

Urteil vom 12. Juli 2017, VI R 60/15

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 12.07.2017 VI R 59/15 - Leistungen des Nutzungsberechtigten als Betriebsausgaben beim Wirtschaftsüberlassungsvertrag - Gesamtwürdigung von Verträgen durch das FG

ECLI:DE:BFH:2017:U.120717.VIR60.15.0

BFH VI. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 1, EStG § 2 Abs 2, EStG § 4 Abs 3, EStG § 4 Abs 4, EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, EStG § 12 Nr 1, EStG § 12 Nr 2, ZPO § 383, FGO § 118 Abs 2, EStG VZ 2009

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 13. Januar 2015, Az: 4 K 234/14

Leitsätze

1. NV: Nach der Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG durch das JStG 2008 können auf einem Wirtschaftsüberlassungsvertrag beruhende Leistungen des Nutzungsberechtigten an den Überlassenden als Betriebsausgaben abziehbar sein .
2. NV: Sind einzelne Regelungen in einem Wirtschaftsüberlassungsvertrag nach Fremdvergleichsgrundsätzen ertragsteuerlich nicht anzuerkennen, führt dies nicht ohne weiteres dazu, dem gesamten Wirtschaftsüberlassungsvertrag die steuerliche Anerkennung zu versagen .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 14. Januar 2015 4 K 234/14 aufgehoben.

Die Einkommensteuer wird unter Änderung des Einkommensteuerbescheids für 2009 vom 23. Mai 2011 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. Oktober 2011 auf den Betrag festgesetzt, der sich bei Berücksichtigung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 17.823 € ergibt.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde für das Streitjahr (2009) einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. Er erzielte aus der Bewirtschaftung des im Eigentum seiner Eltern stehenden Hofes Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Den Gewinn für das Normalwirtschaftsjahr (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) ermittelte der Kläger durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG. Der landwirtschaftliche Betrieb bestand aus ca. 32,4 ha Eigenland, ca. 3,9 ha Hof- und Gebäudeflächen sowie ca. 70,6 ha Pachtland. Das Entgelt für das Pachtland betrug im Streitjahr 9.556,26 €.
- 2 Mit Nutzungsüberlassungsvertrag (NV) vom 3. Juni 2009 überließen die Eltern dem Kläger, der nach § 1 NV als Erbe des Hofes vorgesehen war, ab dem 1. Juli 2009 die Nutzung des gesamten landwirtschaftlichen Betriebs. Ausgenommen war lediglich die Wohnung der Eltern. Die Pachtflächen wurden mit Zustimmung des Verpächters an den Kläger unterverpachtet. Außerdem wurde die Milchreferenzmenge des Verpächters auf den Kläger übertragen. Die Nutzungsüberlassung war nach § 2 NV bis zum 30. Juni 2019 vereinbart; sie verlängerte sich auf unbestimmte Zeit, falls sie nicht gekündigt wurde.
- 3 Dem Kläger oblag nach § 4 NV die ordnungsgemäße Bewirtschaftung des Betriebs, insbesondere die übliche

Unterhaltung der zur Nutzung überlassenen Sachen einschließlich der Wirtschaftsgebäude, Wege, Gräben, Dränagen, Einfriedungen usw., solange diese nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten durch laufende Ausbesserungen erhalten werden konnten.

- 4 Nach § 7 NV hatte der Kläger die auf dem Betrieb ruhenden öffentlichen Abgaben und Lasten, z.B. Grundsteuer, Landwirtschaftskammer-, Wasser-, Bodenverbands- und Berufsverbandsbeiträge zu übernehmen. Die Eltern des Klägers hatten die vorhandenen Gebäude und sonstigen baulichen Anlagen gegen Feuer-, Wasser- und Sturmschäden zu versichern. Die Versicherungsbeiträge hatte der Kläger zu tragen.
- 5 In § 8 NV war als "Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung" folgendes vereinbart:
- 6 "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.
Außer den unbaren Leistungen erhalten der Überlasser und dessen Ehepartner eine monatliche Barleistung in Höhe von 300,00 €. Der Betrag ist jeweils bis zum 5. Tag des Kalendermonats fällig.
Ändern sich die wirtschaftlichen oder geldlichen Verhältnisse allgemein in dem Maße, dass die Höhe der Barleistung nicht mehr angemessen ist, so kann jede Partei eine Anpassung verlangen.
Die Anpassung wird dabei sowohl unter Berücksichtigung der Richtwertdeckungsbeiträge der Landwirtschaftskammer Niedersachsen als auch des Preisindex für die Lebenshaltungskosten aller privaten Haushalte in Deutschland nach den Angaben des Statistischen Bundesamtes vorgenommen.
Im Übrigen gelten die Bestimmungen des § 323 Zivilprozessordnung als vereinbart."
- 7 In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte der Kläger Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 20.190 €. Außerdem machte er aufgrund des NV Versorgungsleistungen in Höhe von 2.360 € als Sonderausgaben geltend. Diese setzen sich zusammen aus Barleistungen in Höhe von 1.800 € und unbaren Leistungen in Höhe von 560 €.
- 8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft erklärungsgemäß. Die geltend gemachten Sonderausgaben ließ er unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 11. März 2010 (BStBl I 2010, 227, Rz 22) jedoch nicht zum Abzug zu.
- 9 Das Finanzgericht (FG) wies die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage ab. Die vom Kläger nach § 8 NV gegenüber seinen Eltern geschuldeten und erbrachten Bar- und Sachleistungen seien weder als Betriebsausgaben noch als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Zwar könne eine betriebliche Veranlassung auch bei Leistungen aufgrund eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags gegeben sein, wenn der Hofeigentümer seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu einem angemessenen, fremdüblichen Entgelt an den Übernehmer überlasse. Ein Betriebsausgabenabzug scheide im Streitfall aber aus, da die in § 8 NV getroffenen Regelungen einem Fremdvergleich nicht standhielten. Nach der Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2008 seien auf einem Wirtschaftsüberlassungsvertrag beruhende Leistungen des Nutzungsberechtigten auch nicht mehr als Sonderausgaben abziehbar.
- 10 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 11 Er beantragt,
das Urteil des FG vom 14. Januar 2015 4 K 234/14 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 23. Mai 2011 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. Oktober 2011 dahin zu ändern, dass Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 17.823 € angesetzt werden, hilfsweise Sonderausgaben in Höhe von 2.360 € zu berücksichtigen.
- 12 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die

vom Kläger aufgrund des NV an seine Eltern geleisteten Aufwendungen vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sind.

- 14** 1. Bei der Ermittlung der Einkünfte sind Aufwendungen als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) abzuziehen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb objektiv zusammenhängen und ihm subjektiv zu dienen bestimmt sind. Ob und inwieweit Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst sind, hängt von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Aufwendungen tätigt. Die Gründe bilden das "auslösende Moment", das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Kosten zu tragen (z.B. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III.1.a und C.III.2.; BFH-Urteile vom 28. Februar 2013 IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081; vom 29. Juli 2015 IV R 16/12, BFH/NV 2015, 1572, und vom 15. Dezember 2016 IV R 22/14, BFH/NV 2017, 454). Beruhen unter Berücksichtigung des Veranlassungsprinzips die Aufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Umständen, so sind sie --vorbehaltlich einer entgegenstehenden gesetzlichen Regelung-- als Betriebsausgaben abziehbar (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672).
- 15** a) Zu den Betriebsausgaben gehören danach auch Aufwendungen, die durch die Nutzung fremder Wirtschaftsgüter für eigene betriebliche Zwecke veranlasst sind, insbesondere die Zahlung von Miet- oder Pachtzinsen für die Nutzung von Betriebsgebäuden bzw. Betriebsflächen sowie von weiteren Aufwendungen, die durch den Pachtbetrieb veranlasst sind (BFH-Urteile vom 13. Mai 2004 IV R 1/02, BFHE 206, 146, BStBl II 2004, 780, und in BFH/NV 2017, 454). Dies folgt bereits aus dem allen Einkunftsarten zugrunde liegenden objektiven Nettoprinzip, demzufolge die erwerbssichernden Aufwendungen von den steuerpflichtigen Einnahmen abgezogen werden (§ 2 Abs. 2 i.V.m. §§ 4 ff. und 9 EStG, sowie Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, m.w.N.). Das objektive Nettoprinzip gebietet grundsätzlich den Abzug der vom Steuerpflichtigen zur Einkunftserzielung getätigten Aufwendungen auch dann, wenn und soweit diese Aufwendungen auf in fremdem Eigentum stehende Wirtschaftsgüter erbracht werden (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 30. Januar 1995 GrS 4/92, BFHE 176, 267, BStBl II 1995, 281; BFH-Urteile in BFHE 206, 146, BStBl II 2004, 780, und vom 28. Juli 1994 IV R 89/93, BFH/NV 1995, 379, m.w.N.). Maßgeblich für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben ist, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen im eigenen betrieblichen Interesse selbst getragen hat (BFH-Urteile vom 28. Februar 2002 IV R 20/00, BFHE 198, 446, BStBl II 2003, 644, und vom 8. Mai 2003 IV R 6/02, BFH/NV 2003, 1546, jeweils zu Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für Wirtschaftsgüter, die ihm auf Grund eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags zur Nutzung zur Verfügung standen).
- 16** b) Grundsätzlich sind bei gegenseitigen Verträgen die zivilrechtlichen Vereinbarungen auch für Zwecke der Besteuerung maßgebend, da der natürliche Interessengegensatz der Vertragspartner im Allgemeinen die Vermutung begründet, dass Ausgaben, die auf einem gegenseitigen Vertrag mit unternehmerischem oder betrieblichem Bezug beruhen, auch i.S. des § 4 Abs. 4 EStG durch den Betrieb veranlasst sind. Fehlt es allerdings an einem solchen Interessengegensatz, was insbesondere innerhalb des Familienverbundes in Betracht kommt, bedarf es einer --am Maßstab des Fremdvergleichs ausgerichteten-- Überprüfung, inwieweit Zahlungen wirtschaftlich durch den Betrieb veranlasst sind oder ob sie aus sonstigen Rechtsgründen erbracht werden (BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 1572). Eine derartige Überprüfung hat zu berücksichtigen, ob die Vereinbarungen zivilrechtlich wirksam, klar und eindeutig sind, ihrem Inhalt nach dem zwischen fremden Dritten Üblichen entsprechen und auch tatsächlich durchgeführt werden (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 7. Mai 1996 IX R 69/94, BFHE 180, 377, BStBl II 1997, 196; vom 18. Oktober 2007 VI R 59/06, BFHE 219, 208, BStBl II 2009, 200, und vom 17. Juli 2013 X R 31/12, BFHE 242, 209, BStBl II 2013, 1015). Diese Anforderungen beruhen auf der Überlegung, dass es innerhalb eines Familienverbundes typischerweise an einem Interessensgegensatz fehlt und zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten steuerlich missbraucht werden können (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 1995 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34; BFH-Urteil vom 19. August 2008 IX R 78/07, BFHE 222, 489, BStBl II 2009, 299; Kulosa, Der Betrieb 2014, 972; Gemeinhardt, Betriebs-Berater --BB-- 2012, 739; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 850, m.w.N.).
- 17** Jedoch schließt nicht jede Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus (BFH-Urteil vom 25. Juli 2000 IX R 6/97, BFH/NV 2001, 305, m.w.N.). Vielmehr sind einzelne Kriterien des Fremdvergleichs im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung unter dem Gesichtspunkt zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine privat veranlasste Vereinbarung zulassen (BFH-Urteile vom 16. Dezember 1998 X R 139/95, BFH/NV 1999, 780, und vom 13. Juli 1999 VIII R 29/97, BFHE 191, 250, BStBl II 2000, 386). Dabei ist die Intensität der erforderlichen Prüfung der Fremdüblichkeit der Vertragsbedingungen auch vom Anlass des Vertragsschlusses abhängig (BFH-Urteil in BFHE 242, 209, BStBl II 2013, 1015). Bedeutung kommt

außerdem der Frage zu, ob es sich um ein Rechtsgeschäft unter volljährigen, voneinander insbesondere wirtschaftlich unabhängigen Verwandten oder um eine Vereinbarung mit minderjährigen Kindern des Steuerpflichtigen handelt (BFH-Urteil vom 4. Juni 1991 IX R 150/85, BFHE 165, 53, BStBl II 1991, 838).

- 18** Maßgebend für die Beurteilung, ob Verträge zwischen nahen Angehörigen durch die Einkunftserzielung veranlasst oder aber durch private Zuwendungs- oder Unterhaltsüberlegungen (§ 12 Nrn. 1 und 2 EStG) motiviert sind, ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. Die gebotene Gewichtung und Würdigung obliegt grundsätzlich dem FG als Tatsacheninstanz. Verstößt die Gesamtabwägung weder gegen Erfahrungssätze noch gegen die Denkgesetze, so ist der BFH daran gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO; BFH-Urteile vom 18. April 2000 VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152; vom 7. September 1995 III R 24/91, BFH/NV 1996, 320, und vom 21. Oktober 2014 VIII R 21/12, BFHE 247, 538, BStBl II 2015, 638; BFH-Beschluss vom 25. Oktober 2004 III B 131/03, BFH/NV 2005, 339). Erst das Ergebnis dieser der Tatsachenfeststellung zuzuordnenden Indizienwürdigung ermöglicht die nachfolgende rechtliche Subsumtion, ob es sich bei den Aufwendungen des Steuerpflichtigen um nicht abziehbare Privatausgaben oder aber um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt (BFH-Urteile vom 15. Oktober 2002 IX R 46/01, BFHE 200, 372, BStBl II 2003, 243, und in BFHE 247, 538, BStBl II 2015, 638).
- 19** 2. Wirtschaftsüberlassungsverträge haben sich aufgrund der besonderen Verhältnisse in der Land- und Forstwirtschaft im Zusammenhang mit dem Generationswechsel entwickelt. Der Wirtschaftsüberlassungsvertrag soll dem aus Altersgründen als Unternehmer abtretenden Landwirt die Möglichkeit eröffnen, den Betrieb dem Hoferben bzw. seinem Nachfolger zu überlassen, ohne sich schon seines Eigentumsrechts zu begeben (grundlegend BFH-Urteile vom 24. Juli 1975 IV R 99/72, BFHE 116, 364, BStBl II 1975, 772, und vom 5. Februar 1976 IV R 31/74, BFHE 118, 37, BStBl II 1976, 335; s. auch Leingärtner/Kanzler, Besteuerung der Landwirte, Kap. 43, Rz 8). Der Hofeigentümer behält sein Vermögen und überlässt dem Nutzungsberechtigten lediglich die Nutzung des Vermögens gegen Übernahme verschiedener Verpflichtungen. Der Nutzungsberechtigte erwirbt kein wirtschaftliches Eigentum. Er kann den Eigentümer nicht im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen, wie es § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 der Abgabenordnung verlangt. Der Wirtschaftsüberlassungsvertrag ähnelt strukturell einer Betriebsverpachtung im Ganzen (Schmidt/Kulosa, EStG, 36. Aufl., § 13 Rz 141). Von einem üblichen Pachtvertrag unterscheidet er sich nur insoweit, als kein monatlicher Pachtzins ausschließlich in Geld vereinbart wird. Als Entgelt für die Einräumung des Nutzungsrechts werden dem Eigentümer vielmehr altenteilsähnliche Leistungen, wie freier Umgang auf dem Hof, Übernahme der Kosten für Strom, Heizung, Wasser, Versicherungen und Beiträge sowie des Kapitaldiensts etc. gewährt. Auch ein monatlicher Geldbetrag kann zur Bestreitung des Lebensunterhalts des Hofeigentümers bezahlt werden (BFH-Urteil vom 25. Juni 2014 X R 16/13, BFHE 246, 172, BStBl II 2014, 889).
- 20** a) Durch den Abschluss eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags entstehen zwei land- und forstwirtschaftliche Betriebe, nämlich ein wirtschaftender Betrieb des Nutzungsberechtigten und ein Eigentümerbetrieb des Nutzungsverpflichteten (Kanzler, Neue Wirtschaftsbriefe --NWB-- 2014, 2926). Der Abschluss eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags führt ebenso wie der Übergang von der Eigenbewirtschaftung zur Betriebsverpachtung bei fehlender ausdrücklicher Aufgabeerklärung nicht zur Einstellung der betrieblichen Tätigkeit des Hofeigentümers; der Betrieb wird vielmehr --wenn auch in anderer Form-- fortgeführt (s. zur Betriebsverpachtung BFH-Urteil vom 24. September 1998 IV R 1/98, BFHE 187, 42, BStBl II 1999, 55, m.w.N.). Auf Seiten des Nutzungsberechtigten bildet der Wirtschaftsüberlassungsvertrag die Rechtsgrundlage für das Nutzungsrecht, durch das er Unternehmer des landwirtschaftlichen Betriebs werden kann (BFH-Urteil in BFHE 118, 37, BStBl II 1976, 335). Der Wirtschaftsüberlassungsvertrag wird hinsichtlich der Nutzungsüberlassung somit einkommensteuerrechtlich wie ein Pachtverhältnis behandelt (Kanzler, NWB 2014, 2926).
- 21** b) In Bezug auf die Leistungen, die der Nutzungsberechtigte zu erbringen hat, entsprachen die Rechtsfolgen des Wirtschaftsüberlassungsvertrags hingegen denen der unentgeltlichen Übertragung von Vermögen gegen Versorgungsleistungen (Kanzler, Finanz-Rundschau --FR-- 1992, 239, m.w.N.). Der nutzungsberechtigte Landwirt konnte alle vertragsgemäß übernommenen Leistungen als Sonderausgaben in Gestalt dauernder Lasten abziehen, sofern es sich nicht um Unterhaltsleistungen handelte (BFH-Urteile in BFH/NV 2003, 1546, und vom 18. Februar 1993 IV R 106/92, BFHE 170, 553, BStBl II 1993, 546, m.w.N.). Dieser Wertung lag die Annahme zugrunde, dass in der Regel ein Wirtschaftsüberlassungsvertrag einer Vermögensübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder dem Erbfall selbst vorangehe (BFH-Urteil in BFHE 246, 172, BStBl II 2014, 889). Der Nutzungsverpflichtete (Überlassende) hatte die Einnahmen dann als wiederkehrende Bezüge nach § 22 Nr. 1 EStG zu versteuern.
- 22** Jedenfalls ab der Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG durch das JStG 2008 sind auf einem

Wirtschaftsüberlassungsvertrag beruhende Leistungen des Nutzungsberechtigten an den Überlassenden allerdings nicht mehr als Sonderausgaben abziehbar (BFH-Urteil in BFHE 246, 172, BStBl II 2014, 889; BMF-Schreiben vom 11. März 2010, BStBl I 2010, 227, Rz 22; HHR/Paul, § 13 EStG Rz 49; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 13 Rz 145; Leingärtner/Kanzler, a.a.O., Kap. 43, Rz 3; Stöcker in Bordewin/Brandt, EStG § 10 Rz 644). Es fehlt insoweit an der nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut erforderlichen "Übertragung" begünstigten Vermögens (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG i.d.F. JStG 2008). Der erkennende Senat schließt sich insoweit der zutreffenden Ansicht des X. Senats in dem Urteil in BFHE 246, 172, BStBl II 2014, 889 an.

- 23** c) Die Einordnung der Versorgungsleistungen als Sonderausgaben ist im Schrifttum indessen schon vor der Gesetzesänderung durch das JStG 2008 teilweise kritisch aufgenommen worden (z.B. Kanzler, FR 1992, 239; Fischer, FR 1993, 575; Kempermann, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2003, 1736). Der Wirtschaftsüberlassungsvertrag könne vielmehr auch hinsichtlich dieser Leistungen --und damit nicht nur hinsichtlich der Nutzungsüberlassung-- ertragsteuerlich nach den Regeln des Pachtvertrags behandelt werden. Die Aufwendungen des Nutzungsberechtigten seien dann als Betriebsausgaben abziehbar, während der überlassende Eigentümer die Leistungen als Betriebseinnahmen zu versteuern habe (s. HHR/Paul, § 13 EStG Rz 49; Kanzler, NWB 2014, 2926).
- 24** Der IV. Senat des BFH hat in seinem Urteil in BFHE 187, 42, BStBl II 1999, 55 ebenfalls Bedenken geäußert, ob daran festgehalten werden könne, die Leistungen aufgrund eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags beim Überlassenden als sonstige Einkünfte und beim Nutzungsberechtigten als Sonderausgaben zu erfassen, oder ob die "Pachtzahlungen" bei den Hofeigentümern wegen des fortbestehenden Betriebs nicht vielmehr als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen und beim Nutzungsberechtigten als Betriebsausgaben abzuziehen seien.
- 25** Der X. Senat des BFH hat diese Überlegungen aufgegriffen und entschieden, dass keine Notwendigkeit bestehe, Wirtschaftsüberlassungsverträge Vermögensübergaben gegen Versorgungsleistungen gleichzustellen. Überlasse der Hofeigentümer seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu einem nicht überhöhten Entgelt, seien die Aufwendungen des Wirtschaftsübernehmers für die altenteilsähnlichen Leistungen als Betriebsausgaben abziehbar (BFH-Urteil in BFHE 246, 172, BStBl II 2014, 889; ebenso z.B. Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 13 Rz 145; Mitterpleininger in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 13 Rz 208).
- 26** d) Der erkennende Senat schließt sich dieser Auffassung für nach dem 31. Dezember 2007 abgeschlossene Wirtschaftsüberlassungsverträge an.
- 27** Nach ständiger Rechtsprechung führt der Wirtschaftsüberlassungsvertrag dazu, dass zwei land- und forstwirtschaftliche Betriebe entstehen, nämlich der (fortbestehende) Eigentumsbetrieb des Nutzungsverpflichteten und der wirtschaftende Betrieb des Nutzungsberechtigten. Der Wirtschaftsüberlassungsvertrag wurde in Bezug auf die Nutzungsüberlassung somit seit jeher der Betriebsverpachtung gleichgestellt. Es ist daher gerechtfertigt, die Regeln der Betriebsverpachtung im Grundsatz auch in Bezug auf die weiteren in einem Wirtschaftsüberlassungsvertrag vereinbarten Leistungen zur Geltung zu bringen.
- 28** Der Nutzungsberechtigte und der Nutzungsverpflichtete beziehen bei Abschluss eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags als Inhaber land- und forstwirtschaftlicher 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.
- 29** Es ist daher konsequent, solche Leistungen beim Nutzungsberechtigten als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG (bzw. bis zum Wirtschaftsjahr 2014/2015 gemäß § 13a Abs. 3 Satz 2 EStG a.F.) und beim Überlassenden als Betriebseinnahmen (Betriebsvermögensmehrungen) zu erfassen (ebenso Oberfinanzdirektion --OFD-- Nordrhein-Westfalen, Verfügung vom 27. Dezember 2016 S 2230-2015/0007-St 165, EStG-Kartei NW §§ 13, 13a EStG Fach 1 Nr. 800, Tz. 2.7.6 und 2.7.7). Hierdurch wird auch das beim Wirtschaftsüberlassungsvertrag bestehende Sonderrecht beseitigt, für das keine Notwendigkeit (mehr) besteht (Fischer, FR 1993, 575).
- 30** Das gerade im Bereich der Land- und Forstwirtschaft vorhandene praktische Bedürfnis zum Abschluss von Wirtschaftsüberlassungsverträgen besteht trotz der steuergesetzlichen Änderung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG durch das JStG 2008 unverändert fort. Die Pachtvertragslösung und die damit veränderte Sicht auf Wirtschaftsüberlassungsverträge trägt diesem Bedürfnis angemessen Rechnung (Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A Rz 546c; Kanzler, NWB 2014, 2926). Die frühere Beurteilung

des Wirtschaftsüberlassungsvertrags war von dem Gedanken der späteren (unentgeltlichen) Hofübergabe und der Vorstellung bestimmt, es handele sich bei der Nutzungsüberlassung nur um eine Vorstufe zur unentgeltlichen Betriebsübertragung. Seit der Neuregelung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 Buchst. b EStG durch das JStG 2008 ist der Sonderausgabenabzug indessen von einem Eigentumsübergang abhängig. Damit ist aber auch der Beurteilung der der Betriebsübertragung vorgeschalteten Nutzungsüberlassung als unentgeltliches Geschäft die Grundlage entzogen (ebenso Kanzler, NWB 2014, 2926).

- 31** e) Der Wirtschaftsüberlassungsvertrag verpflichtet den Eigentümer zur Nutzungsüberlassung seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Der Nutzungsberechtigte hat an den Nutzungsverpflichteten hierfür vertraglich zumeist im Einzelnen geregelte Leistungen zu erbringen. Diese können mit der Nutzungsüberlassung bei entsprechendem Rechtsbindungswillen in einem Austauschverhältnis stehen.
- 32** Vertraglich können dabei sowohl Geld- als auch Sach- und Dienstleistungen vereinbart sein. Zivilrechtlich ist anerkannt, dass eine Miete oder Pacht nicht nur in Geld, sondern auch in geldwerten Leistungen bestehen kann (z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 17. Juli 2002 XII ZR 86/01, Neue Juristische Wochenschrift 2002, 3322; Palandt/Weidenkaff, BGB, 76. Aufl., § 535 Rz 71, m.w.N.). Eine (geringe) Barpacht und zusätzliche altenteilsähnliche Leistungen können daher auch steuerrechtlich als Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung eingeordnet werden (Leingärtner/Kanzler, a.a.O., Kap. 43, Rz 77). Selbst wenn der Nutzer ein sehr niedriges Entgelt zahlt (sog. Gefälligkeitsmiete), das weit hinter dem üblichen Entgelt zurückbleibt, handelt es sich trotzdem um Miete bzw. Pacht und nicht um Leihe als unentgeltliche Nutzungsüberlassung (BGH-Urteil vom 4. Mai 1970 VIII ZR 179/68, BB 1970, 1197; Erman/Lützenkirchen, BGB, 14. Aufl., § 535 Rz 108). Steuerlich steht es der Anerkennung eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags zwischen nahen Angehörigen und damit dem Abzug der Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung als Betriebsausgabe ebenfalls nicht entgegen, dass eine unangemessen niedrige Gegenleistung vereinbart wurde (BFH-Urteil in BFHE 246, 172, BStBl II 2014, 889; Fischer, FR 1993, 575), sofern das Missverhältnis nicht auf einen Mangel des geschäftlichen Bindungswillens schließen lässt (Kempermann, DStR 2003, 1736). Übersteigen die Leistungen des Nutzungsberechtigten hingegen das marktübliche Entgelt, kann es sich insoweit um gemäß § 12 Nr. 2 EStG nicht als Betriebsausgaben abziehbare Unterhaltsleistungen handeln (BFH-Urteil in BFHE 246, 172, BStBl II 2014, 889; Kempermann, DStR 2003, 1736).
- 33** 3. Die Vorentscheidung ist teilweise von anderen Grundsätzen ausgegangen. Sie kann daher keinen Bestand haben.
- 34** a) Zutreffend hat das FG allerdings erkannt, dass der Kläger die an seine Eltern aufgrund des am 3. Juni 2009 abgeschlossenen NV erbrachten Leistungen nicht als Sonderausgaben geltend machen kann. Denn nach der Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG durch das JStG 2008, die im Streitfall auf den nach dem 31. Dezember 2007 abgeschlossenen NV Anwendung findet (§ 52 Abs. 23g EStG), liegen die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nicht vor. Es fehlt im vorliegenden Fall jedenfalls an der für den Sonderausgabenabzug erforderlichen begünstigten Vermögensübertragung. Der Senat verweist insoweit ergänzend auf das BFH-Urteil in BFHE 246, 172, BStBl II 2014, 889.
- 35** b) Das FG hat des Weiteren zu Recht angenommen, dass der Kläger die an seine Eltern erbrachten Leistungen grundsätzlich als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) bei seinen durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft abziehen kann. Es hat insoweit zutreffend darauf erkannt, dass auch Leistungen aufgrund eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags betrieblich veranlasst sein können, wenn der Hofeigentümer seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb entgeltlich an den Wirtschaftsübernehmer überlässt, weil diese Leistungen dann als Gegenleistung für die Nutzung von zur Einkunftserzielung verwendeten Wirtschaftsgütern aufgewendet werden.
- 36** c) Das FG hat dem NV allerdings zu Unrecht unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs die steuerliche Anerkennung versagt.
- 37** aa) Das FG hat bei der ihm obliegenden Gesamtwürdigung des Vertrags nicht alle für den Fremdvergleich maßgeblichen Indizien entsprechend ihrer Gewichtung in seine Würdigung einbezogen. Eine solche Gesamtwürdigung des FG ist rechtsfehlerhaft; sie bindet den Senat dementsprechend auch nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO (s. Senatsurteil vom 18. Juni 2015 VI R 77/12, BFHE 250, 132, BStBl II 2015, 903, m.w.N.). Da das FG allerdings alle wesentlichen tatsächlichen Umstände festgestellt hat, die in die Gesamtwürdigung einzubeziehen sind, und die Beteiligten gegen die tatsächlichen Feststellungen des FG keine Verfahrensrügen vorgebracht haben, kann der Senat auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz selbst die rechtliche Subsumtion vornehmen, dass es sich bei den nach § 8 NV geleisteten Aufwendungen des Klägers um abziehbare Betriebsausgaben handelt.

- 38 bb) Der NV wurde zivilrechtlich wirksam unter volljährigen und --soweit ersichtlich-- wirtschaftlich voneinander unabhängigen Verwandten abgeschlossen. Er wies in Bezug auf den Kläger eine große Nähe zur Erzielung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf. Denn er ermöglichte dem Kläger überhaupt erst die Nutzung des betrieblichen Vermögens seiner Eltern zur Einkunftserzielung. Ein privater Grund für die Nutzung des dem Kläger aufgrund des NV überlassenen Betriebsvermögens ist nach dem vom FG festgestellten Sachverhalt nicht erkennbar. Der hiernach vorliegende eindeutig betriebliche Anlass des NV ist auch bei der Intensität der erforderlichen Prüfung der Fremdüblichkeit der einzelnen Vertragsbestimmungen zu berücksichtigen.
- 39 cc) Die Hauptleistungspflichten der Eltern des Klägers waren in § 1 NV (Gegenstand der Überlassung) und in § 6 NV (Inventar, Vorräte, Feldbestellung) hinreichend bestimmt.
- 40 dd) Die Hauptleistungspflichten des Klägers waren in § 8 NV geregelt. Nach § 8 Abs. 2 NV hatte der Kläger eine Barleistung von 300 € monatlich an seine Eltern zu erbringen. Diese Vereinbarung ist ebenfalls klar und eindeutig.
- 41 Nichts anderes gilt für die in § 8 Abs. 1 NV vereinbarten Sachleistungen. Der X. Senat des BFH hat in seinem Urteil in BFHE 246, 172, BStBl II 2014, 889 die "altenteilsähnlichen Leistungen" bei einem Wirtschaftsüberlassungsvertrag als Betriebsausgaben angesehen (ebenso z.B. Leingärtner/Kanzler, a.a.O., Kap. 43, Rz 80; a.A. Felsmann, a.a.O., A Rz 548). Deshalb kann einem Wirtschaftsüberlassungsvertrag die steuerliche Anerkennung auch unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs nicht mit der Begründung abgesprochen werden, dass der Nutzungsberechtigte dem Nutzungsverpflichteten neben einer Barpacht typische Altenteilsleistungen versprochen hat. Denn Wirtschaftsüberlassungsverträge werden typischerweise zwischen nahen Angehörigen vereinbart, so dass davon ausgegangen werden muss, dass auch der X. Senat des BFH altenteilsähnliche Leistungen im Rahmen des Fremdvergleichs in der Regel nicht als steuerschädlich angesehen hat. Der erkennende Senat tritt dieser Würdigung grundsätzlich bei.
- 42 Im Streitfall geht die Regelung in § 8 Abs. 1 NV nicht über die Gewährung typischer Altenteilsleistungen hinaus. Der Kläger ist nach dieser vertraglichen Bestimmung (lediglich) verpflichtet, "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", zu übernehmen. Dabei handelt es sich um typische Altenteilslasten in Form von Naturalleistungen. Mit der Vorinstanz geht der Senat ferner davon aus, dass der Anteil der vom Kläger nach § 8 Abs. 1 NV zu tragenden Aufwendungen an den Gesamtkosten durch Aufteilung nach der Kopfzahl der im Haushalt lebenden Personen auch unter Fremdvergleichsgesichtspunkten hinreichend bestimmt werden kann. Wollte man zusätzlich verlangen, der NV müsse Vorschriften über die genaue Ermittlung dieser Kosten enthalten, z.B. Bestimmungen über Zahl und Größe der Mülltonnen, über etwaige Stromzähler oder über die genaue Erfassung des Wärmeverbrauchs, würde dies die Anforderungen an den Fremdvergleich unter den im Streitfall gegebenen Umständen überspannen.
- 43 ee) Das FG weist ferner zu Recht darauf hin, dass die Regelung in § 8 letzter Absatz NV, nach der "die Bestimmungen des § 323 Zivilprozessordnung als vereinbart" gelten, in Pachtverträgen nicht fremdüblich ist. Eine solche Klausel muss --entgegen der Ansicht der Vorinstanz-- indes nicht zwingend gegen die grundsätzliche Anerkennung des Vertrags als entgeltlicher Pachtvertrag gewertet werden (ebenso Felsmann, a.a.O., A Rz 546c). Es handelt sich vielmehr lediglich um ein Indiz im Rahmen der Gesamtabwägung.
- 44 Die Bedeutung dieses Indizes ist bei der Gesamtwürdigung im Streitfall als gering einzustufen. Denn es ist zu berücksichtigen, dass die Vereinbarung der entsprechenden Geltung des § 323 der Zivilprozessordnung (ZPO) oder einer in anderer Weise im Vertrag geregelten Abänderbarkeit in Wirtschaftsüberlassungsverträgen bislang üblich war und zur steuerlichen Anerkennung der Versorgungsleistungen von der ständigen Rechtsprechung sogar ausdrücklich verlangt wurde (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 15. Juli 1991 GrS 1/90, BFHE 165, 225, BStBl II 1992, 78). Die Vereinbarung der entsprechenden Geltung des § 323 ZPO in Wirtschaftsüberlassungsverträgen beruht daher in der Regel --jedenfalls bei Verträgen, die wie im Streitfall vor Veröffentlichung des Senatsurteils vom 12. Juli 2017 VI R 59/15 abgeschlossen wurden-- nicht auf privaten Gründen oder dem steuerlichen Missbrauch einer zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeit, der durch den Fremdvergleich verhindert werden soll. Im Hinblick auf die einkommensteuerrechtliche Neubewertung von Wirtschaftsüberlassungsverträgen ist der Verweis auf § 323 ZPO bei zukünftigen Vertragsgestaltungen in steuerlicher Hinsicht ohnehin nicht mehr erforderlich.
- 45 ff) Anhaltspunkte dafür, dass die hiernach als Betriebsausgaben anzuerkennenden Leistungen des Klägers das marktübliche Entgelt für die Nutzungsüberlassung überschreiten, lassen sich den tatsächlichen Feststellungen des FG nicht entnehmen. Solches hat auch das FA nicht geltend gemacht. Ebenso wenig hat das FG Tatsachen

festgestellt, die auf einen Mangel des geschäftlichen Bindungswillens der Vertragsparteien des NV schließen lassen könnten.

- 46** 4. Nach alledem ist der Gewinn des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 (bisher angesetzt: 40.380 €) um die vom Kläger nach § 8 Abs. 2 NV an seine Eltern erbrachten Barleistungen zu mindern, die als Betriebsausgaben anzuerkennen sind (12 x 300 €).
- 47** Hinsichtlich der nach § 8 Abs. 1 NV erbrachten Sachleistungen hat der Kläger Sachaufwand in Höhe der Beanstandungsgrenzen für unbare Altenteilsleistungen bei Land- und Forstwirten der OFD Niedersachsen für ein Altenteilerhepaar in Höhe von 1.120 € für den Veranlagungszeitraum 2009 und in Höhe von 1.146 € für den Veranlagungszeitraum 2010 geltend gemacht (s. zu den Beanstandungsgrenzen für unbare Altenteilsleistungen: OFD Niedersachsen, Verfügung vom 24. März 2017 S 2230-12-St 282, ESt-Kartei (LuF) ND § 13 EStG Nr. 1.4a). Das FA hat bereits in der mündlichen Verhandlung vor dem FG erklärt, gegen die Bewertung der vom Kläger erbrachten Sachleistungen in Höhe der Beanstandungsgrenzen keine Einwände zu erheben. Bei dieser Sachlage hat auch der Senat keine Bedenken, die vom Kläger erbrachten Sachaufwendungen mit den vorgenannten Werten anzusetzen. Für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 ergeben sich hiernach weitere Betriebsausgaben in Höhe von 1.133 € (1.120 € / 2 + 1.146 € / 2).
- 48** Der Gewinn des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 ist hiernach antragsgemäß um 4.733 € auf 35.647 € herabzusetzen. Die Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft für das Streitjahr belaufen sich dementsprechend auf 17.823 €.
- 49** Die Berechnung der Einkommensteuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 50** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de