

An unsere Mitglieder

Ihr Zeichen:  
Unser Zeichen:  
Sachbearbeiter: Herr Wieskus  
Telefon: 05221 5974-10  
Telefax: 05221 5974-24  
E-Mail: [info@buchstelle-herford.de](mailto:info@buchstelle-herford.de)

05.07.2016

## Mandantenrundsreiben 03 - 2016

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir möchten Sie auch heute wieder auf einige interessante Neuerungen hinweisen:

### Erbschaftsteuerreform vom Bundestag beschlossen

Der Bundestag hat am 24.06.2016, mit großer Mehrheit die Anpassung der Erbschaft- und Schenkungsteuer beschlossen. Die Erbschaftsteuer musste neu geregelt werden, nachdem das Bundesverfassungsgericht Änderungen an den bisher geltenden Regeln angemahnt hatte. Das Gericht hatte insbesondere die Verschonungsregeln für Betriebsvermögen als zu weitgehend erachtet.

Das bisherige Erbschaftsteuerrecht sah eine Verschonung des Betriebsvermögens in Höhe von 85 Prozent vor, wenn innerhalb von fünf Jahren der vierfache Betrag der durchschnittlichen Jahreslöhne gezahlt (400 Prozent) und der Betrieb weitergeführt wurde. Die Verschonung konnte auf 100 Prozent erhöht werden, wenn die Lohnsumme 700 Prozent betrug und der Betrieb sieben Jahre gehalten wurde. Diese Lohnsummenregelung galt aber nur bei Betrieben über 20 Beschäftigten.

Im ursprünglichen Reformentwurf der Regierung wurde diese Regelung beibehalten, allerdings die Zahl der Beschäftigten von 20 auf drei reduziert; per Änderungsbeschluss des Finanzausschusses wurde sie auf fünf Beschäftigte angehoben. Saisonarbeitskräfte bleiben bei der Ermittlung der Beschäftigtenzahl unberücksichtigt. Für Betriebe ab sechs bis 15 Beschäftigte gibt es eine gestaffelte Regelung.

Bei einem Erwerb großer Vermögen über 26 Millionen Euro wird ein Wahlrecht zwischen einer Verschonungsbedarfsprüfung und einem Verschonungsabschlag eingeführt. Bei der Verschonungsbedarfsprüfung hat der Erwerber nachzuweisen, dass er nicht in der Lage sein würde, die Steuerschuld mit anderem als Betriebsvermögen zu zahlen. "Genügt dieses Vermögen nicht, um die Erbschaft- oder Schenkungsteuer betragsmäßig zu begleichen, wird die Steuer insoweit erlassen", heißt es in dem Entwurf.

Als Alternative zur Verschonungsbedarfsprüfung ist ein Verschonungsabschlag möglich. Bei Vermögen über 26 Millionen Euro sinkt der Abschlag von zunächst 85 Prozent (fünf Jahre Fortführung) oder 100 Prozent (sieben Jahre Fortführung) schrittweise je höher das Betriebsvermögen ist. Das Verschonungsabschmelzmodell sah im Regierungsentwurf ab 116 Millionen Euro einen einheitlichen Abschlag von 20 Prozent bei einer Haltedauer von fünf Jahren (bei sieben Jahren 35 Prozent) vor. Mit der Änderung entfällt jeder Abschlag bei Vermögen über 90 Millionen Euro. Für Familienunternehmen mit bestimmten gesellschaftsvertraglichen Voraussetzungen gibt es zusätzliche Regelungen.

Daneben werden Stundungsmöglichkeiten für die Erbschaftsteuer eingeführt und geplante Investitionen, die innerhalb von zwei Jahren aus dem Nachlass finanziert werden, steuerlich begünstigt. Auch die Bewertung der Unternehmen wird realitätsnäher geregelt. So soll der Kapitalisierungsfaktor, der multipliziert mit dem nachhaltig erzielbaren Jahresertrag den Unternehmenswert ergibt, von derzeit 17,86 auf 10 bis maximal 12,5 abgesenkt werden.

Da Linke und Grüne die vorgesehenen Reformen weiterhin für „möglicherweise“ verfassungswidrig halten, könnte das Gesetzgebungsverfahren im Bundesrat gestoppt werden. Nach letzten Informationen

wurde bekannt, dass der Bundesrat in einer Sondersitzung über die Einberufung des Vermittlungsausschusses beraten will. Nach erfolgreichem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens soll das Gesetz rückwirkend zum 01.07.2016 in Kraft treten.

**Fazit für die Landwirtschaft:** Beim land- und forstwirtschaftlichem Vermögen hat die Neuregelung dann Auswirkungen, wenn der Betrieb mehr als 5 Beschäftigte hat, weil dann zukünftig die Lohnsummenregelung zu beachten ist. Die Einschränkungen in der Verschonung, ab einem Erwerb großer Vermögen über 26 Millionen Euro, dürften auch eher selten zur Anwendung kommen.

### Hofabgabe seit 01.01.2016 erleichtert

Zum 01.01.2016 sind mehrere Gesetzesänderungen in Kraft getreten, die es Landwirten erleichtern, ihr Unternehmen abzugeben, um eine Rente von der Landwirtschaftlichen Alterskasse zu erhalten.

Die sogenannte Hofabgabeklausel ist in der Praxis sehr umstritten. Das Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte bestimmt, dass ein Landwirt, sein Ehegatte oder Hinterbliebener eine Rente von der Landwirtschaftlichen Alterskasse (LAK) nur dann beziehen kann, wenn er seinen Hof abgibt – egal, ob es sich um eine Alters-, Erwerbsminderungs- oder Hinterbliebenenrente handelt. Während die einen die komplette Abschaffung der Hofabgabeverpflichtung fordern, Eine Haftung für den Inhalt kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Insbesondere wird eine Beratung im Einzelfall nicht ersetzt.

wollen die anderen deren unveränderte Beibehaltung. Die große Koalition hat sich nach intensiven Diskussionen auf einen Kompromiss geeinigt, der den unterschiedlichen Interessengruppen gerecht werden soll. Danach bleibt zwar die Verpflichtung zur Abgabe des Betriebs bestehen, zum 01.01.2016 sind nun jedoch einige gesetzliche Änderungen in Kraft getreten, die die Hofabgabe deutlich erleichtern. Dabei handelt es sich insbesondere um nachfolgend aufgeführte, wesentliche Änderungen.

**1) Der Hinzuverdienst für Rentenbezieher der LAK wird erhöht, indem der zulässige Rückbehalt auf nahezu das Vierfache seines bisherigen Werts angehoben wird.**

Bisher erhielt nur derjenige eine Rentenleistung der LAK, der seinen Betrieb nahezu komplett abgegeben hatte. Es war nur ein Rückbehalt von maximal 25 Prozent der sogenannten Mindestgröße erlaubt. Wer mehr an Flächen zurückbehält und selbst bewirtschaftete, erfüllte die Voraussetzungen für den Rentenanspruch nicht. Die Mindestgröße in der Alterssicherung der Landwirte bestimmt letztlich, wer Mitglied der landwirtschaftlichen Alterskasse und Krankenkasse werden kann. Die Mindestgrößen sind seit 01.01.2014 deutschlandweit einheitlich festgelegt. Für Acker- und Grünland beträgt die Mindestgröße aktuell 8 Hektar (ha), für Forst 75 ha und für Weinbau 2 ha. Bisher durfte ein Landwirt damit maximal 2 ha Grün- oder Ackerland, 18,75 ha Forst oder 0,5 ha Rebflächen neben einer LAK-Rente weiter bewirtschaften. Dieser zulässige Rückbehalt ist zum 01.01.2016 deutlich erhöht worden. So lange die vom Altenteiler bewirtschaftete Fläche die Mindestgröße nicht erreicht, wird die Rente nun problemlos bewilligt. Damit können nunmehr bis zu 7,99 ha Grün- und Ackerland, 74,99 ha Forst oder 1,99 ha Rebfläche rentenunschädlich zurückbehalten werden.

Der höhere zulässige Rückbehalt erfordert eine Folgeänderung bei der Krankenversicherung. Landwirte, die den erweiterten Rückbehalt nutzen, sollen nicht unter die ab einer Bewirtschaftung von mindestens 50 Prozent der Mindestgröße geltende Krankenversicherungspflicht als Kleinunternehmer fallen. Die neue Regelung bestimmt deswegen ausdrücklich, dass der Altenteiler auch bei höherem Rückbehalt in der günstigen Krankenversicherung der Rentner abgesichert ist.

Zu beachten ist jedoch, dass ein zu großer Rückbehalt aus steuerlicher Sicht schädlich sein kann, denn nicht alles, was aus Rentensicht günstig ist, ist auch steuerlich von Vorteil. Steuerlich ist eine Hofübergabe nur begünstigt, wenn der Betrieb mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen an den Hofnachfolger übergeben wird. Ein Rückbehalt von mehr als zehn Prozent der landwirtschaftlichen Nutzfläche würde dazu führen, dass der Betrieb nicht als Ganzes übertragen wäre und es zu einer Entnahme der übertragenen Flächen aus dem Betriebsvermögen käme. Dies hätte eine Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven des übertragenen Vermögens zur Folge und könnte ungewollt recht teuer werden.

Weil bei einer Hofübergabe viele Punkte aus verschiedenen Rechtsgebieten zu beachten sind, sollte vor jeder Hofübergabe eine umfassende Beratung (zivil-/erbrechtlich, sozialversicherungs- und steuerrechtlich), eingeholt werden.

Eine Haftung für den Inhalt kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Insbesondere wird eine Beratung im Einzelfall nicht ersetzt.

**2) Die Hofabgabe an den Ehegatten wird verbessert, insbesondere werden die eigenständigen Rentenrechte von Landwirtehegatten gestärkt.**

Die Abgabe unter Ehegatten ist in den vergangenen Jahren mehrfach gelockert worden. Zuletzt lag eine zum Rentenbezug berechtigte Abgabe vor, wenn der ältere Landwirt den Betrieb an den jüngeren Ehegatten abgab. Auf das Alter des übernehmenden Landwirts kam es – anders als früher – nicht mehr an. Allerdings wurde die Rente des übergebenden Landwirts nicht mehr gezahlt, wenn der übernehmende Ehegatte selbst die Regelaltersgrenze erreichte und den Betrieb nicht abgab. Außerdem war eine Abgabe an den Ehegatten, der voll erwerbsgemindert war oder die Regelaltersgrenze bereits erreicht hatte, von vornherein ausgeschlossen, da in diesem Fall die Voraussetzungen einer wirksamen Abgabe nicht vorlagen. Diese Koppelung der Rentenansprüche von Ehegatten wurde zum 01.01.2016 aufgehoben. Nun können auch bei einer Ehegattenabgabe die Alterskassenrenten dauerhaft gewährt und Abgaben an einen bereits erwerbsgeminderten Ehegatten oder an einen Ehegatten – auch wenn er die Regelaltersgrenze schon erreicht hat – vorgenommen werden.

**3) Seit 01.01.2016 ist die Gründung eines Gemeinschaftsunternehmens, zum Beispiel eine GbR, zum Zwecke der Hofabgabe möglich.**

Bisher erlaubte das Gesetz lediglich dem Gesellschafter eines landwirtschaftlichen Unternehmens, auch während eines LAK-Rentenbezugs weiter an der Gesellschaft beteiligt zu sein. Voraussetzung hierfür war, dass der Unternehmer zum Rentenbeginn aus der Unternehmensführung ausschied und keine Vertretungsvollmacht für das Unternehmen mehr hatte. Zudem musste er seine Eigentumsflächen der Gesellschaft für neun Jahre zur Nutzung überlassen. Diese Regel galt jedoch nur für bestehende Gesellschaften, nicht für Neugründungen. Die Gesellschaften mussten also bereits längere Zeit (zuletzt: mindestens ein Jahr) vor dem Rentenanspruch gegründet worden sein. Diese Vorgabe ist seit dem 01.01.2016 entfallen. Nunmehr ist eine Abgabe auch möglich, indem das landwirtschaftliche Unternehmen in eine bereits bestehende oder auch in eine neu gegründete Gesellschaft eingebracht wird, an der der Abgebende als Gesellschafter beteiligt ist. Allerdings darf er auch hier keine Geschäftsführungsbefugnis oder Vertretungsmacht für das Unternehmen haben.

**4) Landwirte, die über die Regelaltersgrenze hinaus ihren Betrieb führen und die Altersrente später in Anspruch nehmen, erhalten für jeden Monat, für den sie keine Rente beziehen, einen Zuschlag in Höhe von 0,5 Prozent.**

In der gesetzlichen Rentenversicherung versicherte Arbeitnehmer erhalten schon bisher einen Zuschlag zu ihrer Rente, wenn sie ihre Rente nicht mit Erreichen der Regelaltersgrenze, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt beantragen. Der Zuschlag beträgt 0,5 Prozent für jeden Monat, in dem die Rente nach Erreichen der Regelaltersgrenze nicht beansprucht wird. In der Alterssicherung der Landwirte gab es eine solche Regelung bisher nicht. Dies wurde zum 01.01.2016 geändert. Wem nach dem 31.12.2015 eine Rente wegen Alters von der LAK gewährt wird, erhält für jeden Monat, für den er eine Versichertenrente nach Erreichen der Regelaltersgrenze nicht in Anspruch genommen hat, nunmehr auch einen Zuschlag von 0,5 Prozent. Darüber hinaus steht dieser Zuschlag nunmehr auch Hinterbliebenen zu. Verstirbt ein Landwirt, der nach Erreichen der Regelaltersgrenze seinen Betrieb weitergeführt und keine LAK-Rente erhalten hat, kann eine Haftung für den Inhalt trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Insbesondere wird eine Beratung im Einzelfall nicht ersetzt.

bezogen hat, kommt der Zuschlag, der eigentlich ihm zugestanden hätte, seinen Hinterbliebenen bei der Witwen- oder Waisenrente zugute.

### Sonderausgabenabzug bei gestaffelt vereinbarten Altenteilzahlungen

Altenteilzahlungen, die im Gegenzug zu einer Betriebsübertragung geleistet werden, sind nach einer aktuellen Entscheidung des FG Baden-Württemberg (Az.: 9 K 1718/14) auch dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn die vereinbarten Leistungen während der Lebensdauer des Altenteils der Höhe nach nicht konstant bleiben. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die der Höhe nach unterschiedlichen Leistungen auf einem einheitlichen Rechtsgrund beruhen und nicht getrennt voneinander vereinbart worden sind.

Im Streitfall hatten die Eltern ihr gesamtes landwirtschaftliches Anwesen einschließlich aller gesetzlichen Bestandteile und des Zubehörs sowie den gesamten landwirtschaftlichen Betrieb mit allen Aktiva und Passiva auf ihre Tochter übertragen. Als Gegenleistung wurden u.a. Wohnungs- und Mitbenutzungsrechte sowie eine dauernde Last vereinbart. Letztere bestand in einer monatlich zu zahlenden Barleistung, die in den ersten 5 Jahre ab Beginn jeweils 600,00 € und danach bis zum Lebensende 300,00 € betragen sollte. Dem überlebenden Elternteil sollte die Summe allein und ungeschmälert zustehen. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Tochter berücksichtigte das Finanzamt (FA) die gezahlte dauernde Last nicht in voller Höhe, sondern nur in Höhe der monatlich 300 €, weil nur dieser Betrag auf Lebenszeit geleistet würde. Die darüber hinausgehenden, monatlich zu zahlenden 300 €, seien nur zeitlich begrenzt zu zahlen und würden daher die Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs nicht erfüllen.

Das FG gab der Klage der Tochter statt und stellte fest, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs erfüllt sind. Zwar seien Altenteilsleistungen auf Lebenszeit zu gewähren, aber nach der Überzeugung des FG lässt sich aus dem Tatbestandsmerkmal der „lebenslangen und wiederkehrenden“ Versorgungsleistungen nicht herleiten, dass die vereinbarten Leistungen der Höhe nach innerhalb des gesamten Zeitraums konstant bleiben müssten. Ausreichend sei, dass sämtliche Zahlungen auf einem einheitlichen Rechtsgrund beruhen und dass die Zahlungen ausschließlich für die Dauer der Lebenszeit des versorgten Altenteilers zu erbringen seien.

Für den Streitfall folgte daraus, dass die Zahlungen der Tochter in Höhe von 6.000 € und nicht, wie vom FA angenommen, in Höhe von 3.000 € zum Sonderausgabenabzug zuzulassen waren. Der im Übergabevertrag genannte und in einer einheitlichen Regelung mit gleichbleibendem Rechtsgrund vereinbarte Geldbetrag ist von der Tochter wiederkehrend und – bezogen auf das Leben ihrer Eltern – auch lebenslang zu bezahlen.

Das FG ließ jedoch die Revision gegen seine Entscheidung zu, da höchstrichterliche Rechtsprechung zu der streitigen Rechtsfrage bislang nicht vorliegt.

Eine Haftung für den Inhalt kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Insbesondere wird eine Beratung im Einzelfall nicht ersetzt.

### Nichtbeanstandungsgrenzen für unbare Altenteilsleistungen

Neben den Barleistungen können unbare Altenteilsleistung (wie z.B. Verpflegung, Heizung, Strom, etc.) als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Hierzu hat die Bayerische Finanzverwaltung die aktuellen Werte mitgeteilt.

Die Altenteilsleistungen sind grundsätzlich mit ihrem tatsächlichen Wert, der im Einzelnen nachzuweisen ist, abziehbar. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn der *Wert der unbaren Altenteilsleistungen* am Maßstab der Sachbezugswerte des § 2 Abs. 1 der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) in der für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassung geschätzt wird. Für die unbaren Altenteilsleistungen ergeben sich folgende Werte:

<b>Nichtbeanstandungsgrenzen für unbare Altenteilsleistungen</b>						
VZ	Einzelperson			Altenteiler-Ehepaar Altenteilerpartnerschaft		
	Verpflegung	Heizung, Beleuchtung, andere Nebenkosten	gesamt	Verpflegung	Heizung, Beleuchtung, andere Nebenkosten	gesamt
	€	€	€	€	€	€
2012	2.628	585	3.213	5.256	1.170	6.426
2013	2.688	598	3.286	5.376	1.196	6.572
2014	2.748	612	3.360	5.496	1.224	6.720
2015						
2016	2.832	631	3.463	5.664	1.262	6.926

Die Werte berücksichtigen freie Verpflegung (§ 2 Abs. 3 SvEV) sowie freie Heizung, Beleuchtung und andere Nebenkosten. Für die freie Heizung, Beleuchtung und andere Nebenkosten werden nach der Änderung der SachBezV (vgl. § 3 und § 4 Abs. 2 SachBezV 1995) die Beträge geschätzt. Die nachweisbar gezahlten Barleistungen können daneben berücksichtigt werden.

### Keine Ansparabschreibung bei Einbringung eines Betriebes in eine Personengesellschaft

Eine Ansparabschreibung nach §7g EStG darf nach dem BFH-Urteil v. 27.01.2016 – X R 31/11 nicht mehr vorgenommen werden, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim FA bereits feststeht, dass der Betrieb (zu Buchwerten) in eine Personengesellschaft eingebracht werden soll.

Im Streitfall betrieb der Steuerpflichtige (S) bis 2004 ein Einzelunternehmen und ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Zum 01.01.2005 brachte er sein Einzelunternehmen in eine GmbH & Co KG (KG) ein, an der er zu 51% beteiligt war. Die KG führte die Buchwerte des Einzelunternehmens fort. In seinem JA für das Streitjahr 2004 bildete er eine Rücklage nach § 7g Abs.3 EStG in Höhe von 83.200 €. Im Anschluss an eine Außenprüfung versagte das FA die Rücklagenbildung mit der Begründung, eine Investition im Einzelunter-

Eine Haftung für den Inhalt kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Insbesondere wird eine Beratung im Einzelfall nicht ersetzt.

nehmen sei im Zeitpunkt der Geltendmachung der Rücklage nicht mehr möglich gewesen, weil das Einzelunternehmen bereits in die KG eingebracht worden sei. Das FA erhöhte mit den angefochtenen Änderungsbescheiden die Festsetzung der ESt und des GewSt-Messbetrags 2004 entsprechend. Des Weiteren hob es wegen des Übersteigens der Einkunftsgrenze des § 5 EStG die Festsetzung der Eigenheimzulage für die Jahre ab 2004 auf. Im Einspruchsverfahren vertrat S die Auffassung, dass die Personengesellschaft wegen der gesetzlich zulässigen Buchwertverknüpfung auch bzgl. der gewinnmindernden Rücklagen in seine Rechtsstellung eintrete. Das FA wies die Einsprüche zurück und die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos. Das FG führte in der Klagebegründung aus, eine Rücklage könne nicht mehr gebildet werden, wenn bereits feststehe, dass die Investition wegen der zwischenzeitlichen Einbringung des Betriebs in eine Personengesellschaft nicht mehr durchgeführt werde. Diese Einbringung sei als tauschähnlicher Vorgang anzusehen. Der eingebrachte und der aufnehmende Betrieb bildet trotz der Buchwertfortführung keine Einheit.

Im Revisionsverfahren bestätigte der Bundesfinanzhof (BFH) diese Rechtsauffassung. Wie der Große Senat des BFH bereits mit Urteil v. 14.04.2015 – GrS 02/12 entschied, darf eine Ansparabschreibung nach § 7g EStG nicht mehr vorgenommen werden, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim FA bereits feststeht, dass der Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird. Der nach dem Umwandlungssteuergesetz angeordnete Eintritt der übernehmenden Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung des Übergebers beschränkt sich vielmehr auf objektbezogene Besteuerungsmerkmale. Der Förderzweck des § 7g EStG könne durch die Vornahme einer Ansparabschreibung im Einzelunternehmen nicht mehr erreicht werden. Der Große Senat hatte in rechtsdogmatischer Hinsicht entscheidend darauf abgestellt, dass es sich bei der Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft – ungeachtet der Möglichkeit der Buchwertfortführung – um einen tauschähnlichen Vorgang und damit um einen Spezialfall der Betriebsveräußerung handelt und ausdrücklich hinzugefügt, die Rechtsfolge der Buchwerteinbringung in eine Kapital- und in eine Personalgesellschaft seien „im Wesentlichen identisch“.

Im vorliegenden Streitfall stand seit der Unterzeichnung des Gesellschaftervertrags am 21.12.2004 fest, dass das Einzelunternehmen zum 01.01.2005 in die KG eingebracht würde. S hatte die streitige Ansparabschreibung aber erst nach diesem Zeitpunkt beim FA geltend gemacht.

Mit der nunmehr vorliegenden Entscheidung des BFH konnte aufgrund der Entscheidung des Großen Senats im letzten Jahr gerechnet werden. Sie ist auch im Rahmen der Neuausrichtung des § 7g EStG seit 2007 zu beachten. Anstelle der Ansparabschreibung ist der Investitionsabzugsbetrag getreten. Offen bleibt noch der beim BFH anhängige Fall der unentgeltlichen Übertragung eines Einzelunternehmens auf den Betriebsnachfolger gem. § 6 Abs.3 EStG (Az. IV R 14/12), wo sich die Frage stellt, ob der Übergeber noch einen die Einkünfte mindernden Investitionsabzugsbetrag (Ansparabschreibung) geltend machen kann, wenn im Zeitpunkt der Geltendmachung wegen der Betriebsübertragung bereits feststeht, dass sein Rechtsnachfolger und nicht er die tatsächliche Investition vornehmen wird.

Eine Haftung für den Inhalt kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Insbesondere wird eine Beratung im Einzelfall nicht ersetzt.

### Zahlungsansprüche sind abschreibbar

Die durch die GAP-Reform 2003 eingeführten Zahlungsansprüche (ZA) sind abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der ZA ist (jedenfalls am Bilanzstichtag 30.06.2007) typisierend mit zehn Jahren zu schätzen (BFH-Urteil v. 21.10.2015, IV R 6/12).

Der Kläger L erzielte im Streitjahr Einkünfte aus der Verpachtung seines ursprünglich selbstbewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebs. Auf der Grundlage der im Jahr 2003 auf der Ebene der EU beschlossenen gemeinsamen Agrarpolitik der EU (GAP-Reform 2003) und der hierzu ergangenen Verordnungen, setzte die Landwirtschaftskammer auf Antrag der Pächterin mit Bescheid vom 31.03.2006 für diese sog. ZA für das Ackerland u.a. für die vom L angepachteten Flächen fest. Im September 2006 beendete der L den Pachtvertrag und erwarb von der Pächterin 86 ZA's zu einem Gesamtaufpreis von 27.900 €. Noch in demselben Jahr verpachtete L die Fläche an die B-GbR und „übertrug“ die ZA's unentgeltlich auf diese. Die B-GbR war verpflichtet, die Ansprüche nach Ablauf der Pachtdauer unentgeltlich auf L "zurück zu übertragen". In Gewinnermittlung machte der L die Anschaffungskosten für die ZA's zunächst nicht mittels Abschreibung aufwandswirksam geltend. Gegen den erklärungsgemäß veranlagten Bescheid legte L jedoch Einspruch ein, mit dem er die Berücksichtigung der Anschaffungskosten für die ZA's im Wege der linearen Absetzung für Abnutzung (AfA) begehrte. Dabei ging der L von einer Nutzungsdauer von sieben Jahren aus. Den Einspruch des L wies das FA als unbegründet zurück. Das FG gab jedoch der von den L erhobenen Klage überwiegend statt. Die ZA's seien abnutzbare Wirtschaftsgüter. Die dafür angefallenen Anschaffungskosten seien daher im Wege der AfA gewinnwirksam zu berücksichtigen. Die betriebsgewöhnlich Nutzungsdauer sei aber nicht mit sieben, sondern mit zehn Jahren zu schätzen. Das FA legte daraufhin Revision ein.

Der BFH beurteilte die Revision des FA als unbegründet und bestätigte die Rechtsauffassung des FG. Das FG habe zu Recht entschieden, dass der L AfA auf die entgeltlich erworbenen ZA's vornehmen könne, da es sich um abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter handele. Nach ständiger Rechtsprechung beinhalte der Begriff des "Wirtschaftsguts" in Anlehnung an den Begriff "Vermögensgegenstand" im Handelsrecht nicht nur Sachen und Rechte im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs, sondern auch tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten, d.h. sämtliche Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Kaufmann etwas kosten lasse, die also aus der Sicht eines potentiellen Betriebserwerbers einen eigenständigen Wert haben. Davon ausgehend seien die ZA's als immaterielle Wirtschaftsgüter anzusehen.

Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist nicht abnutzbar, wenn seine Nutzung weder unter rechtlichen noch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zeitlich begrenzt ist. Bei zeitlich begrenzten Rechten kann ausnahmsweise von einer unbegrenzten Nutzungsdauer ausgegangen werden, wenn sie normalerweise ohne weiteres verlängert werden, ein Ende also nicht abzusehen ist. Im Zweifel ist jedoch nach dem Grundsatz der Vorsicht von einer zeitlich begrenzten Nutzung auszugehen.

Ausgehend von diesen Grundsätzen seien die ZA's als abnutzbare Wirtschaftsgüter anzusehen. Zwar weise das FA zutreffend darauf hin, dass die EU-Verordnung, auf der die hier streitigen ZA's beruhen, zeitlich nicht befristet war. Gegen eine derartige Annahme sprach jedoch eine Haftung für den Inhalt kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Insbesondere wird eine Beratung im Einzelfall nicht ersetzt.

bereits die Historie der seit 1962 existierenden Gemeinsamen Agrarpolitik der EU. Diese sei im Laufe der Jahre immer wieder erheblich reformiert worden. Auch für die durch die GAP-Reform 2003 geschaffenen ZA's bestand keine Gewähr dafür, dass diese auf Dauer angelegt waren. Berücksichtige man weiterhin, dass der

Finanzierungsrahmen für die GAP-Reform 2003 zunächst nur bis in das Jahr 2013 festgelegt worden war, konnte von einer zeitlich unbegrenzten Nutzung der ZA's zum maßgeblichen Bilanzstichtag (30.06.2007) nicht ausgegangen werden. Die zeitliche Begrenztheit der ZA's wurde schließlich auch durch die zwischenzeitlich erfolgte GAP-Reform 2013 bestätigt, in deren Zuge alle ZA's mit Wirkung zum 31.12.2014 ihre Gültigkeit verloren haben.

Die vom FG im Wege der Schätzung ermittelte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der ZA's von zehn Jahren sei ebenfalls nicht zu beanstanden. Zum Bilanzstichtag war nicht konkret absehbar, ob und in welcher Ausgestaltung die ZA's über das Jahr 2013 hinaus fortbestehen würden. Insoweit hält der BFH es für sachgerecht, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der ZA's ungeachtet des Umstandes, dass der Finanzierungsrahmen der ZA's zunächst nur bis ins Jahr 2013 festgelegt war, auch zum 30.06.2007 typisiert mit zehn Jahren zu schätzen.

Die Entscheidung ist zwar zu den alten ZA's ergangen, dürfte aber auch bei den neuen ZA's zu berücksichtigen sein, da deren Geltungsdauer genauso wenig rechtssicher beurteilt werden kann.

### Auskunftsersuchen an Dritte: Finanzamt hat keine „freie Hand“

Das Finanzamt muss sich mit Steuerpflichtigen direkt auseinandersetzen. Ohne eine solche vorherige Sachverhaltsaufklärung sind Auskunftsersuche bei dritten Personen durch die Finanzverwaltung nur sehr eingeschränkt möglich. Geregelt ist das in der Abgabenordnung, kurz: AO. Hier finden sich alle grundlegenden und für alle Steuerarten geltenden Besteuerungsgrundlagen. Danach sollten Dritte erst dann zur Auskunft angehalten werden dürfen, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch den Steuerpflichtigen nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht. Von diesem Grundsatz darf die Behörde nur in atypischen Fällen abweichen, d. h. wenn beispielsweise aufgrund des bisherigen Verhaltens des Steuerpflichtigen feststeht, dass er nicht mitwirken wird (BFH-Az: X R 4/14).

Mit freundlichen Grüßen

Landwirtschaftliche Buchstelle e. V. Herford

Erwin Wieskus  
Dipl.-Kfm., Steuerberater LB

Eine Haftung für den Inhalt kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Insbesondere wird eine Beratung im Einzelfall nicht ersetzt.