

LB e. V. Herford, Ravensberger Str. 6, 32051 Herford

An unsere
Mitglieder

Ihr Zeichen:
Unser Zeichen:

Sachbearbeiter: Herr Wieskus
Telefon: 05221 5974-21
Telefax: 05221 5974-24
E-Mail: info@buchstelle-herford.de

Im Oktober 2021

Mandantenrundschriften

04/2021

Sehr geehrte Damen und Herren,

zunächst in eigener Sache:

Wie bereits in unserem letzten Rundschreiben angekündigt, werden wir bald umziehen! Hier noch einmal die kurze Beschreibung: Die Buchstelle wird ihr neues Quartier beziehen in der

Lilienthalstr. 1a, 32052 Herford

Die neuen Kanzleiräume liegen sehr verkehrsgünstig an der Ringstraße (B239) stadtauswärts Richtung Bad Salzuflen (wo die Ahmser Straße die Ringstraße überquert, Abfahrt Lockhauser Straße) zwischen den Gebäuden der Firma Adler und Firma Blum. Von hier aus sind es nur wenige hundert Meter bis zur A 2 - Autobahnabfahrt Herford-Bad Salzuflen. Parkplätze sind ausreichend vorhanden!

Unsere Verbindungsdaten (Telefon, Fax, E-Mail-Adresse) bleiben unverändert!

Der Umzug ist nunmehr geplant für die 45. KW 2021, somit die Woche ab dem 08.11.2021.

Wir freuen uns schon jetzt, Sie ab der 46. KW (ab dem 15.11.2021) in unseren neuen Räumlichkeiten begrüßen zu können!

Und nun, wie gewohnt, aktuelle Informationen aus Steuer- und Wirtschaftsrecht für die grüne Branche:

Grundstücksentnahme bei Bestellung von Erbbaurechten

Die Bestellung von Erbbaurechten an land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken und die anschließende Bebauung durch die Berechtigten führt zur (Zwangs-)Entnahme der Grundstücke, falls die endgültige Nutzungsänderung mehr als 10 % der Gesamtfläche des Betriebs betrifft.

Im Streitfall waren die Kläger die Erben nach ihrer verstorbenen Mutter (M). M veräußerte 2012 mehrere landwirtschaftliche Grundstücke. Diese Grundstücke hatte sie im Jahr 2009 von ihrem Ehemann (EM), der als Rechtsanwalt tätig war, geerbt. Zuvor standen die Grundstücke im Eigentum des Vaters (V) von EM, der einen landwirtschaftlichen Betrieb führte und 1981 verstarb. V hatte einen land- und forstwirtschaftlichen (luf) Betrieb geführt, den er bis zum ersten Weltkrieg selbst bewirtschaftet hatte. Infolge einer Kriegsverletzung stellte V die Bewirtschaftung ein und verpachtete die landwirtschaftlich genutzten Flächen, nicht jedoch die forstwirtschaftlichen Flächen, an verschiedene Landwirte. Laut Einheitswertfeststellung auf den 01.01.1964 umfasste der Betrieb 77.476 qm landwirtschaftlich genutzte Flächen einschließlich Hof- und Gebäudeflächen sowie 13.000 qm forstwirtschaftliche Flächen. Beerbt wurde V von seinem Sohn EM und seinen Enkeln. 1984 setzte sich die Erbengemeinschaft dahingehend auseinander, dass EM den landwirtschaftlichen Grundbesitz erhielt und den Enkeln Erbbaurechtsgrundstücke übertragen wurden. Dies Erbbaugrundstücke gehörten ursprünglich zum landwirtschaftlichen Betrieb. An diesen Grundstücken wurden bereits in den 1970er Jahren Erbbaurechte bestellt. Die Grundstücke, an denen V Erbbaurechte bestellt hatte, wiesen eine Größe von insgesamt 9.739 qm auf. Weitere neu parzellierte Flurstücke veräußerte V als Baugrundstücke an Dritte bzw. als für die Erschließung des Baugebiets vorgesehene Flächen an die Stadt X.

Nach der Veräußerung der landwirtschaftlichen Grundstücke durch M erließ das Finanzamt (FA) einen Bescheid über die gesonderte Gewinnfeststellung für 2012. Darin stellte das FA einen Veräußerungsgewinn i.S.v. § 14 EStG fest. Der dagegen eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg und das Finanzgericht (FG) wies die im Anschluss erhobene Klage ab.

Die Revision der Kläger hat der BFH als unbegründet zurückgewiesen. Das FG habe zu Recht entschieden, dass M bei der Veräußerung der streitbefangenen Grundstücke Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt habe. Die Grundstücke gehörten nach den den BFH bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG ursprünglich zum Betriebsvermögen des von V bis zum Ende des ersten Weltkriegs selbst bewirtschafteten luf Eigentumsbetriebs. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. V hat diesen Betrieb zu seinen Lebzeiten nicht ausdrücklich aufgegeben. V hatte weder eine Betriebsaufgabeerklärung abgegeben noch sind andere Umstände, Handlungen oder Äußerungen ersichtlich, aus denen erkennbar auf eine Betriebsaufgabe geschlossen werden konnte. Die mit der Gesetzeslage nicht in Einklang stehenden, norminterpretierenden Erlasse der Finanzverwaltung, die unter bestimmten Voraussetzungen eine Betriebsaufgabe in der Vergangenheit unterstellen, vermögen laut BFH an diesem Ergebnis nichts zu ändern; sie sind insbesondere nicht geeignet, einen Vertrauenstatbestand zu begründen. Soweit die Finanzverwaltung aus Gründen des Vertrauensschutzes in den Fällen, in denen die parzellenweise Verpachtung vor der Veröffentlichung der BFH-Urteile vom 15.10.1987 im Bundessteuerblatt (am 15.04.1988) erfolgte, unter bestimmten Voraussetzungen vom Vorliegen einer Betriebsaufgabe ausgeht bzw. ausgegangen ist, handelt es sich um eine Billigkeitsmaßnahme. Ob der Streitfall unter den Anwendungsbereich dieser Verfügung fällt, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Festsetzungsverfahrens, sondern ist --wie das FG zutreffend entschieden hat-- in einem gesonderten Billigkeitsverfahren nach Maßgabe der §§ 163, 227 der Abgabenordnung zu klären.

Der Betrieb wurde auch durch die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft nach V in 1984 nicht (zwangsweise) aufgegeben. Im Streitfall wurde der landwirtschaftliche Betrieb im Zuge der Erbauseinandersetzung nicht zerschlagen, sondern im Ganzen auf EM übertragen. Die Grundstücke, die die Enkel bei der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft nach V erhielten, gehörten zu diesem Zeitpunkt bereits nicht mehr zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen, da V sie – mit der Bestellung der Erbbaurechte – schon in den 1970er Jahren aus seinem Betrieb (zwangs)entnommen hatte. Zwar verlieren ursprünglich landwirtschaftlich genutzte Grundstücke nach ständiger Rechtsprechung ihre Eigenschaft als landwirtschaftliches Betriebsvermögen

durch eine bloße Nutzungsänderung ohne Entnahmeerklärung nur, wenn eine eindeutige Entnahmehandlung vorliegt. Bis dahin verbleiben sie im (geduldeten) Betriebsvermögen, sofern die Nutzungsänderung nicht einen Umfang annimmt, durch den sich der Charakter des landwirtschaftlichen Betriebs derart verändert, dass die Vermögensverwaltung die landwirtschaftliche Betätigung verdrängt. Als unschädlich hat der BFH hiernach insbesondere die Bestellung einer Vielzahl von Erbbaurechten und die anschließende Bebauung durch die Erbbauberechtigten mit privaten Wohnhäusern angesehen, wenn die endgültige Nutzungsänderung einen Umfang von nicht mehr als 10 % der landwirtschaftlichen Flächen betraf, auch wenn die Erträge aus der Vermögensverwaltung die auf Einkünfte überwogen. Im Streitfall hatte die Nutzungsänderung durch die Bestellung der Erbbaurechte und die Bebauung der Grundstücke durch die Erbbauberechtigten einen Umfang erreicht, der zu einer Verselbstständigung der Vermögensverwaltung führte und damit zu einer Entnahme der dazu dienenden Flächen zwang. Denn V hat an 10,76 % seiner ursprünglich auf genutzten Betriebsflächen Erbbaurechte bestellt. Damit war bei den Erbbaugrundstücken eine endgültige Nutzungsänderung in einem Umfang eingetreten, der die Geringfügigkeitsgrenze von 10 % überstieg und der Eigenschaft der Erbbaugrundstücke als (geduldetes) Betriebsvermögen entgegenstand.

Der Umstand, dass die Unschädlichkeitsgrenze von 10 % im Streitfall nur geringfügig überschritten ist, führt nach Ansicht des BFH zu keinem anderen Ergebnis. Aus Gründen der Rechtsklarheit und aus Vereinfachungsgründen ist vielmehr eine strikte Beachtung der Geringfügigkeitsgrenze geboten. Anderenfalls würden nur weitere Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Beantwortung der Frage entstehen, unter welchen Voraussetzungen die Überschreitung der Grenze lediglich geringfügig sei. Ist die Geringfügigkeitsgrenze überschritten, kommt es nach Auffassung des erkennenden Senats aus den vorgenannten Gründen für das Vorliegen einer Entnahmehandlung regelmäßig auch nicht auf einen Vergleich der Erträge aus der Vermögensverwaltung und der Land- und Forstwirtschaft oder auf die Anwendung anderer Abgrenzungskriterien (z. B. das Verhältnis des Werts der Flächen) an. Den dahingehenden Rechtsgedanken des IV. Senats des BFH in seiner bisherigen Rechtsprechung, hat der nunmehr für die Besteuerung der Land- und Forstwirte zuständige VI. Senat des BFH keine tragende Bedeutung beigemessen. Da sich die bisherige Nutzung der mit den Erbbaurechten belasteten und von den Erbbauberechtigten mit Einfamilienhäusern bebauten Grundstücke hiernach auf Dauer so geändert hatte, dass die Erbbaugrundstücke ihre Beziehung zum Betrieb des V endgültig verloren hatten, bedurfte es für die Entnahme dieser Grundstücke keiner Entnahmeerklärung mehr. Nach alledem ging der ursprünglich von V geführte auf (Verpachtungs-)Betrieb mit dessen Tod im Ganzen über die Erbengemeinschaft auf EM über. Dieser setzte den Betrieb bis zu seinem Tod fort. Anschließend wurde der Betrieb durch M als seiner Gesamtrechtsnachfolgerin fortgeführt.

Hinweis: Die Entscheidung des BFH befasst sich mit zwei wesentlichen Sachverhalten bei der Besteuerung der LuF. Einmal der Zwangsentnahme von Einzelflächen bei Überschreiten der 10 %-igen Geringfügigkeitsgrenze, verbunden mit einer außerlandwirtschaftlichen Nutzung der betroffenen Flächen. Hier ist die Klarstellung des VI. Senats positiv zu bemerken, dass es nach Überschreiten der 10 %-Grenze auf keine weiteren Abgrenzungskriterien ankommt. Und zum anderen ging es mal wieder um die Frage der Betriebsaufgabe bei parzellenweiser Verpachtung in rechtsverjährter Zeit. Hier bestätigt der BFH seine Rechtsprechung, dass es ohne ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung keine Betriebsaufgabe gibt. Ob die bloß norminterpretierenden Verwaltungsanweisungen zur Betriebsaufgabe Anwendung finden können, sei jedoch im Billigkeitsverfahren zu klären.

Unterlassen vertraglich vorgesehener Erhöhung des Altenteils

Bei fehlender zeitnaher Umsetzung einer in einem Versorgungsvertrag/Übergabevertrag vereinbarten Erhöhung der Barleistungen scheidet nach einer Entscheidung des FG Niedersachsen (Urteil v. 27.06.2019 - 11 K 291/18) ein Sonderausgabenabzug aus.

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

Im Streitfall wurde der land- und forstwirtschaftliche (luf) Betrieb bis zum Jahr 2009 durch den Kläger gemeinsam mit dessen Mutter in der Rechtsform eine KG geführt. Am 07.08.2009 schlossen der Kläger und seine Mutter einen notariell beurkundeten Hofübergabe- und Altenteilsvertrag. Der Vertrag enthielt u.a. folgende Altenteilregelung: Zahlung eines monatlichen Barbetrages von 200,00 € ab dem 01.07.2009, jeweils bis zum 15. eines jeden Monats an die Übergeber; ab dem 65. Lebensjahr des Vaters (Altenteilers, geb. 7/1946) erhöht sich der monatliche Barbetrag auf 300,00 €. Der Kläger zahlte in den Streitjahren (2009 – 2012) durchgehend den Betrag von 200 € an die Eltern. Eine Erhöhung des Zahlbetrages auf dann 350 € monatlich wurde erst zum Februar 2013 vorgenommen. In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machte der Kläger zunächst keine Sonderausgaben für die Zahlungen gemäß der Altenteilsregelung geltend. Das Finanzamt (FA) veranlagte unter Vorbehalt der Nachprüfung. Im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Veranlagungszeiträume 2009-2012 hat der Kläger erstmals der Abzug der Altenteilsleistungen von monatlich 200 € geltend gemacht (belegt durch Kontoauszüge). Die Prüferin kam zu dem Ergebnis, dass es sich bei diesen Zahlungen nicht um Zahlungen für das Altenteil handele. Auch die vertraglich vereinbarte Erhöhung um 100 € sei nicht durchgeführt worden. Ein Sonderausgabenabzug sei daher nicht zu gewähren. Das FA erließ geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, in denen die monatlichen Zahlungen nicht als Sonderausgaben berücksichtigt wurden. Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein. Diesen begründete er damit, dass die Versorgungsleistungen an die Altenteiler durch die Zahlung von monatlich 200 €, ab dem 01.02.2013 350 €, erbracht worden seien. Zudem seien Telefonkosten von 200 € im Jahr und die Nebenkosten des Wohnrechts übernommen worden. Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Wogegen Klage eingereicht wurde.

Die Klage ist nach Ansicht des FG Niedersachsen unbegründet. Ein Sonderausgabenabzug für die geleisteten Zahlungen an die Eltern des Klägers kommt vorliegend nicht in Betracht. Die hier streitigen Zahlungen an die Eltern des Klägers wurden im Rahmen des Hofübergabe- und Altenteilsvertrages vereinbart. Ein Sonderausgabenabzug scheitert laut FG, wie vom FA zutreffend ausgeführt, vorliegend am fehlenden Rechtsbindungswillen der Beteiligten. Ein Vermögensübergabe- und Versorgungsvertrag kann der Besteuerung zugrunde gelegt werden, wenn die (Mindest-)Voraussetzungen, die die Qualifikation des Vertrags als Versorgungsvertrag erst ermöglichen (Umfang des übertragenen Vermögens, Art und Höhe der Versorgungsleistung sowie Art und Weise der Zahlung), klar und eindeutig vereinbart sind. Die Vereinbarungen müssen zu Beginn des Rechtsverhältnisses und bei Änderung des Verhältnisses für die Zukunft getroffen werden.

Die Parteien müssen den im Versorgungsvertrag eingegangenen Verpflichtungen auch tatsächlich nachkommen; die Leistungen müssen wie vereinbart erbracht werden. Allerdings liegt es in der Rechtsnatur des Versorgungsvertrags, dass die Vertragspartner z.B. auf geänderte Bedarfslagen angemessen reagieren. Lassen sich Abweichungen von den vertraglichen Vereinbarungen feststellen, so ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu prüfen, ob es den Parteien am erforderlichen Rechtsbindungswillen fehlt und ob sie ihren vertraglichen Verpflichtungen nicht mehr nachkommen wollen. So wie andere Verträge im Wege des Fremdvergleichs auf ihre Ernstlichkeit überprüft werden, sind Versorgungsverträge, denen beide Parteien (durch äußerliche Merkmale erkennbar) rechtliche Bindungswirkung beimessen, von solchen "Verträgen" abzugrenzen, die die Parteien selbst nicht ernst nehmen und von denen sie nur Gebrauch machen, wenn es ihnen opportun erscheint. Letzteres ist vor allem dann anzunehmen, wenn der Vollzug der Vereinbarung durch willkürliche Aussetzung und anschließende Wiederaufnahme der Zahlungen, darüber hinaus aber auch durch Schwankungen in der Höhe des Zahlbetrags, die nicht durch Änderungen der Verhältnisse gerechtfertigt sind, gekennzeichnet ist.

Der BFH hat in der Vergangenheit z.B. den Rechtsbindungswillen verneint, wenn die auf der Grundlage eines Vermögensübergabevertrages geschuldeten Versorgungsleistungen "willkürlich" ausgesetzt wurden. Dies soll z.B. der Fall sein, wenn Versorgungszahlungen über einen Zeitraum von 17 Monaten ohne entsprechende Regelung vollständig ausgesetzt werden. Dage-

gen soll die bloß verspätete Zahlung von Versorgungsleistungen für sich allein nicht zur Versagung des Sonderausgabenabzugs führen. Vielmehr ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu prüfen, ob die Parteien einen Rechtsbindungswillen hinsichtlich der Durchführung des Versorgungsvertrages besitzen. Dabei ist die vertragsgemäße Erfüllung der übernommenen Pflichten zu prüfen.

Unter Würdigung dieser Voraussetzungen ergibt sich, nach Ansicht des FG, aus der fehlenden Erhöhung der Barleistungen, dass es den Beteiligten bei der Vereinbarung der Versorgungsleistung am erforderlichen Rechtsbindungswillen fehlte. Bei der Auslegung der Vertragsklausel zum Baraltenteil bemängelt das FG, dass die Regelung im Hinblick auf die Erhöhung des Zahlbetrages von 200 € auf 300 € unklar formuliert ist. Der Kläger hatte hierzu jedoch nachvollziehbar vorgebracht, dass durch die Erhöhung der fehlende Arbeitslohn des Herrn O.M. nach dessen Eintritt in den Ruhestand ausgeglichen werden sollte. Diese Begründung ist inhaltlich nachvollziehbar, sodass die Klausel bei Würdigung der Parteiinteressen dahin auszulegen sein dürfte, dass die Erhöhung des Zahlbetrages nach dem 65. Geburtstag des Herrn O.M., d.h. ab dem ...07.2011, vorzunehmen war. Welche Auslegung des Vertrages letztlich zutreffend ist, ist im Ergebnis unerheblich, da eine Erhöhung der Zahlung tatsächlich erst zum Beginn des Jahres 2013 erfolgte. Selbst wenn man hier auf die Vollendung des 65. Lebensjahres des Herrn O.M. abstellen würde, hätte ein Betrag von 300 € jedenfalls ab dem 01.08.2011 gezahlt werden müssen. Ein erhöhter Betrag von dann 350 € wurde aber erst ab Februar 2013 und damit 18 Monate nach dem vereinbarten Datum gezahlt. Diese Abweichung vom insoweit eindeutigen Vertragswortlaut konnte der Kläger auch nicht ausreichend begründen. Denn nach dem eigenen Vortrag sollte die Erhöhung des Zahlbetrags den Wegfall der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit des Herrn O.M. jedenfalls teilweise kompensieren. Auch hat der Kläger nichts dazu vorgebracht, weshalb die Zahlungserhöhung trotz der schriftlichen Vereinbarung nicht durchgeführt wurde, d.h. ob es z.B. konkrete Absprachen zwischen den Klägern und den Altenteilern gab. Bei der nach der zitierten Rechtsprechung vorzunehmenden Gesamtbetrachtung stellt sich die Abweichung auch nicht lediglich als "Unschärfe" dar, die bei der Prüfung des Rechtsbindungswillens zu vernachlässigen wäre. In diesem Zusammenhang geht auch der Verweis des Klägers auf die weiteren finanziellen Aufwendungen, die aufgrund des Hofübergabe- und Altenteilsvertrags entstanden sind, fehl.

Zwar mag es sich bei den Aufwendungen für die Telefonkosten und die Nebenkosten des Wohnrechts um erhebliche Beträge handeln, die die Barzahlungsverpflichtung betragsmäßig teilweise sogar übersteigen. Diese wurden aber ausdrücklich als gesonderte Verpflichtungen vereinbart. Zwar müssen die "Gesamtleistungen" bei der durchzuführenden Gesamtbetrachtung durchaus einbezogen werden. Wenn die Vertragsparteien einer Versorgungsvereinbarung aber neben anderen Aufwendungen für die eine Seite ausdrücklich eine regelmäßig wiederkehrende Barzahlungspflicht vorsehen, kann diese nicht unter Hinweis auf die anderen Aufwendungen von den Beteiligten nach Belieben gehandhabt werden. Vielmehr sind sie auch hier wie unter fremden Dritten an die schriftlichen Vereinbarungen gebunden und müssen diese entsprechend durchführen. Wären der Kläger und seine Eltern zum Schluss gekommen, dass die Gesamtaufwendungen zu hoch sind, hätte es ihnen freigestanden, den Zahlbetrag entsprechend anzupassen. Denn es liegt in der Rechtsnatur eines Versorgungsvertrages, dass die Vertragspartner z.B. auf geänderte Vertragslagen angemessen reagieren können. Dies wäre z.B. denkbar gewesen, wenn sich kein erhöhter Geldbedarf für den Vater ab dem genannten Stichtag ergeben hätte. Hierzu wurden aber keine Angaben gemacht.

Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Erhöhung der monatlichen Geldzahlungen schlicht vergessen wurde. Dies lässt aber nur den Schluss zu, dass es den Beteiligten bei der Vereinbarung dieser Leistung am erforderlichen Rechtsbindungswillen fehlte. Anderenfalls hätten die Eltern des Klägers unmittelbar nach dem Stichtag für die Erhöhung der Zahlung den sich ergebenden Mehrbetrag ein- und nachfordern und auf eine Einhaltung des Vertrages drängen müssen. Dass dies unterblieben ist, ergibt sich schon daraus, dass eine erhöhte Geldzahlung dann erst 1,5 Jahre später zum 01.02.2013 vorgenommen wurde.

Vor diesem Hintergrund lässt sich laut FG ein anzuerkennender Rechtsbindungswille der Beteiligten auch nicht aus der späteren Erhöhung der Zahlungen ab Februar 2013 rechtfertigen. Auch wenn (ggf. in dem Bemühen, den Fehlbetrag auszugleichen) dann sogar ein Betrag von 350 € gezahlt wurde, erfolgte diese Anpassung erst 1,5 Jahre nach dem eigentlichen Stichtag. Unter Berücksichtigung der vorstehenden Punkte kommt das FG zu dem Ergebnis, dass den Vertragsparteien bei Abschluss des Vertrages vom 07.08.2009 insgesamt der Rechtsbindungswille im Hinblick auf die unter § 6 des Hofübergabe- und Altenteilsvertrag geregelten Verpflichtungen zu Lasten des Klägers fehlte. Zwar mögen die sonstigen Aufwendungen vom Kläger entsprechend getragen worden sein. Angesichts der Tatsache, dass ein wesentlicher Vertragspunkt, die zwischen den Beteiligten ausdrücklich vereinbarte Erhöhung der Zahlungen an die Eltern des Klägers ab dem 65. Geburtstag des Herrn O.M., ohne weitere Begründung für 1,5 Jahre ausgesetzt wurde, lässt sich erkennen, dass die Beteiligten diesen Regelungen nicht die zwischen fremden Dritten übliche Verbindlichkeit beigemessen haben. Der Sonderausgabenabzug scheidet daher für sämtliche der geltend gemachten Aufwendungen aus.

Hinweis: Nach erfolgreicher Nichtzulassungsbeschwerde ist nunmehr die Revision beim BFH anhängig (Az: X R 3/20). Es bleibt also noch abzuwarten, ob auch der BFH der fehlenden Erhöhung ein entsprechendes Gewicht beimisst. Insbesondere ist es bedenklich, dass dem Vertrag ab Beginn an, die steuerliche Anerkennung versagt wurde, der mögliche fehlende Rechtsbindungswille setzte erst ab 8/2011 ein, so dass einer Aberkennung des Sonderausgabenabzugs frühestens ab diesem Zeitpunkt zugestimmt werden könnte.

Diese Entscheidung zeigt wieder einmal, wie aufmerksam man sich der Gestaltung von Altenteilsvereinbarungen, deren Durchführung und möglichem Anpassungsbedarf für die Zukunft widmen muss. Passiert dies nicht, kann dies, wie der vorliegende Fall zeigt, erhebliche steuerliche Konsequenzen haben. Wichtig ist, wenn erkannt wird, dass auf Berechtigterseite der Bedarf nach oben oder unten oder auf Verpflichteterseite z.B. aufgrund gesunkener Leistungsfähigkeit die Zahlungsvereinbarung angepasst werden müsste, dies unmittelbar, schriftlich für die Zukunft zu vereinbaren. Sprechen sie ihren Berater daher rechtzeitig an.

Gewinnerzielungsabsicht bei kleinen PV-Anlagen und vergleichbaren BHKW

Das BMF (Schreiben v. 02.06.2021) hat in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder eine Vereinfachungsregelung für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht kleiner PV-Anlagen und BHKW bekannt gegeben.

Danach gilt für kleine Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) mit einer installierten Leistung von bis zu 10 kW, die auf zu eigenen Wohnzwecken genutzten oder unentgeltlich überlassenen Ein- und Zweifamilienhausgrundstücken einschließlich Außenanlagen (z.B. Garagen) installiert sind und nach dem 31.12.2003 in Betrieb genommen wurden das Folgende. Bei der Prüfung, ob es sich um ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Ein- und Zweifamilienhaus handelt, ist ein eventuell vorhandenes häusliches Arbeitszimmer unbeachtlich. Gleiches gilt für Räume (z.B. Gästezimmer), die nur gelegentlich entgeltlich vermietet werden, wenn die Einnahmen hieraus 520 € im Veranlagungszeitraum nicht überschreiten. Vergleichbare BHKW sind solche mit einer installierten Leistung von bis zu 2,5 kW, wenn die übrigen Voraussetzungen wie bei den PV-Anlagen erfüllt sind.

Bei den aufgeführten Photovoltaikanlagen und vergleichbaren BHKW ist auf schriftlichen Antrag des Betreibers aus Vereinfachungsgründen ohne weitere Prüfung in allen offenen Veranlagungszeiträumen zu unterstellen, dass diese nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. Bei ihnen liegt grundsätzlich eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor. Der Antrag wirkt auch für die Folgejahre. Für Veranlagungszeiträume, in denen die obigen Voraussetzungen nicht vorlie-

gen (z.B. bei Nutzungsänderung, Vergrößerung der Anlage über die genannte Leistung), ist die Vereinfachungsregelung unabhängig von der Erklärung des Betreibers nicht anzuwenden. Der Betreiber hat den Wegfall der Voraussetzungen dem zuständigen FA schriftlich mitzuteilen.

Veranlagte Gewinne und Verluste (z.B. bei unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder vorläufig durchgeführten Veranlagungen) aus zurückliegenden Veranlagungszeiträumen, die verfahrensrechtlich einer Änderung noch zugänglich sind (z.B. bei unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder vorläufig durchgeführten Veranlagungen), sind daher nicht mehr zu berücksichtigen. In diesen Fällen ist dann eine Einnahme-Überschuss-Rechnung für den Betrieb der Photovoltaikanlage/des BHKW für alle offenen Veranlagungszeiträume nicht mehr abzugeben.

Unabhängig von den Regelungen dieses Schreibens bleibt es dem Betreiber unbenommen, eine Gewinnerzielungsabsicht nachzuweisen. Macht die steuerpflichtige Person von der Vereinfachungsregelung keinen Gebrauch, ist die Gewinnerzielungsabsicht nach den allgemeinen Grundsätzen zu prüfen. In diesem Fall gelten die allgemeinen Regelungen in allen noch offenen und künftigen Veranlagungszeiträumen, d.h. die Vereinfachungsregelung kann nicht in Anspruch genommen werden.

Grunderwerbsteuer bei Vermögensgestaltungen mit Kindern

Wenn Eltern Immobilien gerecht auf mehrere Kinder aufteilen wollen, stellt sich die Frage, wie dies am günstigsten zu gestalten ist. Bekommen alle Kinder jeweils Anteile an allen Immobilien oder bekommt ein Kind die Immobilie/n und die anderen Geld? Bei den möglichen Gestaltungen ist die Grunderwerbsteuer zu bedenken.

Im Ausgangsfall besaßen zwei Brüder zwei Immobilien, die sie von ihren Eltern jeweils zu hälftigem Miteigentum geschenkt bekommen haben. Damit jeder Alleineigentümer einer Immobilie wurde, tauschten sie ihre Miteigentumsanteile gegeneinander aus. Das Finanzamt ging davon aus, dass es sich um einen Tausch handelte, und setzte für beide Brüder Grunderwerbsteuer fest. Nach erfolglosem Einspruch gab das FG Nürnberg dem Finanzamt in erster Instanz recht. Der Tausch der Miteigentumsanteile unterliege der Grunderwerbsteuer. Denn eine grunderwerbsteuerbefreite Schenkung sei nicht anzunehmen (§ 3 Nr. 2 GrEStG). Auch sind Geschwister nicht in gerader Linie verwandt, sodass die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 6 GrEStG nicht anwendbar sei. Zuletzt stellte das Finanzgericht noch fest, dass auch die Steuerbefreiung für Nachlassteilungen nicht in Frage komme (§ 3 Nr. 3 GrEStG). Denn die Grundstücke gehörten nicht zu einem ungeteilten Nachlass.

Die Brüder hatten mit ihrer, gegen die Entscheidung des FG gerichteten Nichtzulassungsbeschwerde keinen Erfolg. Aus Sicht des Bundesfinanzhofs (Beschluss vom 25.05.2021 - II B 87/20) war die Voraussetzung für die Zulassung des Revisionsverfahrens nicht erfüllt, da die Rechtslage hinreichend geklärt ist.

Die Übertragung und der Tausch der im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vorher von den Eltern auf die Geschwister übertragenen Miteigentumsanteile stellt sich in der vorliegenden Fallgestaltung nicht als abgekürzter Übertragungsweg dar, der eine Grunderwerbsteuerbefreiung entsprechend den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 07.08.2018 - II R 38/15 begründen könnte, da nicht dargelegt wird oder nachweisbar ist, dass der nachgelagerte Grundstückstausch zwischen den Geschwistern auf den Willen der Eltern beruht. Der Tausch stellt sich vielmehr als eine Auseinandersetzung der Geschwister untereinander dar, um eine (einfachere) Verwaltung der jeweiligen Häuser durch einen der Geschwister alleine zu ermöglichen und eine Vermögenszuordnung der Grundstücke zum Alleineigentum zu erreichen.

Im Fall des BFH-Urteils vom 07.08.2018 hatte die Mutter zunächst ihren beiden Kindern einen hälftigen Miteigentumsanteil an einem Grundstück 1 übertragen. Jahre später übertrug sie ein

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

Grundstück 2 allein auf die Tochter, verbunden mit der Auflage, dass sie den ihr früher übertragenen hälftigen Miteigentumsanteil am Grundstück 1 dem Bruder zu übertragen habe. Im Ergebnis hatten beide Kinder Alleineigentum. Weil aber hier die Auflage von der Mutter kam, konnte für die Übertragung des halben Miteigentumsanteils zwischen den Geschwistern die Grunderwerbsteuerbefreiung gewährt werden. In der Zusammenschau wurden beide Grundstücke als jeweils von der Mutter kommend beurteilt (Steuerbefreiung wegen des Erwerbs in gerader Linie).

Im vorliegenden Fall war mit der Miteigentumsanteilsübertragung an allen Immobilien für alle Kinder, die Handlung der Eltern beendet. Der nachfolgende Tausch zwischen den Kindern, war von diesen veranlasst und daher nicht begünstigt. Die Auseinandersetzung einer Miteigentümergemeinschaft (Bruchteilsgemeinschaft) kann auch nicht einer Nachlassenteilung gleichgestellt werden, wenn im Ergebnis zum Erbantritt berufene Personen daran beteiligt sind, die Grundstücke aber bereits aus dem Nachlass ausgeschieden sind, weil sie wie hier unter Lebenden übertragen wurden.

Außerdem gilt selbst für Bruchteilsgemeinschaften, die im Rahmen vorläufiger Maßnahmen bei der Auseinandersetzung "echter" Nachlässe entstanden sind, dass die gesamthänderische Bindung eines Nachlasses durch die Umwandlung in Bruchteilseigentum i.S. der §§ 741 ff., 1008 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs gelöst wird und damit der Gegenstand seine Eigenschaft als Teil des Nachlasses verliert. Eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 GrEStG kommt in einem solchen Fall somit auch dann nicht in Betracht, wenn die Miterben die Bildung von Bruchteilseigentum nur als vorläufige Maßnahme ansehen und von Anfang an die Absicht hatten, durch spätere Vereinbarung die Eigentumsverhältnisse abweichend zu gestalten, wenn also das Bruchteilseigentum nur als Zwischenlösung auf dem Weg zur endgültigen Auseinandersetzung (etwa durch den Erwerb von Alleineigentum) gewollt war. Hier liegt keine Auseinandersetzung mehr vor, sondern der jeweilige Miterbe wird vielmehr aufgrund rechtsgeschäftlicher Übertragung (Tausch von Miteigentumsanteilen) Alleineigentümer.

Hinweis: Der Beschluss zeigt auf, wie wichtig es ist, bereits vor der Vermögensübertragung zu bedenken, wie es nach der Übergabe des Vermögens weitergeht. Die jeweilige Besteuerung der hälftigen Miteigentumsanteile wäre zu vermeiden gewesen, wenn die Eltern jedem Kind eine Immobilie zu Alleineigentum übertragen hätten.

Mit freundlichen Grüßen

Landwirtschaftliche Buchstelle e. V. Herford

Erwin Wieskus
Dipl.-Kfm., Steuerberater LB