

Vorliegen eines Forstbetriebs trotz Nichtbewirtschaftung

1. 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 (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung des BFH).
2. 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, kann sich regelmäßig auch dann nicht auf Liebhaberei berufen, 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.

*BFH Urt. v. 09.03.2017 – VI R 86/14

Der Kläger, ein pensionierter Sparkassenleiter, erwarb zeitlich gestreckt drei getrennt voneinander liegende Waldgrundstücke. Eine Nutzung durch Holzverkäufe oder Holzverwertung durch den Kläger fand nicht statt. Auch von ihm vorgenommene Bewirtschaftungsmaßnahmen konnten nicht festgestellt werden. Im Streitjahr 2007 veräußerte er diese Grundstücke 13 Jahre nach dem ersten Erwerb und erzielte dabei einen Gewinn von ca. 96.000 €. Der Kläger erklärte keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Demgegenüber gelangte das Finanzamt zu der Ansicht, bei den drei Waldgrundstücken des Klägers mit insgesamt 7,46 ha habe es sich um einen forstwirtschaftlichen Betrieb gehandelt. Es setzte daher die Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft unter Berücksichtigung des Freibetrags nach § 14 EStG i. V. m. § 16 Abs. 4 EStG in Höhe von 45.000 € an.

Das FG gab der Klage statt. Es war der Ansicht, dass das Finanzamt zu Unrecht von einem Forstbetrieb ausgegangen sei. Denn es könne angesichts der veränderten Lebenswirklichkeit nicht mehr davon ausgegangen werden, dass eine kleinere Privatwaldung, die nicht bewirtschaftet werde, entsprechend der Rechtsprechung des BFH einen aussetzenden Forstbetrieb darstelle. Dieser Auffassung folgte der BFH nicht. Nach seinem Urteil stellte die Veräußerung der drei Waldareale eine Betriebsveräußerung im Ganzen i. S. d. §§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, 14 EStG dar. Er geht dabei von folgenden Erwägungen aus:

Für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist regelmäßig davon auszugehen, dass die Totalgewinnperiode objektbezogen ist und deshalb mehr als eine Generation umfassen muss. Davon ausgehend ist bei einem Forstbetrieb eine generationenübergreifende Totalgewinnprognose grundsätzlich über den Zeitraum der durchschnittlichen Umtriebszeit des darin vorherrschenden Baumbestands zu erstrecken. Werden im Rahmen einer Betriebsgründung bzw. eines Betriebserwerbs bereits hergestellte Baumbestände erworben, ist der Prognosezeitraum regelmäßig nach dem Zeitpunkt des Erwerbs bis zur Hieb reife der Baumbestände zu bemessen. Die vom FG geäußerten Einwände gegen die auf die Umtriebszeit gerichtete Totalgewinnprognose lehnt der BFH mit ausführlicher Begründung ab. Soweit das FG der Ansicht war, ein „fachfremder Privatmann“, der einen Wald erwerbe, ohne diesen selbst zu bewirtschaften oder bewirtschaften zu lassen, könne allein aufgrund dieser Nichtbewirtschaftung kein Forstwirt i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG sein, stehe dies im Widerspruch zu der gefestigten Rechtsprechung, an der der BFH festhalte. Maßgebend für die Annahme der Gewinnerzielungsabsicht war allein schon die Höhe des erzielten Veräußerungsgewinns.

Hinweis:

Ein Gewinn aus der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ist nicht wie der laufende Gewinn auf die Kalenderjahre zu verteilen, in denen das Wirtschaftsjahr liegt, sondern einheitlich in dem Kalenderjahr zu erfassen, in dem er entstanden ist (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG), wobei der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln ist (§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG).

Keine Saldierung von negativem Erbe und positivem Vermächtnis

Wird dieselbe Person per testamentarischer Anordnung sowohl als Erbe eingesetzt als auch mit einem Vermächtnis bedacht, führt dies zu zwei eigenständigen Erwerben mit der Folge, dass die Steuerentstehungszeitpunkte gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auseinanderfallen können und eine Zusammenrechnung der Erwerbe gem. § 14 ErbStG in Betracht kommt.

*FG Münster, Urt. v. 18.05.2017 – 3 K 961/15 Erb, Rev. eingelegt (Az. beim BFH: II R 29/17)

Der Kläger war als Alleinerbe im Testament eingesetzt. Des Weiteren hat der Erblasser zugunsten des Klägers und anderer Personen verschiedene Vermächtnisse in Höhe von prozentualen Anteilen festgesetzt, die nach der Veräußerung der zum Nachlass gehörenden Grundstücke fällig sein sollten. Der Erwerb durch den Erbanfall war negativ, das Vermächtnis hingegen positiv. Der Kläger war der Meinung, dass Erbe und Vermächtnis miteinander saldiert werden könnten. Das Finanzamt sah jedoch jeden Vorgang für sich, so dass der Kläger dagegen klagte. Das FG Münster gab ihm nicht recht. Der Erbschaftsteuer unterliegt als Erwerb von Todes wegen gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sowohl der Erwerb durch Erbanfall als auch der Erwerb durch Vermächtnis. Das Finanzamt ging hier berechtigterweise davon aus, dass es sich - auch zivilrechtlich – um zwei eigenständige Erwerbe handelt, die nicht saldiert werden dürfen (§ 14 Abs. 1 Satz 5 ErbStG). Denn der Erbe erwirbt als Gesamtrechtsnachfolger das Vermögen des Erblassers und in seiner Rolle als Vermächtnisnehmer hat er einen schuldrechtlichen Anspruch gegenüber dem Nachlass. Für die Erbschaftsteuer ist es so, dass unterschiedliche Steuerentstehungszeitpunkte auch immer zu eigenständigen Erwerbsvorgängen führen, für die die Erbschaftsteuer jeweils gesondert festgesetzt wird (BFH, Urteil v. 02.03.2006 – II R 57/04, BFH/NV 2006, 1480, m. w. N.). Für den Erbanfall ist der Todestag des Erblassers nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG entscheidend. Beim Vermächtnis handelt es sich um einen aufschiebend bedingten Erwerb, der zu einem anderen Zeitpunkt entstanden ist. Somit ist eine Saldierung ausgeschlossen. Es wurde Revision eingelegt.

Hinweis:

Wäre der Erbe nicht zusätzlich noch als Vermächtnisnehmer eingesetzt worden, so hätte sich für ihn kein solcher steuerlicher Nachteil ergeben.

Kosten für Beschäftigung privater Pflegekräfte als außergewöhnliche Belastung

Für den Fall, dass trotz der Unterbringung in einem Pflegeheim nach § 71 Abs. 2 SGB XI zusätzliche pflegerische Leistungen notwendig sind, die vom Pflegeheim nicht erbracht werden und für die deshalb noch ambulante Pflegekräfte beschäftigt werden müssen, hat der Steuerpflichtige nachvollziehbar darzulegen und nachzuweisen, welchen pflegerischen Bedarf er hatte, und dass und warum dieser nicht vom Pflegeheim gedeckt werden konnte.

*BFH, Urt. v. 30.03.2017 – VI R 55/15, NV

Die Klägerin war aufgrund ihrer Pflegebedürftigkeit (Pflegestufe II) vollstationär in einem Pflegeheim untergebracht. Sie machte u. a. außergewöhnliche Belastungen aufgrund der krankheitsbedingten Unterbringung in dem Pflegeheim geltend sowie zusätzlich wegen der Beschäftigung von privaten Arbeitskräften („Pflegekräften“) – letztere in Höhe von jeweils ca. 55.000 € pro Jahr. Das Finanzamt berücksichtigte bei der Veranlagung für die Streitjahre nur die geltend gemachten Kosten für die Unterbringung und Pflege im Pflegeheim (jeweils abzüglich des von der Pflegekasse geleisteten Kostenanteils sowie der Haushaltersparnis) als außergewöhnliche Belastung. Die geltend gemachten Kosten für die Beschäftigung der privaten Arbeitskräfte berücksichtigte es lediglich im Rahmen der haushaltnahen Dienstleistungen (§ 35a Abs. 2 EStG) in Höhe von jährlich 4.000 €.

Der BFH bestätigte diese Auffassung. Die Klägerin habe noch nicht einmal die Leistungen der privaten Arbeitskräfte im Einzelnen beschrieben, sondern sich lediglich wiederholt darauf berufen, deren Tätigkeiten seien aufgrund der Schwere ihrer Erkrankung erforderlich gewesen und hätten dazu gedient, diese erträglicher zu machen. Auch aus dem im Einspruchsverfahren vorgelegten privatärztlichen Attest ergebe sich weder ein über den in den Gutachten des Medizinischen Dienstes festgestellten hinausgehender Pflegebedarf noch erschließe sich, zu welchen Pflegeleistungen die privaten Arbeitskräfte – zumal in dem tatsächlich entlohnten Umfang – herangezogen wurden. Der Aufforderung des Finanzamts, eine Bescheinigung der Heimleitung über die Notwendigkeit einer zusätzlichen Pflege vorzulegen, sei die Klägerin ebenfalls nicht nachgekommen.

Hinweis:

Die Revision der Klägerin hatte in geringem Umfang Erfolg, weil der BFH entsprechend seiner neuen Rechtsprechung die bislang vom Finanzamt berücksichtigte zumutbare Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG stufenweise ermittelte (vgl. Urt. v. 19.01.2017 – VI R 75/14).

Ihre Steuerberater

Steuertermine September 2017

11.09. Umsatzsteuer für Monatszahler

- 11.09. Einkommen-, Körperschaft- und Kirchensteuer-Vorauszahlung
- 11.09. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler