

◀ **Nachträgliche Anschaffungskosten bei Baulandverkauf nach unentgeltlicher Hofübertragung**

Der Steuerpflichtige kann Zahlungen an einen Dritten zur Ablösung eines dinglichen Rechts an einem Grundstück als nachträgliche Anschaffungskosten behandeln, wenn durch das dingliche Recht seine Befugnisse als Eigentümer beschränkt waren und er durch die Ablösezahlung die Beschränkung seiner Eigentümerbefugnisse beseitigt.

Niedersächsisches FG, Urteil vom 13.1.2016 – 9 K 283/13, Revision eingelegt beim IV. Senat des BFH

Der Sachverhalt

Der Kläger hatte von seinen Eltern deren Hof und den damit verbundenen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im Sinne von § 13 EStG unentgeltlich gegen Versorgungsleistungen übertragen erhalten. Gemäß § 6 Abs. 3 EStG führte der Kläger die steuerlichen Buchwerte des Betriebsvermögens fort. Als Übertragsnehmer hatte er sich im Hofübergabevertrag verpflichtet, zu Lebzeiten der Eltern den erworbenen Hof weder ganz noch teilweise zu veräußern oder zu belasten. Für den Fall der Zuwiderhandlung war der Kläger verpflichtet, den Hof oder einzelne betroffene Grundstücke unverzüglich unentgeltlich auf seine Eltern zurück zu übertragen. Bei Hofübergabe hatten die Eltern diesen Rechtsanspruch durch grundbuchliche Eintragung einer Auflassungsvormerkung gemäß § 883 BGB sichern lassen. Mehrere Jahre nach der Betriebsübertragung bot sich für den Kläger die Gelegenheit, einzelne Flächen des Hofes als Bauland zu veräußern. In Ansehung der mit seinen Eltern bei Hofübergabe vereinbarten Verfügungsbeschränkungen vereinbarte er mit diesen eine Abänderung zum Hofübergabevertrag. Danach verpflichtete sich der Kläger, Erlöse aus der Veräußerung der Baugrundstücke bis zu einem Höchstbetrag von 250.000 € an seine Eltern abzutreten. Im Gegenzug akzeptierten die Eltern eine diese Baugrundstücke betreffende Teilaufhebung der Veräußerungs- und Belastungsverbote sowie die Löschung der dort eingetragenen Grundbuchabsicherung für die Versorgungsleistungen.

Für ein konkret veräußertes Baugrundstück ermittelte der Kläger den Veräußerungsgewinn wie folgt:

| | |
|--|--------------|
| Veräußerungspreis | 74.500,00 € |
| minus Buchwertabgang | -38.989,38 € |
| minus Entschädigungszahlung an die Eltern | -74.500,00 € |
| Veräußerungsverlust | -38.989,38 € |

Die Ablösezahlung an seine Eltern behandelte der Kläger als nachträgliche Anschaffungskosten des veräußerten Baugrundstücks. Dadurch ergab sich praktisch ein steuerlich wirksamer Verlust in Höhe des Buchwerts des veräußerten Grundstücks. Das Finanzamt folgte dieser Sicht nicht. Im Rechtsbehelfsverfahren sowie im nachfolgenden Klageweg vertrat es die Ansicht, die Entschädigungszahlung zugunsten der Eltern könne nur in dem Umfang als Betriebsausgabe geltend gemacht werden, wie diese auf die Ablösung des Veräußerungsverbots entfalle. Soweit die Ablösezahlung an die Eltern auch der Einschränkung des Sicherungsrechts für die Versorgungsleistungen diene, versagte der Fiskus unter Hinweis auf private Veranlassung im Sinne von § 12 EStG den Betriebsausgabenabzug. Schließlich stellte sich das Finanzamt im Klageverfahren auf den Standpunkt, dass eine Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten bei einer vorab erfolgten unentgeltlichen Hofübergabe gegen Versorgungsleistungen überhaupt nicht in Betracht komme, weil die Ablösezahlungen die Höhe des steuerlichen Kapitalkontos im Hofübergabezeitpunkt nicht erreicht hätten.

Das Urteil

Der Kläger erhielt vor dem Niedersächsischen Finanzgericht im Wesentlichen recht. Die Richter argumentierten, der Kläger habe aufgrund des seinerzeitigen Hofübergabevertrags nicht das volle Eigentum am Hof und dem damit verbundenen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft erlangt. Schließlich sei er an einer Veräußerung und Belastung des ihm übertragenen Vermögens gehindert gewesen. Durch Zahlung des Ablösebetrags von bis zu 250.000 € an die Eltern beseitige er konkret für die Baugrundstücke diese Beschränkung seiner Eigentümerbefugnisse und verschaffe sich daran die vollständige rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht. Zur Begründung ihrer Entscheidung verwiesen die Niedersächsischen Finanzrichter auf ständige Rechtsprechung des BFH – etwa auf das Urteil vom 18.11.2014 – IX R 49/13, BStBl. 2015 Teil II S. 224 hinsichtlich Zahlungen für die Ablösung eines (Vorbehalts-)Nießbrauchs an einer Beteiligung im Sinne von § 17 EStG. Vor diesem Hintergrund bejahten die Richter das Vorliegen nachträglicher Anschaffungskosten, sodass der Kläger seinen Veräußerungsgewinn um die aus dem jeweiligen Baulandverkauf an seine Eltern geleisteten Ablösezahlungen mindern konnte.

Insbesondere sahen die Richter den auch einkommensteuerlich beachtlichen Begriff der Anschaffung nach § 255 Abs. 1 HGB als erfüllt an, wonach Anschaffung die Überführung eines Gegenstands aus einer fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsmacht bedeutet.

In ihrer Urteilsbegründung verwarfen die Finanzrichter auch die Rechtsauffassung des Finanzamts, wonach die veräußerten Grundstücke zukünftig nicht mehr der Grundbuchabsicherung der an die Eltern zu leistenden Versorgungsbeträge dienen konnten. Hier argumentierte das Gericht, dass die veräußerten

Baugrundstücke im Urteils Sachverhalt nur einen geringfügigen Teil des bei Hofübergabe übergegangenen Grundbesitzes ausmachten. Nach Einschätzung der Finanzrichter haben die Eltern des Klägers in der Abänderungsvereinbarung lediglich auf einen geringfügigen Teil der Besicherung ihrer Versorgungsleistungen verzichtet. Ergänzend stellten die Richter heraus, dass die Versorgungsleistungen gemäß Hofübergabevertrag weiterhin in unveränderter Höhe an die Eltern zu zahlen und somit der Höhe nach überhaupt nicht von dem Baulandverkauf betroffen waren. Aufgrund dieser rechtlichen und auch wirtschaftlichen Geringfügigkeit verzichteten die Finanzrichter darauf, aus der Ablösezahlung an die Eltern einen einkommensteuerlich unbeachtlichen Teilbetrag als Unterhaltsleistung im Sinne von § 12 EStG herauszurechnen.

Weiterhin folgten die Richter nicht der Auffassung des Finanzamts, wonach – unter Hinweis auf einschlägige Rechtsprechung des IV. Senats des BFH – Anschaffungskosten erst bei Überschreiten des steuerlichen Kapitalkontos des Betriebs bei Hofübergabe vorliegen könnten. Dem hielt das Finanzgericht entgegen, dass im Urteilsfall für die Frage der Anschaffungskosten lediglich einzelne Grundstücke – nämlich die zur Veräußerung konkret vorgesehenen Baugrundstücke – und kein ganzer Betrieb betroffen waren.

Urteilsanmerkungen

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

Als zentraler Leitfaden trägt die Einkommensbesteuerung das Prinzip, die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen vorzunehmen. Daher ist dieses Urteil aus wirtschaftlicher Sicht sicherlich zu begrüßen – muss doch der Hofübernehmer in derartigen Fällen einen Veräußerungserlös, über den er zu keinem Zeitpunkt wirtschaftlich verfügt, dann auch nicht versteuern. Oft werden bei Baulandverkäufen aufgrund der geringen steuerlichen Buchwerte im Veräußerungszeitpunkt beachtliche stille Reserven aufgedeckt. Wirtschaftlich ist nachvollziehbar, dass der Steuerpflichtige die darauf anfallende Einkommensteuerbelastung auch nur dann tragen kann, wenn sich durch wirtschaftliche Verfügung über den Veräußerungserlös auch dessen Leistungsfähigkeit entsprechend erhöht hat. Bemerkenswert erscheint auch, dass die Niedersächsischen Finanzrichter den Tatbestand der für das Einkommensteuerrecht maßgeblichen Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 HGB gegenüber möglichen „privaten“ Verwendungen der Ablösezahlungen in den Vordergrund gestellt haben.

Setzt sich das Niedersächsische Finanzgericht mit seiner Rechtsauffassung durch, kann der Hofnachfolger Zahlungen zur Ablösung von einzelnen dinglichen Sicherungsrechten der Übertragsgeber zukünftig als nachträgliche Anschaffungskosten behandeln und bei Verkauf veräuße-

rungsgewinnmindernd geltend machen. Jedenfalls ergeben sich bei der Gestaltung von Hofübergabeverträgen, bei denen sich der Hofübergeber entsprechende Sicherungsrechte vorbehalten möchte, nach dieser Rechtsprechung neue steuerliche Planungs- und Gestaltungsspielräume.

Es bleibt jedoch absehbar, dass bei der steuerlichen Beratung von Hofübergaben hinsichtlich der zu regelnden Zahlungspflichten des Hofübernehmers zugunsten der Übergeber auch weiterhin eine Abgrenzung von einkommensmindernden Vorgängen einerseits, von nicht steuerbaren Einkommensverwendungen andererseits im Zentrum der Betrachtung stehen muss. Allerdings ist nach Recherche des Autors beim IV. Senat des BFH die Revision gegen die oben genannte Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichtes anhängig. Es bleibt somit abzuwarten, ob sich der BFH der Rechtsauffassung aus Niedersachsen anschließen wird.