

insoweit eine Handelstätigkeit gegeben, die der umsatzsteuerlichen Regelbesteuerung unterfällt. Unproblematisch sieht das Finanzgericht weiter, dass die Organgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH betrieben wird. Nach der gesetzlichen Definition des § 24 Abs. 2 Satz 3 UStG ist eine Pauschalierung bei Gewerbebetrieben kraft Rechtsform nicht möglich. Diese Vorschrift ist allerdings unionrechtswidrig, sodass keine Auswirkung auf die Durchschnittssatzbesteuerung gegeben ist.

Die angegriffenen Steuerbescheide sind von der Beklagten dergestalt zu ändern, dass die Umsätze der GmbH mit der von der Klägerin zugekauften landwirtschaftlichen Ware der Durchschnittssatzbesteuerung zu unterwerfen sind. Ein Vorsteuerabzug ist insoweit nicht zu gewähren. Eine Revision wurde vom Finanzgericht nicht zugelassen.

Hochwasserschutz: Entschädigung für die grundbuchliche Eintragung eines Flutungsrechts

Leitsatz

Bei der Zahlung des Lands für ein Flutungsrecht handelt es sich nicht um Einnahmen, die auf einer Nutzungsüberlassung im Sinne des § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG beruhen, da die Zahlung weit überwiegend für die mit der Eintragung des Rechts in das Grundbuch entstehende Wertminderung des Grundstücks erfolgt.

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 16.11.2016 – 1 K 2434/14,
Revision eingelegt, Az. des BFH: VI R 54/16*

Der Sachverhalt

Der Kläger führte einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im Sinne von § 13 EStG. Für diesen ermittelte er seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Wirtschaftsjahr war der nach § 4a EStG für Land- und Forstwirte geltende abweichende Gewinnermittlungszeitraum vom 1. Juli bis zum 30. Juni des Folgejahres.

In 2011 erklärte sich der Kläger zur Vermeidung einer förmlichen Enteignung bereit, dem Land Rheinland-Pfalz die Eintragung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit in das Grundbuch zu gestatten. Diese Dienstbarkeit gewährte dem Land das Recht, ein bestimmtes, dem Betriebsvermögen zugeordnetes landwirtschaftlich genutztes Grundstück als Überflutungsfläche (Polder) für den Betrieb einer Hochwasserrückhaltung zu nutzen. Hintergrund war ein entsprechender öffentlich-rechtlicher Planfeststellungsbeschluss. Als Entschädigung für die Eintragung dieses Rechts in das Grundbuch erhielt der Kläger einheitlich für den Flutungsraum einen Geldbetrag von 1 Euro je Quadratmeter. Die Dienstbarkeit sah vor, dass der Kläger die landwirtschaftliche Nutzung auf der von der Hochwasserrückhaltung betroffenen Fläche in gleicher Art und Intensität wie bisher weiter betreiben durfte. Sollten sich an dem Grundstück durch den Betrieb der Hochwasserrückhaltung konkrete Ertragsausfälle sowie Schäden ergeben, verpflichtete sich das Land Rheinland-Pfalz zu weiteren Ausgleichszahlungen.

In der Gewinnermittlung für seinen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft erklärte der Kläger die Entschädigung als Betriebseinnahme. Er beantragte unter Hinweis auf § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG deren Verteilung auf einen Zeitraum von 10 Jahren. Das Finanzamt folgte diesem Antrag nicht und behandelte die Entschädigung insgesamt als laufende Betriebseinnahme im Wirtschaftsjahr 2011/2012. Im Einspruchsverfahren argumentierte der Kläger erfolglos, dass er die Entschädigungszahlung für die Nutzungsüberlassung der Polderfläche erhalten habe, da sich das Land Rheinland-Pfalz deren Nutzung für einen sehr langen Zeitraum vorbehalten habe.

Das Urteil

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz wies das Klagebegehren ab. Die Richter argumentierten, dass zwar § 11 EStG bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung gemäß

Urteilsanmerkungen



von Dipl.-Finanzwirt (FH) Mathias Ochs,
Steuerberater, Völlinger & Partner, Karlsruhe,
www.voellinger-partner.de

In vorliegendem Urteil stellt das Finanzgericht zutreffend dar, dass sich eine umsatzsteuerliche Organschaft nicht nur auf die Zurechnung von Einkünften beschränkt. Das Finanzgericht führt aus, dass als Rechtsfolge einer umsatzsteuerlichen Organschaft die Leistungen des Organkreises einheitlich zu würdigen sind. Im vorliegenden Streitfall werden also die Erzeugertätigkeiten des Einzelunternehmens des Klägers im Rahmen des Organkreises der Vertriebs-GmbH zugeordnet. Als Folge ist unzweifelhaft die Vertriebs-GmbH, soweit sie die vom Kläger selbst erzeugte Ware vermarktet, als landwirtschaftlicher Erzeuger zu sehen. Zutreffenderweise wird vom Finanzgericht die Anwendbarkeit der umsatzsteuerlichen Durchschnittssatzbesteuerung auch für die Vertriebs-GmbH bestätigt. Aufgrund der Tatsache, dass zutreffend im Hinblick auf die Leistungsbeziehung zwischen dem landwirtschaftlichen Erzeugerbetrieb und der Vertriebs-GmbH nicht steuerbare Innenumsätze vorliegen, ist bei deren Abrechnungen zukünftig keine Umsatzsteuer auszuweisen. Die Generierung eines Steuervorteils durch den Ausweis von 10,7 % Umsatzsteuer beim produzierenden Betrieb und durch den entsprechenden Vorsteuerabzug beim Vermarktungsbetrieb ist insoweit nicht mehr möglich.

Zu berücksichtigen ist allerdings, dass die oben genannten Rechtsfolgen nur greifen können, wenn tatsächlich eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt. In den Fällen, in denen lediglich von einem landwirtschaftlichen Erzeugerbetrieb über eine GmbH vermarktet wird und mangels finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Eingliederung keine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt, dürfte zum einen die GmbH nicht als Erzeuger zu werten sein, zum anderen liegen demnach keine nicht steuerbaren Innenumsätze vor.

§ 4 Abs. 3 EStG anzuwenden ist. Einnahmen, die aufgrund einer Nutzungsüberlassung im Sinne des § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG zufließen, können bei dieser Gewinnermittlung nach § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG insgesamt auf den Zeitraum verteilt werden, für den die Vorauszahlung geleistet wird. Eine Nutzungsüberlassung liegt nach dieser Vorschrift vor, wenn diese für mehr als fünf Jahre gestattet und die Entschädigung im Voraus geleistet wird.

Nachfolgend setzte sich das Finanzgericht systematisch mit dem Begriff der „Nutzungsüberlassung“ auseinander. Mangels eigener steuerlicher Definition sei dieser aus dem Zivilrecht abzuleiten. Danach umfassen Nutzungen die Früchte einer Sache oder eines Rechts sowie Vorteile, welche der Gebrauch einer Sache oder eines Rechts gewährt. Werden solche Nutzungen vergütet, handelt es sich nach Ansicht der Finanzrichter um die Entgelte, die als Gegenleistung für die Nutzung beweglicher oder unbeweglicher Sachen und von Rechten gezahlt werden.

Nach dieser Begriffsklärung befassten sich die Richter mit dem Planfeststellungsbeschluss, welcher der grundbuchlichen Eintragung der Dienstbarkeit zugrunde lag. Danach wäre eine Enteignung des klägerischen Grundstücks zum Wohl der Allgemeinheit zulässig gewesen. In der Umsetzung des Planfeststellungsbeschlusses durch Eintragung einer grundbuchlichen Dienstbarkeit zur Vermeidung einer förmlichen Enteignung erblickten die Richter eine dem Ergebnis eines Enteignungsverfahrens entsprechende Beschränkung des Eigentums. Die Richter hoben hervor, dass solche Beschränkungen durch die höchstrichterliche Rechtsprechung regelmäßig als wertbildender Faktor des Grundstücks behandelt wurden. In dem Zusammenhang verweist die Urteilsbegründung beispielhaft auf die Rechtsprechung des BFH im Urteil vom 10.3.2016 – IV R 41/13, BStBl. II 2016, 984. Wird ein Grundstück nicht veräußert, ist nach richterlicher Ansicht stets zu prüfen, ob eine Entschädigung für den Minderwert der Fläche oder aber für deren Nutzung gewährt wird. Bei zahlreichen Sachverhalten, bei denen landwirtschaftliche Nutzflächen etwa durch Herstellung von Gas-, Strom- oder Wassertransportleitungen in Anspruch genommen werden, seien die dafür gezahlten Entschädigungen in eine solche für die Minderung des Bodenwerts einerseits und in eine Nutzungsentschädigung andererseits aufzuteilen.

Im Urteilsfall lag nach Ansicht der Finanzrichter ein vergleichbarer Sachverhalt nicht vor. Vielmehr sei die strittige Zahlung des Lands weit überwiegend, wenn nicht sogar ausschließlich, für die mit der Eintragung des Flutungsrechts in das Grundbuch entstehende Wertminderung des betroffenen Grundstücks erfolgt. Dem Einwand des Klägers, der die Risiken durch die dingliche Belastung wegen der gesonderten Entschädigung etwaiger Ertragsausfälle und Flurschäden für überschaubar hielt und daher Konsequenzen für die Preisbildung des betroffenen Grundstücks bezweifelte, folgte das Gericht nicht. Es verwies auf die Tragweite der mit der eingeräumten Dienstbarkeit verbundenen und nicht kalkulierbaren Gefahr einer jederzeitigen Überflutung des Grundstücks. Die Richter verwiesen den Kläger darauf, dass ein gedachter Grundstückserwerber deswegen die dingliche Belastung mit den sich daraus ergebenden Konsequenzen preismindernd berücksichtigen würde.

Auch erfolge bei dem streitigen Flutungsrecht keine dauerhafte Nutzung der durch die Dienstbarkeit belasteten Fläche durch das Land. Hier erblickte das Finanzgericht einen wesentlichen Unterschied zu den Fällen, in denen auf den landwirtschaftlichen Flächen dauerhafte Einrichtungen wie etwa Gas-/Wasser- oder Stromleitungen installiert oder landwirtschaftlichen Nutzflächen anderen Berechtigten etwa zu Aufforstungszwecken überlassen würden. Der gezielten Überflutung des belasteten Grundstücks im Falle eines starken Hochwassers maßen die Richter im Gegenteil lediglich eine zeitlich begrenzte und vorübergehende Belastung bei. Dazu verwiesen die Richter auf die geringe statistische Wahrscheinlichkeit eines Flutungsfalls. Im Ergebnis seien die Nachteile, die sich aus der Einräumung des Flutungsrechts ergeben, für die Nutzung der Fläche somit als äußerst gering anzusehen.

Die Summe dieser Wertungen zeige, dass der Schwerpunkt der Vereinbarung nicht auf der Entschädigung einer Nutzungsüberlassung lag, sondern auf der möglicherweise sogar ausschließlich von den Parteien angestrebten Entschädigung für den Wertverlust, der sich durch die Eintragung der unbefristeten Dienstbarkeit ergeben habe.

Schließlich beleuchtete das Finanzgericht auch die Art und Weise, mit welcher der Entschädigungsbetrag von 1 Euro je Quadratmeter ermittelt wurde. Nach dem Planfeststellungsbeschluss habe sich diese Wertermittlung am Bodenrichtwert orientiert. Hierin erblickten die Finanzrichter ein deutliches Indiz dafür, dass letztlich mit der Entschädigung der durch die Eintragung der Dienstbarkeit entstandene Wertverlust des Grundstücks pauschalierend abgegolten werden sollte.

Weiterhin vertrat das Finanzgericht die Auffassung, dass auch das in § 11 Abs. 1 Satz 3 in Verbindung mit Abs. 2 Satz 3 EStG geforderte Tatbestandsmerkmal „Laufzeit über fünf Jahre“ nicht erfüllt sei. Für eine Verteilung der Betriebseinnahme im Sinne dieser Vorschrift müsse die Dauer der Nutzungsüberlassung von Anfang an feststehen. Die im Urteils Sachverhalt gegebene Einräumung eines zeitlich unbefristeten Flutungsrechts erfüllte diese Bedingung nach richterlicher Auffassung nicht. Insgesamt fehle es an einer „irgendwie zeitlich bestimmbar“ Nutzungsüberlassung. Die Abhängigkeit der konkreten Grundstücksnutzung vom Auftreten eines außergewöhnlichen Hochwassers war nach der richterlichen Wertung nicht als zeitlich bestimmbar anzusehen.

Urteilsanmerkungen



von Dipl.-Finanzwirt Matthias Beer, Steuerberater, Landwirtliche Buchstelle, Lüneburg; www.beer-steuerberatung.de

Obwohl für den Kläger nachteilig, ist das Urteil wegen seines rechtssystematischen Gehalts zu begrüßen und wird wohl in der Revision bestätigt werden. Es überzeugt durch seine klare Subsumtion für die Sachverhalte, in denen Entschädigungen nicht für die Veräußerung von Grund und Boden gezahlt werden.

In diesen Fällen können solche Vergütungen entweder Entgelt für eine Nutzungsüberlassung oder aber für eine Wertminderung der betroffenen Fläche sein. An diese Vorentscheidung knüpfen sich die vom Finanzgericht in der Urteilsbegründung herausgearbeiteten erheblich unterschiedlichen einkommensteuerlichen Konsequenzen. Je nach Konstellation des Sachverhalts können diese für die betroffenen Steuerpflichtigen einkommensteuerlich vorteilhaft oder ungünstig sein.

Befindet sich der Grund und Boden im einkommensteuerlichen Privatvermögen, ist eine für die Wertminderung der Fläche gezahlte Entschädigung nicht einkommensteuerbar.

Die in den Urteilsgründen zitierte BFH-Entscheidung IV R 41/13 betraf einen Nutzungsvertrag für die Überlassung von Flächen an den Betreiber eines Windparks. Der Grundstückseigentümer hatte die Fläche mit diesem Nutzungsvertrag veräußert und sich für den Fall der tatsächlichen Errichtung der Windräder eine Entschädigungsprovision vorbehalten. Hier hatte das Finanzamt eine als sofort als Betriebseinnahme zu erfassende Nutzungsentschädigung angenommen, während der dortige Kläger von einer nachträglichen Kaufpreiszahlung ausging. Unter Hinweis auf die auch hier diskutierten Rechtsgrundsätze gab der BFH dem Kläger Recht und eröffnete diesem die Möglichkeit, auf die Nachzahlung § 6b EStG anzuwenden.

Abschließend sei der Hinweis gegeben, dass in den Fällen, in denen die Entschädigung für eine Nutzungsüberlassung gewährt wird und der Gewinn für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nach § 13a EStG ermittelt wird, die Entschädigung nach Abs. 3 Nr. 4 dieser Vorschrift als gesonderte Betriebseinnahme zu erfassen ist.

Landwirtschaftliche Nutzflächen sind knapp und dementsprechend auch für außerlandschaftliche Nutzungen begehrt. Betroffene Grundstückseigentümer sind regelmäßig Land- und Forstwirte auch im einkommensteuerlichen Sinn. Sie müssen sich bei mit diesen Maßnahmen verbundenen Eingriffen in ihr Eigentum schon bei der außersteuerrechtlichen Auseinandersetzung und den einschlägigen Vertragsverhandlungen als „Verteidigungsminister“ bewähren und ihre landwirtschaftliche Kernkompetenz hüten. Dieser Bewährungsprobe folgt sodann die einkommensteuerliche Kür auf dem Fuße. Diese Konstellation ist daher extreme Herausforderung für den Steuerberater. Er ist gehalten, durch konkrete, an der besprochenen Rechtsprechung orientierte Beratung fallbezogene Gestaltungen für eine möglichst steuer-schonende Umsetzung derartiger Eingriffe auch unter Berücksichtigung umsatzsteuerlicher Konsequenzen zu entwickeln.

Auswirkungen eines Gesamtplans bei der Unternehmensübertragung in mehreren Schritten auf den Zeitpunkt der Beendigung einer Organschaft

Leitsatz

Eine in mehreren Teilakten im Rahmen eines Gesamtplans erfolgte Unternehmens- und Anteilsübertragung führt nicht zum Fortbestehen der umsatzsteuerlichen Organschaft über den eigentlichen Beendigungszeitpunkt (Wegfall der Eingliederungsmerkmale) hinaus bis zum Abschluss des letzten Teilakts.

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 8.12.2016 – 6 K 2485/13, Revision eingelegt, Az. des BFH: XI R 3/17

Der Sachverhalt

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz musste sich in dem Besprechungsurteil mit einem in mehreren Teilschritten vollzogenen Unternehmensverkauf befassen. Im Kern ging es dabei um die Frage, ob das Finanzamt zu Recht eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG vorgenommen hat, die durch einen steuerfreien Verkauf eines Betriebsgrundstücks ausgelöst wurde, oder ob diese Veräußerung als letzter nicht steuerbarer Innenumsatz einer damit beendeten umsatzsteuerlichen Organschaft zu werten ist.

Die Klägerin, eine GbR, vermietete ein im Grundbuch als Gesamthandsvermögen eingetragenes Grundstück an die H-GmbH. Gesellschafter der GbR waren die Eheleute PT und RT zu jeweils 50 Prozent. PT hielt 53,33 Prozent der Anteile an der H-GmbH (Geschäftsanteil 80.000 DM) und RT 46,67 Prozent der Anteile (Geschäftsanteil 70.000 DM). PT war gleichzeitig alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der H-GmbH. Nach der Satzung der GmbH war die Geschäftsführung für zahlreiche Tätigkeiten von der Zustimmung durch Gesellschafterbeschluss abhängig. Zwischen der GbR und der H-GmbH lag unstrittig eine Betriebsaufspaltung vor. Die Anteile von PT und RT waren bei der GbR als notwendiges Sonderbetriebsvermögen bilanziert.

Anfang 2005 fassten die Eheleute PT/RT den Entschluss, ihre Unternehmensgruppe an einen österreichischen Investor zu veräußern. Dabei wurden mit dem Erwerber Umstrukturierungsmaßnahmen und Verkäufe in mehreren Teilschritten vereinbart.

- In einem ersten Schritt gründeten PT und RT zunächst mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Februar 2005 die H-Beteiligungs-GmbH (Stammkapital 37.500 Euro; davon PT 20.000 und RT 17.500 Euro) mit Sitz in Österreich. Alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer war PT.
- In einem zweiten Schritt brachten PT und RT mit notariellem Vertrag vom 17.2.2005 99 Prozent der Anteile an der H-GmbH in die zuvor gegründete H-Beteiligungs-GmbH ein. Ebenfalls mit Vertrag vom 17.2.2005 verkauften sie den verbliebenen Anteil von 1 Prozent an die österreichische V-GmbH.
- Als nächste Maßnahme wurde mit Wirkung zum 18.2.2005 die H-GmbH formwechselnd in die H-GmbH & Co. KG umgewandelt und unmittelbar darauf in die V-GmbH &