

endgültigen Verlust eines Rechts bezahlt wurde. Der wirtschaftliche Gehalt des Vertrags ist entscheidend. Im Urteilsfall war das dem Netzbetreiber eingeräumte Recht an dem Grundstück zeitlich nicht begrenzt. Auch ein Anspruch auf eine Rückgabe der dinglichen Belastung war nicht vorgesehen. Aus Sicht des Eigentümers war sein Recht an dem Grundstück endgültig beschränkt.

Auch die Tatsache, dass die Beteiligten sich ausdrücklich auf eine Entschädigung für den Wertverlust des Grundstücks geeinigt hatten, lässt darauf schließen, dass nicht die Nutzung, sondern der Verlust eines Rechts im Vordergrund stand.

Einkommensteuer: Generationen- und betriebsübergreifende Totalgewinnprognose bei Übertragung eines Landwirtschaftsbetriebs unter Nießbrauchsverbehalt

Leitsätze

1. Eine generationenübergreifende Totalgewinnprognose unter Einbeziehung des unentgeltlichen Rechtsnachfolgers kommt bei einem Landwirtschaftsbetrieb in Betracht, wenn der aktuell zu beurteilende Steuerpflichtige infolge umfangreicher Investitionen die wirtschaftliche Grundlage des späteren Erfolgs in Form von positiven Einkünften bei seinem unentgeltlichen Rechtsnachfolger gelegt hat.
2. Dies gilt zugleich betriebsübergreifend auch dann, wenn der Landwirtschaftsbetrieb zunächst unter Nießbrauchsverbehalt an die nächste Generation übertragen wird. Die Totalgewinnprognose ist dann ungeachtet der Entstehung zweier landwirtschaftlicher Betriebe für einen fiktiven konsolidierten Landwirtschaftsbetrieb zu erstellen (...).

*BFH, Urteil vom 23.10.2018 – VI R 5/17**

Der Sachverhalt

Der Kläger hatte zusammen mit seiner vorverstorbenen Ehefrau im Jahr 1986 einen klassischen landwirtschaftlichen Betrieb mit Ackerbau und Milchkuhhaltung sowie Mast- und Zuchtbetrieb für Schweine und Rinder übernommen. Diesen Betrieb führte er bis ca. 1996 fort. Ab dem Jahr 1996 erfolgte auf der Hofstelle eine betriebliche Umstrukturierung zu einem landwirtschaftlichen Pferdepensionsbetrieb. So errichtete der Kläger in 1996 zunächst einer Reithalle mit 32 Pferdeboxen und eine Föhranlage. In den nachfolgenden Jahren entstanden weitere Gebäudekomplexe mit 16 bzw. 22 Pferdeboxen, dazu ein Strohlager sowie eine Maschinen- und Werkzeughalle. In den Jahren 1999 bis 2005 wurden zudem ein Heulager, zwei Laufställe für junge Pferde und eine weitere Reithalle errichtet. Bis zum Abschluss der betrieblichen Umstrukturierung zum Pensionsbetrieb in 2005 wurden zudem die um die Hofstelle belegenen Flächen zu Grünland umgewidmet, um darauf

die Heuerzeugung als Pferdefutter zu betreiben. Die in 1997 geschaffenen 32 Pferdeboxen vermietete der Kläger an einen Generalmieter; dieser vermietete die Boxen sodann an Dritte weiter. Die in dem weiteren Gebäudekomplex 1998/1999 hergestellten Pferdeboxen vermietete der Kläger ebenfalls in „Paketen“, die von den Mietern ebenfalls an Dritte weitervermietet wurden. Ab 2002 vermietete der Kläger seine insgesamt 70 Pferdeboxen sodann in eigener Regie unmittelbar an die jeweiligen Pferdeeinsteller.

Im April 2000 übertrug der Kläger den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auf seinen Sohn. Dabei behielt er sich für fünf Jahre ein Nießbrauchsrecht vor. Dieses umfasste somit die Jahre 2000 bis 2005.

Das Finanzamt führte sodann für die Jahre 1998 bis 2001 beim Kläger eine Außenprüfung durch. Dabei wurde die Gewinnerzielungsabsicht in mehreren Gutachten unterschiedlich beurteilt. Zur endgültigen Klärung der Frage führte das Finanzamt für die Streitjahre 2002 bis 2004 eine Anschlussprüfung durch. Dabei prüfte das Finanzamt die „Wirtschaftlichkeit“ des Betriebs und gelangte dabei zu dem Ergebnis, der Betrieb könne bestenfalls bei einer Betriebsdauer von 45 Jahren zu einem ausgeglichenen Ergebnis kommen. Zudem stellte sich der Prüfer auf den Standpunkt, dass schon aufgrund des vorliegenden Nießbrauchsrechtes (2000 bis 2005) für die geprüften Streitjahre (2002 bis 2004) überhaupt keine Gewinnerzielungsabsicht gegeben sein könne, weil die Prognose auf die Dauer des Nießbrauchsrechtes zu beschränken sei.

Nach der Außenprüfung gab das Finanzamt geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre bekannt, in denen Einkünfte (Verluste) aus Land- und Forstwirtschaft nicht mehr ausgewiesen wurden. Dem folgte das Finanzgericht Münster in seinem Urteil vom 20.11.2008. In der dagegen gerichteten Revision hob der BFH das Urteil mit Beschluss vom 19.11.2009 – IV B 4/09, BFH/NV 2010, 657 auf mit dem Hinweis, über die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sei vorliegend in einem Feststellungsverfahren gesondert und einheitlich nach § 180 AO zu entscheiden. Im Anschluss daran erließ das Finanzamt negative Feststellungsbescheide, in denen es die Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft mangels Gewinnerzielungsabsicht ablehnte.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht Münster als Vorinstanz dem Kläger in seiner Entscheidung vom 16.12.2016 – 4 K 2629/14 F Recht.

In der Revision vertrat das beklagte Finanzamt weiterhin seine schon während der Betriebsprüfung dargelegte Rechtsauffassung und beantragte, die Klage abzuweisen.

Das Urteil

Der BFH hält die Revision des Finanzamts für begründet – und gibt in seiner rechtlichen Beurteilung gleichwohl dem Kläger Recht. Er bestätigt die finanzgerichtliche Vorinstanz in ihrem Tenor, dass der Vorbehalt des fünfjährigen Nießbrauchs bei Betriebsübergabe einer generationenübergreifenden Totalgewinnprognose nicht entgegensteht. Aufgrund der Feststellung der Vorinstanz zum Sachverhalt konnte der BFH aber nicht beurteilen, ob die im Streitfall gegebene landwirtschaftliche Tier-

haltung in Form der Pensionspferdehaltung objektiv geeignet gewesen war, Gewinn zu erzielen.

In seiner Urteilsbegründung hebt der BFH zunächst die Gewinnerzielungsabsicht als notwendige Voraussetzung für eine einkommensteuerlich relevante land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit nach § 13 Abs. 1 EStG hervor. Er verweist hier auf den Beschluss des Großen Senates des BFH vom 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751. Danach muss zwischen Betriebsgründung und Betriebsbeendigung aufgrund einer Betätigung, die – über eine größere Zahl von Jahren gesehen – auf die Erzielung positiver Ergebnisse hin angelegt ist, ein Gewinn angestrebt werden. Der BFH verweist darauf, dass für die Frage der Gewinnerzielungsabsicht die Besonderheiten der jeweiligen Einkunftsart zu berücksichtigen sind. Für diese Beurteilung ist insbesondere von Bedeutung, ob der Betrieb bei objektiver Betrachtung nach seiner Art, der Gestaltung der Betriebsführung und den gegebenen Ertragsaussichten einen Totalgewinn erwarten lässt. An dieser Stelle verweist der BFH auf sein Urteil vom 25.11.2004 – IV R 8/03, BfA/NV 2005, 854. Nach der dortigen Entscheidung kann der Beweis, dass ein über Jahre hin mit Verlusten arbeitender Betrieb nicht mit Gewinnerzielungsabsicht geführt wird und der Steuerpflichtige vielmehr aus nicht wirtschaftlichen (persönlichen) Gründen diese ständige finanzielle Belastung trägt, in der Regel dann als erbracht ansehen, wenn klar ist, dass der Betrieb nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird und er nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen nicht nachhaltig mit Gewinnen arbeiten kann.

Sodann widmet sich der BFH der Betrachtung der Totalgewinnperiode. Dazu verweist der BFH auf seine langjährige Rechtsprechung, etwa sein Urteil vom 24.8.2000 – IV R 46/99, BStBl. II 2000, 674. Danach ist für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Sinne von § 13 Abs. 1 EStG regelmäßig davon auszugehen, dass die Totalgewinnperiode objektbezogen ist und deshalb mehr als eine Generation umfassen muss. Diese Rechtsprechung soll insbesondere den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Hofübergabeverträgen und auch anderen Gestaltungen zur Hofübergabe an die nächste Generation Rechnung tragen. Der BFH nimmt insoweit eine Ausnahme vom Grundsatz der Individualbesteuerung an. Diese Ausnahme kann nach richterlicher Sicht jedoch nicht überdehnt werden. So führt nach der Urteilsbegründung die generationenübergreifende und damit objektive Sicht der Totalgewinnperiode grundsätzlich nicht zu einem zeitlich unbefristeten, mehrere Generationen umfassenden Beurteilungszeitraum. Ausdrücklich nimmt der BFH hier Bezug auf seine Vorentscheidung vom 7.4.2016 – IV R 38/13, BStBl. II 2016, 765. Dort hatte der BFH für einen Forstbetrieb entschieden, dass die Totalgewinnprognose wegen der Besonderheiten der langen Umtriebszeiten durchaus auf einen Zeitraum von 100 Jahren oder mehr ausgedehnt werden kann. Die Einbeziehung der betrieblichen Betätigung des betrieblichen Rechtsnachfolgers in den Beurteilungszeitraum der Totalgewinnperiode kommt nach Ansicht des BFH „ausnahmsweise“ dann in Betracht, wenn bereits in der Person des Rechtsvorgängers be-

gründete Besteuerungsmerkmale und Rechtspositionen beim unentgeltlichen Rechtsnachfolger fortwirken. So halten die BFH-Richter eine auf den konkreten Einzelfall bezogene wirtschaftliche Betrachtung für geboten, wenn bereits der aktuell zu beurteilende Steuerpflichtige die wirtschaftliche Grundlage des späteren Erfolgs in Form von positiven Einkünften bei seinem unentgeltlichen Rechtsnachfolger gelegt hat. Zudem muss bei der Annahme einer generationenübergreifenden Totalgewinnperiode auch die Identität der Betriebe des Rechtsvorgängers und des Rechtsnachfolgers gegeben sein.

Mit nochmaligem Verweis auf seine Entscheidung vom 7.4.2016 (a.a.O.) bejaht der BFH im Streitfall ausdrücklich die Identität des vormaligen Eigentumsbetriebs des Klägers mit dem durch Gestaltung der Generationennachfolge entstandenen (Vorbehalts-)Nießbrauchsbetrieb. Die Betriebsidentität rechtfertigt der BFH mit dem Argument, dass die Eigentumsübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt im Hinblick auf den wirtschaftenden Betrieb im Ergebnis weitgehend unbeachtlich sei, weil – mit Ausnahme der Gewinne aus der Veräußerung von Anlagevermögen – die Einkünfte innerhalb derselben Betriebsstruktur weiterhin von den bisherigen Eigentümer (jetzt als Nießbraucher) erzielt werden. Somit kann es steuerrechtlich keinen Unterschied machen, ob der wirtschaftende Betrieb zusammen mit dem Eigentumsübergang oder erst zu einem späteren Zeitpunkt mit dem Wegfall des Nießbrauchs übertragen wird. Schließlich führten beide Vorgänge jeweils zu einer steuerneutralen Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG.

An dieser Stelle tritt der BFH auch der Auffassung des Finanzamtes entgegen, wonach diese Rechtsgrundsätze auf Forstbetriebe zu beschränken seien. Schließlich sei die zeitlich gestreckte Hof- und Betriebsübertragung stets und systematisch darauf angelegt, den vorübergehend aufgespaltenen Betrieb später in der Hand des neuen Eigentümers wieder zusammenzuführen. Im Urteilsfall führte diese Rechtsauffassung dazu, dass in die Totalgewinnprognose sämtliche Betriebe, d. h. der ursprüngliche, wirtschaftende Eigentümerbetrieb des Klägers, der ruhende Eigentümerbetrieb des Sohnes als Rechtsnachfolge, der Nießbrauchsbetrieb des Klägers und der (nach Nießbrauchsverzicht in 2005 entstandene) wirtschaftende Eigentümerbetrieb des Sohnes einzubeziehen waren. An dieser Stelle verlangt der BFH im Rahmen der Totalgewinnprognose eine fiktive Konsolidierung dieser Betriebe, die aber nur die etwaigen Leistungsbeziehungen zwischen diesen Betrieben zur Ermittlung eines Totalgewinns betrifft.

Im Urteilsfall konnte der BFH allerdings nicht feststellen, dass die strittige Pferdepension nach ihrer Wesensart und der Art ihrer Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen nachhaltig mit Gewinnen arbeiten konnte. Hier reichten die im Vorfeld eingeholten Gutachten dem BFH als Sachverhalt nicht aus.

Schließlich gibt der BFH im Rahmen der Zurückverweisung des Falls an das Finanzgericht Münster für dessen neuerliche finanzgerichtliche Beurteilung auf, dass aus seiner Sicht der mit der Umstrukturierung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs „hin“ zur Pensionspferdehaltung verbundene Prognosezeitraum auf 30 Jahre veranschlagt werden könne.

Urteilsanmerkungen



von Steuerberater Matthias Beer, Lüneburg,
www.beer-steuerberatung.de

Das Urteil ist sachgerecht und von der Praxis zu begrüßen.

Es steht in der Tradition der ständigen Rechtsprechung, dass die Totalgewinnperiode objektbezogen ist und deshalb mehr als eine Generation umfassen kann. Das hat der BFH bereits mit Urteil vom 24.8.2000 – IV R 46/99, BStBl. 2000 II, 674 für einen familiär geführten Weinbaubetrieb so entschieden. Ob positive Ergebnisse („Gewinne“) erzielt werden können, hängt schließlich auch von der Potenz und der Ergiebigkeit der jeweils betrachteten Einkommensquelle ab. Für Forstbetriebe hat der BFH diese Gesamtbetrachtung in objektiver Hinsicht bereits in seinen früheren Entscheidungen vom 26.6.1985 – IV R 149/83, BStBl. 1985 II, 549 und vom 18.3.1976 – IV R 52/72, BStBl. 1976 II, 482 angestellt. Die generationenübergreifende Betrachtung ist jedoch ein Ausnahmefall. Diesen begründet der BFH im Besprechungsurteil mit den erheblichen Investitionen, die der Rechtsvorgänger des Klägers für die Umstrukturierung des Betriebs „in Richtung Pensionspferdehaltung“ getätigt hatte. Ausdrücklich bezieht das kommentierte Urteil hier auch gleichlautende Rechtsprechung anderer BFH-Senate ein, etwa die Entscheidung des I. Senates vom 18.4.2018 – I R 2/16, BStBl. 2018 II, 567. Auch dort hatte der Senat dem Grundsatz der Individualbesteuerung den Vorrang eingeräumt und geurteilt, dass für die Überschussprognose nur ausnahmsweise auch die Tätigkeit des (unentgeltlichen) Rechtsnachfolgers berücksichtigt werden kann. Schließlich ist der Grundsatz der Individualbesteuerung auch in grundlegenden Beschlüssen des Großen Senates des BFH hinterlegt – etwa dem vom 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. 2008 II, 608. Dort hatte der Senat entschieden, dass vom Erblasser nicht ausgenutzte Verlustabzüge nach § 10d EStG vom Erben nicht (mehr) genutzt werden können.

Dementsprechend kann der kommentierte Urteilstenor nicht „blind“ auf alle Fälle der zeitlich gestreckten Hofes- und Betriebsnachfolge übertragen werden – egal, ob der Betrieb dem zukünftigen Erben vorab per Wirtschaftsüberlassungsvertrag, Pachtvertrag oder per Vorbehaltsschießbrauch überlassen bzw. übertragen wird. Taugt etwa der Pächter eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nicht und erzielt dieser deswegen laufend Verluste, so kann er deren steuerliche Anerkennung nun nicht mit dem Hinweis auf seinen in betriebswirtschaftlicher Hinsicht exzellent gewinnintensiv agierenden Rechtsvorgänger (vor Betriebsverpachtung) begehren. Diese Sicht rechtfertigt auch die vom BFH vorgenommene (erneute) Zurückverweisung an das Finanzgericht Münster, welches im Urteilsfall jetzt die konkrete Betriebsführung durch den Kläger zu untersuchen haben wird.

Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung versus Uneinbringlichkeit einer Entgeltforderung

Leitsätze

1. Die nachträgliche Berichtigung einer Rechnung wirkt auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung zurück.
2. Eine Entgeltforderung ist nicht schon dann uneinbringlich, wenn der Leistungsempfänger die Zahlung nach Fälligkeit verzögert, sondern erst, wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann.

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 16.3.2017 – 5 K 5040/15
(Revision beim BFH – V R 38/17)

Der Sachverhalt

Der Kläger errichtete in 2004 auf einem ihm gehörenden Grundstück ein Geschäftsgebäude. Dieses vermietete er zu etwa 58 % umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig und zu etwa 42 % umsatzsteuerfrei. In den Jahren 2005 bis 2011 führte der das Geschäftsgebäude errichtende Bauunternehmer strittig, jedoch schließlich im Einvernehmen mit dem Kläger Mängelbeseitigungen und Restfertigstellungen am Gebäude durch. Bei einer in 2010 durchgeführten Betriebsprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dem Kläger könne der Vorsteuerabzug für den Gewährleistungseinbehalt und aus einer noch strittigen Restzahlung aus Leistungen des Bauunternehmers nicht gewährt werden. Hier behauptete das Finanzamt, mit den Zahlungen sei nicht mehr zu rechnen. Im November 2011 beantragte der Kläger die Änderung seines Umsatzsteuerbescheides 2007. Dazu reichte er die Schlussrechnung des Bauunternehmers vom 28.12.2007 über die Errichtung des Geschäftsgebäudes ein. Diese Schlussrechnung war in der Buchführung bislang nicht enthalten. Aus dieser Schlussrechnung machte er einen weiteren Betrag von 10.405,28 € nach § 15 Abs. 4 UStG anteilig als Vorsteuer geltend. Dazu argumentierte der Kläger, in der Schlussrechnung enthaltene Leistungen betreffen die Fertigstellung der Fassade, der Treppengeländer und weitere Metallarbeiten, welches erst in 2007 erfolgt sei. Im Antragsverfahren übermittelte der Kläger dem Finanzamt am 13.3.2012 eine berichtigte Schlussrechnung des Bauträgers vom 29.2.2012. Damit modifizierte er seinen Antrag zur Änderung des Umsatzsteuerbescheides 2007 dahingehend, Vorsteuer aus der neuen Schlussrechnung in Höhe von jetzt 14.068,04 € zu seinen Gunsten zu berücksichtigen.

Das Finanzamt lehnte den Antrag ab. Dabei berief es sich auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung, in der festgestellt worden sei, dass der Kläger auf die zum 31.12.2006 gegenüber dem Bauträger bestehenden Verbindlichkeiten lediglich im April 2008 einen Betrag von 5.000 € bezahlt habe. Aus diesem Grunde seien die Verbindlichkeiten bei der in 2010 durchgeführ-

ten Betriebsprüfung ansonsten als uneinbringlich angesehen worden. Dem habe der Kläger während des Prüfungsverlaufs auch nicht widersprochen. Schließlich sei aus den während der Prüfung eingereichten Unterlagen ersichtlich, dass zwischen dem Kläger und dem Bauträger Uneinigkeit hinsichtlich der vollständigen bzw. mangelfreien Arbeit des Bauträgers bestanden habe. Somit sei der Kläger auch nach und trotz Vorlage der Schlussrechnung vom 28.12.2007 mehr als drei Jahre lang nicht bereit gewesen, den in Rechnung gestellten Restbetrag zu zahlen. Erst im Jahre 2011 habe er weitere Zahlungen geleistet.

Mit der Klage begehrt der Kläger den Vorsteuerabzug aus der berichtigten Schlussrechnung des Bauträgers vom 29.2.2012.

Das Urteil

Die Klage hatte in vollem Umfang Erfolg.

Unter Hinweis auf Art. 17 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 10 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie begründete der Kläger seine Auffassung zunächst dahingehend, die Lieferung des Gebäudes sei im Jahr 2007 mit der Fertigstellung der Fassade und der Vorlage der Schlussrechnung erfolgt. Im selben Jahr habe er sein Recht auf Vorsteuerabzug erlangt. Auf den Zeitpunkt der Rechnungserteilung könne es nicht ankommen. Andernfalls würde der Vorsteuerabzug von dem zum Teil willkürlichen Handeln des Rechnungsausstellers abhängen. Die Berichtigung der Schlussrechnung vom 28.12.2007 durch das Rechnungsdokument vom 29.2.2012 wirke auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung – in 2007 – zurück. Der Stempelaufruck des Architekten vom 6.12.2010 auf der Schlussrechnung vom 28.12.2007 zeige die rechnerische, technische und wirtschaftliche Prüfung nach strittiger und langwieriger Mängelbeseitigung. Erst dann habe – so der Kläger weiter – auch die Restzahlung erfolgen können. Dem Argument des beklagten Finanzamts, die Schlussrechnung vom 28.12.2007 sei erst viel später erstellt worden, trat der Kläger mit dem Hinweis entgegen, auf diesem Rechnungsdokument seien die später beseitigten Mängel notiert worden; dieses hätte man bei einem späteren Ausfertigen der Rechnung ja gar nicht mehr tun müssen.

Des Weiteren habe er als Kläger auch zu keinem Zeitpunkt die Forderungen des Bauträgers ganz oder zum Teil bestritten. Vielmehr hätten erst die im Abnahmeprotokoll aus 2008 ersichtlichen Baumängel beseitigt werden müssen. Soweit in der ersten Schlussrechnung vom 28.12.2007 noch ein zu geringer Vorsteuerbetrag und ein zu geringes Entgelt ausgewiesen seien, dürfe dieses keinen Einfluss auf die Höhe der abzuführenden Steuer haben. Schließlich sei das Entgelt nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG gesetzlich definiert als das, was der Leistungsempfänger aufwende, um die Leistung zu erhalten, abzüglich der Umsatzsteuer. Korrespondierend sei – dem Neutralitätsgrundsatz der Umsatzsteuer folgend – im gleichen Zeitpunkt wie die Entstehung der Umsatzsteuerschuld des Bauträgers das Recht des Klägers auf den Vorsteuerabzug entstanden. Letztendlich habe er zum Jahresende 2007 über eine Rechnung verfügt, die alle gesetzlich vorgeschriebenen Bestandteile aufweise, auch wenn diese in 2012 nochmals habe berichtigt werden müssen.

Das Finanzamt bestritt im Klageverfahren erneut, dass die Schlussrechnung vom 28.12.2007 bereits im vorgenannten Jahr

erstellt worden sei. Zudem müsse auch bereits für den umsatzsteuerlichen Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung 2007 eine Uneinbringlichkeit der Forderung angenommen werden, wenn der Leistungsempfänger von Anfang an das Bestehen der Forderung ganz oder teilweise bestreite und damit zum Ausdruck bringe, dass er diese nicht bezahlen werde. Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg vergewisserte sich zunächst durch Zeugenbefragung dahingehend, dass die vom Kläger bezifferte erste Schlussrechnung tatsächlich schon am 28.12.2007 erstellt wurde. Der Bauträger habe seine Rechnung vom 28.12.2007 am 29.2.2012 berichtigt, weil in der ursprünglichen Rechnung der vom Kläger später bezahlte Sicherheitseinbehalt vor Berechnung der Umsatzsteuer abgezogen worden war. Hier verwiesen die Richter auf die Urteile C-518/14, Senatex, UR 2016, 800 und vom 15.9.2016 – C-516/14, Barlis, UR 2016, 795. Danach wirke die Berichtigung einer Rechnung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungserteilung zurück.

Den Hinweis des Finanzamts auf das Urteil des BFH vom 12.10.2016 – XI R 43/14 verwarf das Finanzgericht, weil hier keine Rechnungsberichtigung nach § 14c UStG wegen unbezweifelnder Ausgewiesener Umsatzsteuer erfolgt sei.

Weiterhin folgte das Finanzgericht Berlin-Brandenburg der Auffassung des Finanzamts nicht, dass der Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Bauträgers bereits im Streitjahr 2007 nach § 17 Abs. 1 UStG wegen Uneinbringlichkeit des vereinbarten Entgelts zu berichtigen sei. Hier hoben die Richter hervor, dass eine Entgeltforderung nicht schon dann uneinbringlich sei, wenn der Leistungsempfänger die Zahlung nach Fälligkeit verzögere. Vielmehr trete nach gesicherter BFH-Rechtsprechung Uneinbringlichkeit im Sinne von § 17 Abs. 1 UStG erst dann ein, wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbarer Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann (BFH, Urteil vom 20.7.2006 – V R 13, BStBl. II 2007, 22). Im Urteilsfall habe der Kläger seine Weigerung, die noch ausstehenden Rechnungsbeträge zu bezahlen, auf die Beseitigung von Mängeln gestützt. Dieses sei erst nach sehr langwieriger und strittiger Auseinandersetzung der Fall gewesen. Insoweit sei während der Betriebsprüfung eine substantiierte Prüfungsfeststellung auf Uneinbringlichkeit des Restbetrages auch tatsächlich überhaupt nicht getroffen worden.

Urteilsanmerkungen

von Steuerberater Matthias Beer, Lüneburg, www.beer-steuerberatung.de

Das Besprechungsurteil betrifft einen Fall, der in der „Baupraxis“ wohl häufiger vorzufinden sein dürfte. Der Steuerpflichtige errichtet ein Gebäude, bei dessen Fertigstellung sich Mängel ergeben. Deren Beseitigung wird strittig erörtert, langwierig über Jahre verhandelt und dann am Ende auch noch falsch abgerechnet. Für den Praktiker sind bei solchen Sachverhalten die Leitplanken bedeutsam, die das

Finanzgericht Berlin-Brandenburg hier gezogen hat. Orientierungspunkt ist zum einen die vom EuGH in den Urteilsgründen zitierte Rechtsprechung, wonach eine Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungserteilung zurückwirkt. Hier ist zu begrüßen, dass die nationale Steuerrechtsprechung sich zunehmend die Rechtsgrundsätze aus den Einzelfallentscheidungen des EuGH in Sachen „Senatex“ und „Barlis“ zu eigen macht. Die weitere Leitlinie des Urteils zeigt sich darin, dass Bauerrichtungsprozesse umsatzsteuerlich stets ganzheitlich zu betrachten sind. Langwierige und zähe Auseinandersetzungen über Mängelbeseitigung und Leistung von Abschlusszahlungen jedenfalls können keine Uneinbringlichkeit mit dem Ergebnis einer Vorsteuerkürzung zugunsten des Fiskus begründen. Die Gründe, aus denen heraus das unterlegene Finanzamt hier die eingelegte Revision betreiben will, sind für den Autor nicht ersichtlich.

Abrisskosten und Sanierungsleistungen

Leitsatz

Die Vorsteuer aus einer bezogenen (Gebäude-)Abriss- und Entsorgungsleistung kann nicht geltend gemacht werden, wenn zwar das abgerissene Gebäude zuvor umsatzsteuerpflichtig genutzt wurde, der Abriss jedoch in unmittelbarem Zusammenhang mit zukünftigen (beabsichtigten) Ausgangsumsätzen steht und der Steuerpflichtige nicht belegen kann, dass diese (hier: aufgrund einer beabsichtigten Optionsausübung gem. § 9 UStG) steuerpflichtig ist.

FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 10.7.2018 – 4 K 10124/16

Der Sachverhalt

Die Klägerin vermietete zunächst unter Option zur Steuerpflicht ein Grundstück. Auf diesem Grundstück befand sich ein, in den 60er Jahren errichtetes, Autohaus nebst Werkstatt, Lackiererei und Tankstelle. Aufgrund des schlechten baulichen Zustands des Gebäudes zog der Mieter vor Ende der vertraglichen Mietzeit aus und leistete auch keine Mietzahlungen mehr. Ein halbes Jahr nach Auszug des Mieters wurde das Gebäude abgerissen. Die Klägerin machte den Vorsteuerabzug aus den Aufwendungen für den Abbruch geltend. Das Grundstück wurde erst etwas mehr als zwei Jahre nach dem Abbruch an einen Mieter zum Aufstellen von Wohncontainern vermietet. Die nunmehrige Miete war mit Umsatzsteuer berechnet, jedoch ergaben Rückfragen des beklagten Finanzamts beim Finanzamt des Mieters, dass keine steuerpflichtigen Vermietungsumsätze seitens des Mieters getätigt wurden. Das Finanzamt lies daher die Vorsteuern aus den Abbruchleistungen nicht zum Abzug zu und begründete dies mit dem unmittelbaren Zusammenhang der Abrissaufwendungen mit den zukünftigen steuerfreien Umsätzen. Die Klägerin sah – insbesondere auch wegen der Kontaminierung des Grundstücks und der Asbestbelastung der Gebäude – einen Zusammenhang der Abrissaufwendungen mit

der bisherigen steuerpflichtigen Vermietung. Erst im Rahmen des Klageverfahrens brachte die Klägerin vor, dass sie von Anfang an einen steuerpflichtigen Verkauf des Grundstücks beabsichtigte und diese Absicht auch nach wie vor besteht. Die derzeitige Vermietung sei nur kurzfristig und diene lediglich der besseren wirtschaftlichen Nutzung. Es sei hierdurch keinesfalls die beabsichtigte steuerpflichtige Veräußerung überlagert. Entsprechende Nachweise über einen geplanten steuerpflichtigen Verkauf durch Inserate, Maklerbeauftragungen oder Ähnliches blieb die Klägerin jedoch schuldig. Ferner stellte das Finanzgericht im Rahmen des Klageverfahrens fest, dass die Klägerin beim Verwaltungsverfahren die beabsichtigte Wiederbebauung und anschließende Vermietung zum Ausdruck brachte.

Das Finanzamt lies die strittigen Vorsteuerbeträge aus den Abrisskosten nicht zum Abzug zu.

Das Urteil

Das Finanzgericht wies die Klage als unbegründet zurück. Die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug liegt grundsätzlich beim Steuerpflichtigen. Hierfür müssen die bezogenen Leistungen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Ausgangsumsätzen stehen, welche den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Zwar erkenne das Gericht einen kausalen Zusammenhang der Abbruchkosten – insbesondere der außergewöhnlichen Entsorgung – mit der bisherigen steuerpflichtigen Vermietungstätigkeit der Klägerin an, dieser Kausalzusammenhang begründet aber keinen Vorsteuerabzug aus den Abbruchkosten. Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht nur, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, zusammenhängen. Die bisherige Verwendung stellt beim Leistungsbezug nur eine mittelbare Verwendung dar, die durch den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der künftigen Verwendung überlagert, bzw. von ihr verdrängt wird.

Die Klägerin konnte nach Überzeugung des Gerichts anhand objektiverer Tatsachen und Belege nicht darlegen, dass die geplante steuerpflichtige Veräußerung bereits zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs (also bei Abriss des Gebäudes) vorgelegen habe. Vielmehr hat die Klägerin lediglich beabsichtigt, das Grundstück künftig wirtschaftlich sinnvoll zu nutzen. Zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs war demnach offen, ob eine Bebauung, eine Vermietung oder ein Verkauf des Grundstücks erfolgen sollte. Doch alle beabsichtigten Umsätze stellen grundsätzlich steuerfreie, den Vorsteuerabzug ausschließende, Umsätze dar. Nur durch eine entsprechende Option zur Steuerpflicht wäre im vorliegenden Fall das Recht zum Vorsteuerabzug eröffnet gewesen. Die tatsächliche Vermietung sei erst erhebliche Zeit nach dem Abriss vorgenommen worden. Zwar sah der Vertrag eine steuerpflichtige Vermietung vor, jedoch waren die rechtlichen Voraussetzungen zu Option (der Mieter erbrachte ausschließlich steuerfreie Leistungen) nicht gegeben. Demnach war im Zeitpunkt des Leistungsbezugs kein Vorsteuerabzug möglich, da die Klägerin die künftige Verwendung des Grundstücks zu steuerpflichtigen und damit zum Vorsteuerabzug berechtigenden Leistungen nicht objektiv beweisen und belegen konnte.