

An unsere Mitglieder

Ihr Zeichen:
Unser Zeichen:

Sachbearbeiter:
Telefon: 05221 5974-10
Telefax: 05221 5974-24
E-Mail: info@buchstelle-herford.de

25.10.2017

Mandantenrundschriften 04-2017

Sehr geehrte Damen und Herren,

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

[Hoferbfolge nach Höferecht](#)

Immer wieder stellt sich gerade in Erbfällen die Frage, ob ein Hof im Sinne der Höfeordnung Gegenstand des Nachlassvermögens ist. So auch in einem vor dem Oberlandesgericht Celle (Az.: 7 W 38/16 (L)) zu klärenden Fall.

Hier stritten drei Geschwister um das Hoffolgezeugnis und den Erbschein in Bezug auf den Nachlass des Erblassers. Nach der angefochtenen Entscheidung des Landwirtschaftsgerichts sollten der Hof und das hoffreie Vermögen allein an einen der drei als Hoferben fallen.

Gegen diese Entscheidung wandte sich der Bruder, der die Wertungen des Landwirtschaftsgerichts sowohl zur Frage der Hofeseigenschaft und der Hofstelle einschließlich des Erblasserwillens zur Hoferhaltung und einer etwaigen Möglichkeit zum Wiederanspannen als auch die letztwillige Verfügung angriff. Dabei stützte er sich auf die Stellungnahme der Landwirtschaftskammer Niedersachsen, wonach sich der Hofplatz und das Hofumfeld zum damaligen Zeitpunkt in einem verwahrlosten Zustand befunden haben sollen. Entgegen der Bewertung des Landwirtschaftsgerichts habe der Erblasser vorgehabt, den Hof aufzugeben, und nicht die Hofbewirtschaftung ausschließlich aufgrund seiner Gesundheit eingestellt. Außerdem sei der Hoferbprätendent – einer von den drei Geschwistern – im Zeitpunkt des Erbfalls nicht in der Lage gewe-

sen, den Hof ohne längere Umstellungszeit ordnungsgemäß zu bewirtschaften. Er könne den Hof nicht selbst bewirtschaften, sondern dies allenfalls über Dritte tun. Er habe nicht einmal vorgetragen, dass er überhaupt eine landwirtschaftliche Betriebsaufnahme plane.

Dem widersprach das Oberlandesgericht Celle. Zwar hatte der Erblasser den Hof nicht mehr selbst bewirtschaften oder die Bewirtschaftung im Einzelnen überwachen können, auch aufgrund seiner voranschreitenden Parkinsonerkrankung, wegen der er letztlich unter Betreuung gestellt wurde. Die Bewirtschaftung des Hofes war aber fortlaufend durch Pächter und Lohnunternehmer geschehen. Ein Wille des Erblassers zur Löschung des Hofvermerkes oder zur endgültigen Betriebsaufgabe (vgl. § 1 Abs. 4 HöfeO) war nicht festzustellen. Positiv nicht zu erkennen war ein Wille des Erblassers, der zum Ausdruck bringt, dass dieser seine Besitzungen nicht als Hof führen wollte.

Der Hofzustand ließ auch eine Wiederanspannung zu. Es gab mit dem Hofpräsidenten auch einen geeigneten Hofnachfolger. Er erfüllte alle Voraussetzungen dafür, insbesondere war er wirtschaftsfähig.

Fazit: Die Beantwortung der Frage der Hofeigenschaft bedarf einer umfassenden Gesamtwürdigung und Bewertung aller in Betracht kommender Tatsachen, insbesondere, ob aus betriebswirtschaftlicher Sicht unter Berücksichtigung des erforderlichen Kapitaleinsatzes die Wiederinbetriebnahme des Hofes aus den Erträgen des Hofes bezahlt werden kann, ohne dessen Existenz in Frage zu stellen. Maßgebliche Bedeutung kommt darüber hinaus auch dem geäußerten, ggf. an Kriterien festzumachenden Willen des Hofeigentümers – hier des Erblassers – zu, da die endgültige Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebes naturgemäß von seinem Willen getragen sein muss. Die Begünstigung, die die HöfeO für den Hoferben im Vergleich zu den allgemeinen Regeln des Erbrechts vorsieht, ist nur zu rechtfertigen, wenn der Zweck der HöfeO, der in der Erhaltung leistungsfähiger landwirtschaftlicher Betriebe liegt, erreicht werden kann und dazu der Hoferbe die subjektiven Voraussetzungen für eine eigene, selbstständige und verantwortliche Fortführung des landwirtschaftlichen Betriebes mit der erforderlichen Sicherheit erfüllt.

Betriebsvermögenseigenschaft eines aussetzenden Forstbetriebs

Der BFH (Urteil v. 9.3.2017 - VI R 86/14) bestätigt das Vorliegen eines Forstbetriebs trotz Nichtbewirtschaftung eines aus drei nicht zusammenhängenden Grundstücken bestehenden Privatwaldes mit einer Größe von insgesamt ca. 7,5 ha.

Im Streitfall war der Kläger pensionierter Sparkassenleiter. Im Jahr 1994 erwarb er ein 4,92 ha großes Waldgrundstück in der Gemarkung A, im April 1997 ein 1,308 ha großes Waldgrundstück in der Gemarkung D und im November 2004 ein weiteres 1,2403 ha großes, nicht angrenzendes Waldgrundstück, ebenfalls in der Gemarkung D. In 2007 verkaufte er die drei Grundstücke an einen Erwerber. Eine Nutzung durch Holzverkäufe oder Holzverwertung durch

den Kläger fand nicht statt. Auch von ihm vorgenommene Bewirtschaftungsmaßnahmen konnten nicht festgestellt werden. Gegenüber dem Finanzamt (FA) wurden keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt. Das FA veranlagte zunächst erklärungsgemäß. Nach Überprüfung des Sachverhalts durch eine betriebsnahe Veranlagung gelangte das FA zu der Ansicht, bei den drei Waldgrundstücken des Klägers mit insgesamt 7,46 ha habe es sich um einen forstwirtschaftlichen Betrieb gehandelt, der im Dezember 2007 mit Gewinn veräußert worden sei. Dieser sei mit Zahlung des Kaufpreises im Jahr 2008 zugeflossen. Das FA erließ einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2008. Der dagegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Im Klageverfahren folgte das FG der Auffassung des Klägers, dass das FA zu Unrecht von einem Forstbetrieb ausgegangen sei.

Der BFH wies zwar die Revision des FA als unbegründet zurück. Allerdings nur weil der Veräußerungsgewinn nicht im Streitjahr 2008 sondern bereits 2007 zu versteuern gewesen sei. Ansonsten geht der BFH vom Vorliegen eines Forstbetriebes aus.

Ein forstwirtschaftlicher Betrieb erfordert eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird. Bei einem Forstbetrieb, insbesondere einem sog. aussetzenden Betrieb, ist die Totalgewinnprognose objektbezogen, d.h. generationenübergreifend über den Zeitraum der durchschnittlichen oder bei Erwerb bereits hergestellter Baumbestände verbleibenden Umtriebszeit des darin vorherrschenden Baumbestands zu ermitteln. Der BFH bestätigt damit seine ständige Rechtsprechung. Zum Streitfall stellt er fest, dass ein Steuerpflichtiger, der durch den Erwerb eines Waldgrundstücks von knapp 5 ha einen Forstbetrieb begründet und diesen durch Hinzuerwerbe auf ca. 7,5 ha erweitert, sich regelmäßig auch dann nicht auf Liebhaberei berufen kann, wenn er ansonsten keine Land- und Forstwirtschaft betreibt, er in der Zeit zwischen Erwerb und Veräußerung weder Bewirtschaftungsmaßnahmen durchgeführt noch Holzeinschläge vornimmt und die auf die verbleibende Umtriebszeit verteilten jährlichen Gewinne 500 € nicht übersteigen.

Unschädlich ist, dass der Kläger selbst keine Bewirtschaftungsmaßnahmen durchgeführt hat. Denn auch derjenige, der eine größere Forstfläche mit einem mit Nutzhölzern aufgeforsteten und schon herangewachsenen, aber noch nicht schlagreifen Waldbestand erwirbt, den Baumbestand dann ohne Arbeitsaufwand sich selbst überlässt, ohne Bestandspflege zu treiben, und nach einigen Jahren das Forstgrundstück veräußert, wird allein dadurch zum Forstwirt, dass er einen Wald erworben hat, der seiner Beschaffenheit nach einen aussetzenden forstwirtschaftlichen Betrieb darstellt und dessen Wertsteigerung durch den natürlichen Aufwuchs ihm als zunächst nicht realisierter Gewinn zufällt. Bei dieser Betrachtung spielt auch die Entfernung des Grundstücks vom Wohnort des Steuerpflichtigen keine entscheidende Rolle.

In seinen Gründen geht der BFH vom Bestehen eines Forstbetriebes aus. Ob mehrere räumlich voneinander getrennte Wälder einen einheitlichen forstwirtschaftlichen Betrieb bilden, ist aufgrund einer Gesamtbetrachtung der betrieblichen Verhältnisse zu entscheiden. Nach der Verkehrsanschauung und auch im Hinblick auf organisatorische Erschwernisse ist insbesondere

die räumliche Entfernung ein Umstand, der in die Gesamtwürdigung einzubeziehen ist. Ihm kommt umso weniger Gewicht zu, je intensiver der Leistungsaustausch zwischen den Betriebs- teilen und deren organisatorische und sachliche Verzahnung sind. Umgekehrt steigen mit zunehmender Entfernung die Anforderungen an die Intensität der Verknüpfung der Betriebsteile. Deshalb ist auch die Entfernung zu und zwischen den Grundstücken zu berücksichtigen. Eine feste Grenze für die höchstzulässige Entfernung gibt es indes nicht. Im Einzelfall ist es daher durchaus denkbar, dass auch größere Entfernungen das Gesamtbild eines einheitlichen Betriebs nicht hindern. Entsprechend hat der IV. Senat des BFH eine Höchstgrenze von 40 km unter Rückgriff auf die Regelung in § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Bewertungsgesetzes abgelehnt. Allerdings hat der IV. Senat auch betont, dass ein landwirtschaftliches Grundstück, das mehr als 100 km von der Hofstelle des Betriebs entfernt liegt, diesem Betrieb grundsätzlich nicht als Betriebsvermögen zugeordnet werden kann. Dem schließt sich der erkennende VI. Senat an. Die Entfernung zwischen den beiden Forstarealen in A und D von 55 km steht der Annahme eines einheitlichen Forstbetriebs deshalb im Streitfall nicht entgegen. Da sich beide Areale ausweislich der Ausführungen des Forstsachverständigen in ihrer Beschaffenheit zudem weitgehend entsprachen (mäßig stark bis stark geneigte Steillagen, die überwiegend mit Buchenaltholz und wechselndem Fichten- und Kiefernanteil bestockt sind und auf denen in der jüngeren Vergangenheit keine gezielten forstwirtschaftlichen Maßnahmen stattgefunden haben), war eine einheitliche Bewirtschaftung der Areale ohne weiteres möglich.

Zu Unrecht habe das FG darüber hinaus die Gewinnerzielungsabsicht des Klägers verneint. Diese folge schon daraus, dass der Kläger aus der Veräußerung der Forstgrundstücke einen beachtlichen Gewinn erzielt hat. Über einen Zeitraum von nur 13 Jahren, gemessen vom Zeitpunkt des Erwerbs der ersten Forstfläche, hat er rund das Doppelte seiner ursprünglichen Anschaffungskosten erwirtschaftet. Anhaltspunkte dafür, dass der Verkaufserlös nicht unter marktgerechten Bedingungen festgelegt wurde, sind nicht ersichtlich. Schon aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass der forstwirtschaftliche Betrieb des Klägers objektiv geeignet war, einen Gewinn zu erzielen.

Hinweis: Nachdem das FG noch die Auffassung des Klägers bestätigte und vom Nichtbestehen forstwirtschaftlicher Einkünfte ausging, macht der BFH deutlich, dass an das Bestehen forstwirtschaftlicher Einkünfte geringe Voraussetzungen geknüpft sind.

Nutzungsänderung eines Grundstücks des landwirtschaftlichen Betriebsvermögens und Entnahme

Das FG München (Urteil v. 14.03.2017 - 12 K 1967/14 hat sich zu den Auswirkungen der Nutzungsänderung eines Grundstücks eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs sowie zu der Entnahme eines solchen Grundstücks, geäußert.

Dem Streitfall lag folgender Sachverhalt zugrunde. Der Steuerpflichtige erzielte bis zur Vereinbarung der Gütergemeinschaft Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Er schloss im Oktober 2004 einen Ehe- und Erbvertrag mit seiner Ehefrau ab, indem der Güterstand der Gütergemeinschaft vereinbart wurde. Im Rahmen dessen wurde kein Vorbehaltsgut bestimmt. Der Betrieb wurde zum Gesamtgut, den die Eheleute gemeinschaftlich verwalteten. Im Dezember 2004 haben die Eheleute den Hof auf ihren Sohn unter Rückbehalt einer Teilfläche von 1, 4 ha mit darauf befindlichen Anwesen übertragen. Aus diesen Flächen hatten sie bereits im Oktober 2004 zwei noch zu vermessende Teilflächen von je 1.100 qm an ihre beiden Töchter übertragen. In dem in der Einkommensteuererklärung 2004 erklärten Gewinn berücksichtigte der Steuerpflichtige einen steuerpflichtigen Entnahmegewinn für die Teilflächen, die an die Töchter übertragen wurden. Die betriebsnahe Veranlagung für das Jahr 2004 kam zu dem Ergebnis, dass der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft zu erhöhen sei. Nach Auffassung des Finanzamtes sei durch die Entnahme der Teilflächen ein laufender Gewinn in Höhe von 431.250 € entstanden.

Der Einspruch des Steuerpflichtigen gegen den Feststellungsbescheid 2004 wurde damit begründet, dass die Ermittlung der Teilflächen durch das FA, die auf die Tochter übertragen wurden, unzutreffend sei. Eine Teilfläche sei bereits seit 1958 Privatvermögen, da diese seit damals an die Gemeinde als Sportplatz und Kinderspielplatz verpachtet wurde, was in der Vergangenheit zu einer Zwangsentnahme geführt habe. Da im Zeitpunkt der Verpachtung der Gewinn des Steuerpflichtigen gemäß Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt wurde, sei die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen damals nicht zulässig gewesen. Da das Grundstück danach nicht mehr in das Betriebsvermögen eingelegt wurde, stelle das Grundstück seit der Verpachtung Privatvermögen dar.

Das FG entschied jedoch, dass die Klage unbegründet ist. Die Ehefrau des Steuerpflichtigen ist ab 2004 bis zur Übertragung des landwirtschaftlichen Betriebs auf den Sohn unentgeltlich in das Einzelunternehmen ihres Ehemanns aufgenommen worden. Durch die unentgeltliche Aufnahme wurde das Grundstück soweit es zuvor zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört hat, ebenfalls zu Betriebsvermögen der Ehegatten-Mitunternehmerschaft.

Zwischen den Parteien ist unstreitig, dass das Grundstück durch die Verpachtung seit 1958 kein Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens mehr darstellt. Jedoch stellt das Grundstück nach Auffassung des FG kein Wirtschaftsgut des Privatvermögens dar. Sofern ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück durch Nutzungsänderung seine Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen verliert, ohne jedoch durch die Nutzungsänderung notwendiges Privatvermögen zu werden, bleibt das Grundstück ohne ausdrückliche Entnahmehandlung landwirtschaftliches Betriebsvermögen. Dies gilt unabhängig von der Gewinnermittlungsart. Als Entnahmehandlung ist eine bloße Nutzungsänderung landwirtschaftlich genutzter Flächen nur dann anzuerkennen, wenn das Grundstück damit Privatvermögen geworden ist. Nach Auffassung des FG ist die Verpachtung der Teilfläche an eine Gemeinde als Spielplatz hierfür nicht ausreichend.

Nach der alten BFH Rechtsprechung konnten bei einer Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung kein gewillkürtes Betriebsvermögen gebildet werden. Nach Auffassung des FG folgt daraus jedoch nicht, dass die Wirtschaftsgüter, die in dem Zeitraum bis 2003 kein Betriebsvermögen mehr darstellen, Privatvermögen geworden sind. Sie stellen vielmehr geduldetes Betriebsvermögen dar.

Hinweis: Das Urteil wurde nicht zur Revision zugelassen und ist damit rechtskräftig. Im Streitfall ging es um die Anwendung des Rechtsgrundsätze eines alten BMF-Schreibens vom 15.3.1979, wonach nach damaliger Ansicht nicht buchführende Land- und Forstwirte kein gewillkürtes Betriebsvermögen haben konnten. Diese Rechtsauffassung wurde in der Folge vom BFH als rechtswidrig erkannt. Trotzdem konnten betroffene Steuerpflichtige über das sogenannte Klarstellungsverfahren, für das ein entsprechender Antrag bis zum 31.12.1998 zu stellen war, erreichen, dass entsprechende Flächen unter Beachtung der früheren (rechtswidrigen) Verwaltungsmeinung dem Privatvermögen zugeordnet wurden. Interessanterweise ist dieses Klarstellungsverfahren im Streitfall nur über die Teilfläche erfolgt, die der Gemeinde als Sportplatz überlassen wurde. Die Teilfläche aus der die Entnahme zu beurteilen war, war dem Sachverhaltsvortrag entsprechend an die Gemeinde als Spielplatz überlassen. Aber hierüber war keine Klarstellungserklärung abgegeben worden, sonst hätte sich das FA auch noch mit der Wirkung der Klarstellungserklärung befassen müssen.

Leistungen des Nutzungsberechtigten als Betriebsausgaben beim Wirtschaftsüberlassungsvertrag

Auf einem nach 2007 abgeschlossenen Wirtschaftsüberlassungsvertrag beruhende Leistungen des Nutzungsberechtigten an den Überlassenden können nach zwei aktuellen Urteilen des BFH (Urteile v. 12.07.2017, VI R 59/15; VI R 60/15) als Betriebsausgaben abziehbar sein.

In den Streitfällen erzielte der Kläger aus der Bewirtschaftung des im Eigentum seiner Eltern stehenden Hofes, auf dem er zusammen mit seinen Eltern auch wohnte, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Mit Nutzungsüberlassungsvertrag (NV) vom 01.07.2008 überließen die Eltern dem Kläger, der als Erbe des Hofes vorgesehen war, die Nutzung des gesamten landwirtschaftlichen Betriebs. Die Pachtflächen wurden mit Zustimmung des Verpächters an den Kläger unterverpachtet. Dem Kläger oblag die ordnungsgemäße Bewirtschaftung des Betriebs. Zudem hatte er die auf dem Betrieb ruhenden öffentlichen Abgaben und Lasten zu übernehmen. In § 8 NV war als "Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung" folgendes vereinbart: "Der Nutzungsberechtigte übernimmt für die Dauer der Nutzungsüberlassung die Heizungs-, Strom-, Wasser-, Abwasser- und Müllabfuhrkosten sowie die Unterhaltungsaufwendungen, die in der von den beiden Berechtigten auf der Hofstelle genutzten Wohnung anfallen. Außerdem werden vom Nutzungsberechtigten die Kosten der Lebenshaltung für die Überlasser übernommen. Außer den unbaren Leistungen erhalten der Überlasser und dessen Ehepartner eine monatliche Barleistung in Höhe von 200,00 EUR insgesamt."

Für die Wirtschaftsjahre 2008/2009 und 2009/2010 ermittelte der Kläger Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Bei den Sonderausgaben machte er "dauernde Lasten aus Wirtschaftsüberlassungsvertrag" in Höhe von insgesamt ca. 3.500 EUR geltend, die in Höhe von 2.400 EUR auf Barleistungen und in Höhe von 1.100 EUR auf Sachleistungen entfielen. Das Finanzamt erkannte die geltend gemachten dauernden Lasten mit Hinweis auf die gesetzliche Änderung der Abzugsfähigkeit von Versorgungsleistungen bei Vereinbarungen eines Wirtschaftsüberlassungsvertrages ab 2008 nicht an.

Das Finanzgericht wies die dagegen gerichtete Klage ab, in der der Kläger anstelle des Sonderausgabenabzugs nunmehr den Betriebsausgabenauszug der Aufwendungen geltend machte. Zur Begründung führte es aus, dass die vertraglichen Vereinbarungen einem Fremdvergleich nicht standhielten. Dagegen legte der Kläger Revision ein.

Der BFH gab dem Kläger Recht und entschied, dass die vom Kläger aufgrund des Nutzungsüberlassungsvertrags getragenen Aufwendungen größtenteils als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können. Zunächst stellt der BFH fest, dass aufgrund der geänderten Rechtslage ab 2008 ein Sonderausgabenabzug der geltend gemachten Altenteilsleistungen bei einem Wirtschaftsüberlassungsvertrag nicht mehr möglich ist. Er verwies zugleich auf bereits bestehende Zweifel an der bisherigen steuerlichen Behandlung.

Für nach dem 31.12.2007 abgeschlossene Wirtschaftsüberlassungsverträge ist nach Ansicht der BFH nunmehr Folgendes zu beachten: Der Wirtschaftsüberlassungsvertrag führt dazu, dass zwei land- und forstwirtschaftliche (luf) Betriebe entstehen, nämlich der (fortbestehende) Eigentumsbetrieb des Nutzungsverpflichteten und der wirtschaftende Betrieb des Nutzungsberechtigten. Der Wirtschaftsüberlassungsvertrag wurde in Bezug auf die Nutzungsüberlassung seit jeher der Betriebsverpachtung gleichgestellt. Es sei daher gerechtfertigt, die Regeln der Betriebsverpachtung im Grundsatz auch in Bezug auf die weiteren in einem Wirtschaftsüberlassungsvertrag vereinbarten Leistungen zur Geltung zu bringen. Der Nutzungsberechtigte und der Nutzungsverpflichtete beziehen bei Abschluss eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags als Inhaber luf Betriebe Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Folglich kann auch der Leistungsaustausch zwischen beiden Betrieben, nämlich einerseits die Nutzung des überlassenen Vermögens und andererseits die dafür zu erbringende Gegenleistung als betriebsbezogen und nach allgemeinen Grundsätzen als betrieblich veranlasst angesehen werden. Denn der Nutzungsberechtigte erbringt die Leistungen an den Nutzungsverpflichteten in der Regel für die Überlassung des landwirtschaftlichen Betriebs, um damit Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erzielen. Es sei daher konsequent, solche Leistungen beim Nutzungsberechtigten als Betriebsausgaben und beim Überlassenden als Betriebseinnahmen (Betriebsvermögensmehrungen) zu erfassen.

Das FG habe dem NV allerdings zu Unrecht unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs insgesamt die steuerliche Anerkennung versagt. Es habe bei der ihm obliegenden Gesamtwürdigung des Vertrags nicht alle für den Fremdvergleich maßgeblichen Indizien entsprechend

ihrer Gewichtung in seine Würdigung einbezogen. So stellte der BFH fest, dass das Nutzungsverhältnis eindeutig betrieblich und nicht privat veranlasst ist, so dass die Gegenleistungen, die für diese Überlassung erbracht werden grundsätzlich als Betriebsausgabe berücksichtigt werden können. Vertraglich können dabei als Gegenleistung sowohl Geld- als auch Sach- und Dienstleistungen vereinbart sein. Insoweit hält der BFH die im Überlassungsvertrag klar und eindeutig vereinbarte Geldleistung von monatlich 200 €, sowie die für die Wohnungsnutzung anfallenden Sachleistungen (altenteilsähnliche Leistungen) als Betriebsausgaben abzugsfähig. Da Wirtschaftsüberlassungsverträge üblicherweise zwischen nahen Angehörigen abgeschlossen würden, sah bereits der X. Senat des BFH (Urteil v. 25.06.2014 X R 16/13, BStBl. 2014 II, S. 889) die typischen altenteilsähnlichen Leistungen im Rahmen des Fremdvergleichs nicht als steuerschädlich an.

Nach § 8 Abs. 1 Satz 2 NV ist der Kläger allerdings zusätzlich verpflichtet, "die Kosten der Lebenshaltung für die Überlasser" zu übernehmen. Diese Verpflichtung überschreitet den Umfang der typischen Altenteilsleistungen erheblich. Die vom Kläger geschuldeten "Kosten der Lebenshaltung für die Überlasser" gehen über die Gewährung freier Kost weit hinaus. Sie umfassen dem Wortlaut nach die gesamten Lebenshaltungskosten der Eltern des Klägers. Die vom Kläger hiernach geschuldeten Leistungen sind dem Grunde und der Höhe nach völlig unbestimmt. Die Vereinbarung in § 8 Abs. 1 Satz 2 NV ist daher nach Fremdvergleichsgrundsätzen unüblich sowie nicht hinreichend klar und eindeutig. Sie hält auch in einer Gesamtschau mit den übrigen Vereinbarungen des NV einem Fremdvergleich nicht stand. Der Kläger kann folglich die auf der Grundlage von § 8 Abs. 1 Satz 2 NV an seine Eltern geleisteten Lebenshaltungskosten, auch soweit sie nur die Beköstigung betreffen, nicht als Betriebsausgaben abziehen.

Dies führt --entgegen der Ansicht der Vorinstanz-- jedoch nicht dazu, dem NV insgesamt die steuerliche Anerkennung zu versagen. Das ist hier nach Ansicht des BFH indes nicht der Fall. Die Übernahme der Lebenshaltungskosten kann aus dem Vertragsverhältnis des Klägers zu seinen Eltern über die Nutzungsüberlassung des luf Betriebs abgespalten und der familiären Nähebeziehung zugeordnet werden, ohne dass sich daraus Konsequenzen für die ertragsteuerliche Anerkennung des NV im Übrigen ergeben.

Hinweis: Bei der ertragsteuerlichen Anerkennungen eines Wirtschaftsüberlassungsvertrages stellt der BFH danach entscheidend auf eine Abgrenzung von Betriebsausgaben einerseits und privaten Zuwendungen bzw. Unterhaltsleistungen andererseits ab.

[Keine Berücksichtigung eines zu spät geltend gemachten niedrigeren Verkaufspreises für Erbschaftsteuerzwecke](#)

Bestandskräftige Wertfeststellungsbescheide der Grundbesitzwerte für Erbschaftsteuerzwecke können nach Feststellung des BFH (Urteil v. 17.05.2017 - II R 60/15) nicht mehr mit steuerlicher Wirkung reduziert werden, wenn eine später erzielter niedrigerer Verkaufspreises des Grundstücks zu spät geltend gemacht wird.

Im Streitfall erhielten zwei Schwestern im Wege einer Schenkung als Miteigentümer jeweils zur Hälfte eine Eigentumswohnung. Das Finanzamt stellte mit Bescheid aus Juni 2011 den Grundbesitzwert für Zwecke der Schenkungssteuer auf ca. 60.000 € fest und rechnete den Wert den Schwestern jeweils zur Hälfte zu. Im September 2011 veräußerten die Schwestern die ihnen zugewendete Eigentumswohnung und eine der Schwestern die ihr allein gehörende, im selben Objekt befindliche gleich große Eigentumswohnung zum Gesamtpreis von 100.000 €. Daraufhin beantragten sie, für die zugewendete Eigentumswohnung im Hinblick auf den zeitnah erfolgten Verkauf einen Grundbesitzwert von 50.000 € anstelle der 60.000 € festzustellen und den bestandskräftigen Feststellungsbescheid dahingehend zu ändern. FA und FG lehnten die Änderung ab.

Auch die dagegen eingelegte Revision blieb erfolglos. Der BFH folgte der Rechtsauffassung von FA und FG und bestätigte, dass der ursprüngliche Feststellungsbescheid weder aufgrund einer neuen Tatsache noch aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses zu ändern ist. Dabei geht er einerseits davon aus, dass ein Beweismittel i.S. von § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nachträglich bekannt geworden ist, wenn es beim Erlass des zu ändernden Bescheids zwar bereits existierte, aber dem Finanzamt nicht bekannt war. Dagegen scheidet eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO bei einem nachträglich entstandenen Beweismittel aus. Der zeitnahe Verkauf einer zugewendeten Wohnung ist ein Beweismittel i.S. von § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, das generell geeignet ist, Rückschlüsse auf den Wert dieser Wohnung zuzulassen. Die Änderung eines bestandskräftigen Feststellungsbescheids nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO kommt jedoch nur dann in Betracht, wenn der Verkauf der Wohnung schon vor der abschließenden Entscheidung des Finanzamts über die Feststellung stattgefunden hat. In diesem Fall kann der beim Verkauf erzielte Kaufpreis ein nachträglich bekannt gewordenes Beweismittel i.S. von § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sein. Wird der Kaufvertrag dagegen erst nach der abschließenden Entscheidung über die Feststellung abgeschlossen, liegt ein nachträglich entstandenes Beweismittel vor, das nicht zu einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO führt. Der Wert der Eigentumswohnung ist nach Auffassung des BFH auch keine nachträglich bekannt gewordene Tatsache. Wird eine Wohnung nach der Wertfeststellung verkauft und ist der erzielte Verkaufspreis niedriger als der festgestellte Wert, wird der Wert der Wohnung aus dem später abgeschlossenen Kaufvertrag abgeleitet. Schlussfolgerungen aller Art sind jedoch keine Tatsachen i.S. von § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO. Als neue Tatsachen können deshalb auch nicht die wertbegründenden Eigenschaften der Wohnung angesehen werden.

Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu ändern, wenn ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Ob einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, also bereits eingetretene steuerliche Rechtsfolgen mit Wirkung für die Vergangenheit sich ändern oder vollständig entfallen, ist den Normen des materiellen Steuerrechts zu entnehmen. Beweismittel, die ausschließlich dazu dienen, eine steuerrechtlich relevante Tatsache zu belegen, und die als solche keinen Eingang in eine materielle Steuerrechtsnorm gefunden haben, sind selbst dann

kein rückwirkendes Ereignis, wenn sie erst nach Bestandskraft eines Bescheids beschafft werden können. Der im Streitfall erst nach Eintritt der Bestandskraft der Feststellungsbescheide erfolgte Verkauf der Eigentumswohnung ist kein rückwirkendes Ereignis. Der Verkauf und der erzielte Verkaufspreis sind keine materiell-rechtliche Voraussetzung für den Ansatz eines niedrigeren Grundbesitzwerts. § 198 Satz 1 BewG sieht für Grundvermögen zwar den Nachweis eines gemeinen Werts vor, der niedriger ist als der nach den §§ 179, 182 bis 196 BewG ermittelte Wert. Für den Nachweis ist aber --anders als z.B. beim Zuwendungsnachweis für Spenden nach § 50 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung-- kein bestimmtes Beweismittel gesetzlich vorgeschrieben. Der Steuerpflichtige kann den Nachweis durch verschiedene Beweismittel führen. Ist die Art des Nachweises nicht als materiell-rechtliche Tatbestandsvoraussetzung gesetzlich festgelegt, sind vom Steuerpflichtigen vorgelegte Unterlagen bloße Beweismittel.

Hinweis: Damit lehnt der BFH die gegenteilige Rechtsauffassung des FG Berlin-Brandenburg (Urteil v. 24.03.2010 – 3 K 3285/06, rkr.) ab. Auch die OFD Karlsruhe hatte mit Verfügung v. 05.09.2013 (S 3000/23/S 4606/2) die positive Auffassung vertreten.

Mit freundlichen Grüßen

Landwirtschaftliche Buchstelle e. V. Herford

Erwin Wieskus
Dipl.-Kfm., Steuerberater LB