machen, scheiterte. Das FG Hamburg begründete seine Ablehnung mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Dieser hat sinngemäß festgestellt: Aufwendungen, die nach Beendigung der Vermietungstätigkeit für die Renovierung einer Wohnung getätigt werden, welche der Steuerpflichtige alsbald selbst bewohnt oder bewohnen will, würden grundsätzlich mit Rücksicht auf die Selbstnutzung getätigt und seien mithin privat veranlasst.

## Zahlungen für den Verzicht auf ein Wohnungsrecht

### Sofort abziehbare Werbungskosten statt Anschaffungskosten

Ein Steuerpflichtiger erwarb zusammen mit seiner Schwester ein Erbbaurecht an einem Grundstück, auf dem sich ein Wohnhaus befand. Das Erbbaurecht war mit einem Wohnungsrecht zugunsten einer anderen Person belastet, die das Gebäude bewohnte. In einem ersten Schritt erwarb der Steuerpflichtige



von seiner Schwester deren Anteil am Erbbaurecht und wurde damit Alleinberechtigter. In einem zweiten Schritt zahlte er der Inhaberin des Wohnungsrechts eine Ausgleichsentschädigung in Höhe von 40.000 € für den Verzicht auf das Recht, das dann im Erbbaugrundbuch gelöscht wurde. Nachdem die Bewohnerin ausgezogen war, renovierte der Steuerpflichtige das Gebäude. Im Anschluss daran vermietete er die Immobilie. Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung machte der Vermieter die von ihm entrichtete Ausgleichsentschädigung und die durch die notarielle Beurkundung der Ausgleichsvereinbarung entstandenen Kosten (3.591,89 €) in voller Höhe als vorweggenommene Werbungskosten im Rahmen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend.

Das wurde vom Finanzamt nicht akzeptiert. Es stufte die Ausgleichsentschädigung inklusive der entstandenen Nebenkosten als Anschaffungskosten des Gebäudes ein und berücksichtigte im Streitjahr lediglich einen geringen Teil davon im Rahmen der Gebäudeabschreibung. Statt des geltend gemachten Betrags von 43.591,89 € blieb für das betreffende Jahr bezogen auf die geleistete Ausgleichszahlung nur noch ein Betrag in Höhe von 291 €. Dagegen wehrte sich der Vermieter zunächst außergerichtlich durch einen Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid. Da dieser zurückgewiesen wurde, reichte der Vermieter Klage gegen die Entscheidung des Finanzamtes ein, die schließlich den Bundesfinanzhof (BFH) erreichte.

Der BFH stufte die vor Beginn der Vermietung im Zusammenhang mit dem Wohnrecht angefallenen Ausgaben als vorweggenommene Werbungskosten ein, die im Streitjahr in voller Höhe steuermindernd geltend gemacht werden können und bei denen sich um keine Anschaffungskosten des Gebäudes handelt. Das Gericht ging also davon aus, dass ein für vorab entstandene Werbungskosten erforderlicher wirtschaftlicher Zusammenhang mit künftigen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vorliegt, wenn der Berechtigte eines Erbbaurechts, das mit einem dinglich gesicherten Wohnungsrecht belastet ist, ein Entgelt für die Zustimmung zur Löschung des Rechts zahlt um dadurch zu erreichen, dass das Gebäude vermietet werden kann und sich daraus Einkünfte erzielen lassen (Urteil vom 20.09.2022 – IX R 9/21).

## Aufteilung des Kaufpreises auf den Grund und das Gebäude

### Bodenrichtwerte als Indiz für irrealer Wertansätze

Ein Ehepaar erwarb mit Kaufvertrag vom 17.11.2017 ein mit einem Mehrfamilienhaus bebautes Grundstück für 2,4 Mio. €. Gemäß Kaufvertrag sollte der Gefahrenübergang auf die Käufer am Tag nach der vollständigen Kaufpreiszahlung erfolgen. Gezahlt wurde der Kaufpreis am 29.03.2018.

Im Kaufvertrag war festgelegt, wie sich der Kaufpreis auf den Grund und Boden zum einen (0,4 Mio. €) und auf das Gebäude zum anderen (2 Mio. €) verteilt. Das Aufteilungsverhältnis betrug 16,67 zu 82,33. Bei der Ermittlung der Gebäudeabschreibung orientierten sich die Käufer an den im Kaufvertrag festgelegten Anschaffungskosten des Gebäudes.

Das Finanzamt ging allerdings von einer anderen Aufteilung des Kaufpreises aus; es unterstellte ein Aufteilungsverhältnis von 32,72 (Grund- und Boden) zu 67,28 (Gebäude). Infolgedessen ermittelte das Finanzamt eine geringere Gebäudeabschreibung.

Da das Ehepaar Einspruch gegen die Entscheidung des Finanzamtes einlegte, wurde ein Bausachverständiger mit der Wertermittlung beauftragt. Unter Anwendung des Ertragswertverfahrens gelangte der Sachverständige zu einer Aufteilungsquote von 39,38 % (Grund und Boden) zu 60,62 % (Gebäude). Dem vom Ehepaar eingelegten Einspruch wurde infolgedessen teilweise abgeholfen.

Der weitergehende Einspruch wurde vom Finanzamt als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzamt stellte in diesem Zusammenhang fest: Der im Kaufvertrag vereinbarte Preis für den Grund und Boden sei wegen einer erheblichen Abweichung von den Bodenrichtwerten steuerlich nicht bindend. Aus diesem Grund müsse eine Aufteilung der Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der Verkehrswerte erfolgen.

Damit wollte sich das Ehepaar nicht zufriedengeben und erhob daher Klage vor dem Finanzgericht (FG) Münster. In der Klagebegründung wiesen die Kläger auf verschiedene Faktoren hin, die einen höheren Gebäudewertanteil am Kaufpreis rechtfertigen sollten, und zwar unter anderem, dass die Aufteilung des Kaufpreises bereits am 17.06.2016, also rund 18 Monate vor

Abschluss des Kaufvertrages vereinbart worden wäre. Wertbestimmend sei damals der Preis pro Quadratmeter Wohnfläche gewesen.

Im Laufe des Prozesses beauftragte das Gericht einen Sachverständigen mit der Erstellung eines Wertgutachtens. Das Gutachten sollte sowohl die Werte des Grund und Bodens als auch des Gebäudes zu drei Zeitpunkten feststellen: zum Zeitpunkt der ursprünglichen (mündlichen) Vereinbarung der Kaufpreisaufteilung im Jahr 2016, zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses im Jahr 2017 sowie zum Zeitpunkt des Gefahrenübergangs im Jahr 2018, den das Finanzamt bei seiner Wertermittlung und -aufteilung zugrundegelegt hatte. **Sämtliche vom Gutachter** ermittelten Werte des Gebäudes lagen deutlich unter dem Wertansatz des Ehepaares.

Das Gericht wies in seinem daraufhin ergangenen Urteil zunächst auf Folgendes hin: Wird im Kaufvertrag eine Kaufpreisaufteilung festgelegt, sei diese auch grundsätzlich der Besteuerung zu Grunde zu legen. Zu prüfen sei allerdings, ob nennenswerte Zweifel an der vertraglichen Aufteilung bestehen. Es gelte daher zu verifizieren, dass die objektiv am Markt erzielbaren Preise mit der vertraglichen Vereinbarung in Einklang stehen.

Allein eine Diskrepanz des vertraglich festgelegten Werts des Grund und Bodens zu den Bodenrichtwerten rechtfertige nicht ohne weiteres, diese an die Stelle der vertraglichen festgelegten Werte zu setzen oder die auf den Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits entfallenden Anschaffungskosten zu schätzen. Abweichende Bodenrichtwerte könnten aber ein Indiz dafür sein, dass die vertragliche Aufteilung möglicherweise nicht die realen Werte wiedergebe, so das Gericht.

### Bodenrichtwerte als Orientierung

Starke Abweichung im Kaufvertrag als Indiz für irrealen Bewertung

Da der im Kaufvertrag festgelegte Wert des Grund und Bodens beträchtlich von den Bodenrichtwerten sowie um rund 60 % vom dem vom Gutachter ermittelten Bodenwert abwich, lehnte es das FG Münster ab, die zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Aufteilung der Besteuerung zu Grunde zu legen. Das Gericht entschied sich stattdessen, die Aufteilung nach den

realen Verkehrswerten von Grund und Boden zum einen und des Gebäudes zum anderen vorzunehmen. Dabei orientierte es sich an den Wertermittlungen des Sachverständigen zum Stichtag 30.03.2018, da es sich dabei um den Zeitpunkt des Gefahrenübergangs handelte, der nach Ansicht des Gerichts für die Wertermittlung maßgeblich sei. Festgelegt wurde schließlich ein Aufteilungsverhältnis von 35,88 % (Grund und Boden) zu 64,12 % (Gebäude).

Das FG Münster ließ die Revision gegen das Urteil zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zu, denn in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung gibt es unterschiedliche Meinungen darüber, welcher Stichtag für die Beurteilung heranzuziehen ist, wenn es um die Frage geht, ob die Aufteilung eines Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude im Kaufvertrag angemessen ist (Urteil vom 22.09.2022 – 8 K 2748/20 E).

### Aufwendungen für ein Hausnotrufsystem

#### Keine Ausgaben für haushaltsnahe Dienstleistung

Hausnotrufsysteme sind inzwischen weit verbreitet und insbesondere für ältere, alleinlebende Menschen eine wichtige Absicherung im Alltag. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, wie die Ausgaben für ein Hausnotrufsystem steuerlich einzuordnen sind.

Aufgrund eines Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) steht nun fest: Stellt das System im Notfall lediglich den Kontakt zu einer 24-Stunden-Servicezentrale her, die selbst keine Einsatzkräfte zur Wohnadresse schickt, sondern bei Bedarf nur Dritte kontaktiert, und auch keine Pflege- oder Grundversorgung anbietet, handele es sich um keine haushaltsnahe Dienstleistung im Sinne des Einkommensteuergesetzes (§ 35a Abs. 2 EStG). Daher scheide eine Ermäßigung der Steuer um 20 % der durch das Notrufsystem verursachten Kosten aus. Denn die Bedingung „Ausführung der Leistung im Haushalt der einkommensteuerpflichtigen Person“ sei dann nicht erfüllt (Urteil vom 15.02.2023 – VI R 7/21).

Dabei ist die Abgrenzung zu einem älteren Urteil des BFH bedeutsam: Im Jahr 2016 stimmte das Gericht einer Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG zu, weil das Notrufsystem von der Bewohnerin einer Seniorenresidenz genutzt wurde und das Absetzen des Notrufs zur Folge hatte, dass eine im Haus beschäftigte Pflegekraft die Notfall-Soforthilfe übernahm (Urteil vom 28.01.2016 – VI R 18/14).

### Impressum

Der Inhalt der STEUERNACHRICHTEN LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT ist nach genauen Recherchen sorgfältig verfasst, eine Haftung für die Richtigkeit und Vollständigkeit ist jedoch ausgeschlossen.

Herausgeber: Hauptverband der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen (HLBS) e.V.

Redaktion: Dipl.-Kfm. Michael Clauß

Verlag: HLBS Verlag GmbH · Engeldamm 70 · 10179 Berlin · E-Mail: [verlag@hlbs.de](mailto:verlag@hlbs.de) · Internet: [www.hlbs.de](http://www.hlbs.de)

Fotonachweis: S. 1 ZU\_09, S. 2 ArtistGNDphotography, S. 5 Mirko Kuzmanovic, S. 6 ROMAOSLO, S. 8 FooTToo,

S. 11 Elias (alle iStock.com by Getty Images)

Layout/Satz: Friederike Munde · Münster

Die STEUERNACHRICHTEN LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT erscheinen viermal im Jahr (einmal pro Quartal).

