BFH v. 14.03.2006 - VIII R 60/03 BStBl 2006 II S. 650

Für Gewerbebetrieb bestimmte Erbschaft als Betriebseinnahme

Leitsatz

1. Eine für den Gewerbebetrieb eines Steuerpflichtigen (hier: Altenheim) bestimmte Erbschaft ist als Betriebseinnahme zu versteuern.

2. Im Hinblick auf § 14 HeimG ist die Forderung des Trägers eines Altenheims aus der Erbeinsetzung durch einen früheren Heimbewohner grundsätzlich erst zu aktivieren, wenn feststeht, dass die Erbeinsetzung rechtswirksam war.

Gesetz(e):

EStG 1997 § 4 Abs. 4EStG 1997 § 5 Abs. 1HGB § 252 Abs. 1 Nr. 4HeimG § 14

Instanzenzug:

FG Baden-Württemberg vom 25. Juni 2003 13 K 26/02 (EFG 2003, 1465) BFH VIII R 60/03 (Verfahrensverlauf) BFH - VIII R 60/03, Verfahrensverlauf BFH - VIII R 60/03, Verfahrensverlauf

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GbR (Gesellschafter A 90 v.H. und B 10 v.H.) erzielte in den Streitjahren 1996 bis 1998 aus dem Betrieb eines Seniorenheims Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie ermittelt ihren Gewinn durch Bilanzierung (§ 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes —EStG—). Nach dem notariellen einseitigen Testament der 1996 verstorbenen Heimbewohnerin J sind zu je einem Drittel der C.Verband für e.V., die Gemeinde S mit Auflage der Verwendung für eine Lärmschutzwand für den Friedhof und das Seniorenheim der Klägerin für die Altenarbeit als Erben eingesetzt. Der Reinwert des Nachlasses betrug lt. Erbschaftsteuererklärung 843 315,80 DM. Aufgrund von Prozessen von Nichten und Neffen der Verstorbenen gegen die erfolgten Erbeinsetzungen kam es erst im Jahre 1998 zur Auszahlung des Erbteils. Nach einem Schreiben des Testamentsvollstreckers sollte die Erbschaft zum Einbau eines Aufzugs verwendet werden.

Im Anschluss an eine Außenprüfung bei der Klägerin behandelte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt —FA—) die Erbschaft und die daraus resultierenden Zinseinnahmen als Betriebseinnahmen der Klägerin. In dem aufgrund der Außenprüfung ergangenen Gewinnfeststellungsbescheid 1996 vom 7. März 2001 erhöhte es den Gewinn um eine Forderung in Höhe des Erbschaftsanteils der Klägerin von 281 105 DM. In weiteren Änderungsbescheiden für die Streitjahre 1997 und 1998 erfasste es Forderungen wegen angefallener Zinsen aus der Erbschaft in Höhe von 13 814 DM (1997) und 10 505 DM (1998). Zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung wegen gleichzeitiger Belastung der Erbschaft mit Erbschaft- und Einkommensteuer wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei der Einkommensteuerveranlagung der Gesellschafter der Klägerin im Jahre 1996 um 75 500 DM gemindert, um eine Einkommensteuerminderung von 40 000 DM zu erreichen (§ 163 der Abgabenordnung —AO 1977—).

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gegen die Gewinnfeststellungsbescheide 1996 bis 1998 hat die Klägerin Klage erhoben, der das Finanzgericht (FG) in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 1465 veröffentlichten Urteil stattgegeben hat.

Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§§ 4, 5 EStG).

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin hat keinen Antrag gestellt.

II.

Die Revision ist begründet, soweit sie die Gewinnfeststellung 1998 betrifft; sie führt insoweit zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung —FGO—). Hinsichtlich der Gewinnfeststellungen 1996 und 1997 ist die Revision unbegründet (§ 126 Abs. 2 FGO).

1. Gewinnfeststellung 1998

Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die streitige Erbschaft nicht zu Betriebseinnahmen der Klägerin geführt habe. Die Erbschaft des Seniorenheims und die daraus resultierenden Zinsen sind durch den Gewerbebetrieb der Klägerin veranlasst.

Das FA hat deshalb zu Recht die auf das Streitjahr 1998 entfallenden Zinsen in Höhe von 10 505 DM bei der Gewinnfeststellung 1998 gewinnerhöhend erfasst.

a) Betriebseinnahmen sind in Anlehnung an § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 EStG alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind. Ein Wertzuwachs ist betrieblich veranlasst, wenn insoweit ein nicht nur äußerlicher, sondern sachlicher, wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben ist (Urteile des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 27. Mai 1998 X R 17/95, BFHE 186, 256, BStBl II 1998, 618, unter II.1. und 2. der Gründe, m.w.N.; vom 1. Oktober 1993 III R 32/92, BFHE 172, 445, BStBl II 1994, 179, unter II.a der Gründe; vom 6. September 1990 IV R 125/89, BFHE 161, 552, BStBl II 1990, 1028, m.w.N.).

Von den Betriebseinnahmen zu unterscheiden sind Wertzugänge, deren Zufluss durch private Umstände veranlasst worden ist (BFH-Urteile vom 14. März 1989 I R 83/85, BFHE 156, 462, BStBl II 1989, 650; in BFHE 161, 552, BStBl II 1990, 1028).

Für die Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs kommt es nicht auf die zivilrechtliche Rechtsgrundlage der Leistung an. Als betrieblich veranlasst sind nicht nur solche Einnahmen zu werten, die aus der maßgeblichen Sicht des Unternehmers (BFH-Urteil in BFHE 156, 462, BStBl II 1989, 650) Entgelt für betriebliche Leistungen darstellen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 17. September 1987 III R 225/83, BFHE 151, 373, BStBl II 1988, 324; vom 22. Juli 1988 III R 175/85, BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995; in BFHE 161, 552, BStBl II 1990, 1028). Es ist weder erforderlich, dass der Vermögenszuwachs im Betrieb erwirtschaftet wurde, noch, dass der Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch auf die Einnahme hat. Betriebseinnahmen können auch vorliegen, wenn der Steuerpflichtige als Betriebsinhaber unentgeltliche Zuwendungen erhält, mit denen weder ein zuvor begründeter Rechtsanspruch erfüllt, noch eine in der Vergangenheit erbrachte Leistung vergütet werden soll (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 21. November 1963 IV 345/61 S, BFHE 78, 475, BStBl III 1964, 183; vom 13. Dezember 1973 I R 136/72, BFHE 111, 108, BStBl II 1974, 210; in BFHE 156, 462, BStBl II 1989, 650; in BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995; ebenso bereits Urteil des Reichsfinanzhofs —RFH— vom 24. Oktober 1934 VI A 141/34, Steuer und Wirtschaft —StuW— 1934 Nr. 725). Was für freiwillige Zuwendungen unter Lebenden gilt, muss auch für solche von Todes wegen gelten (BFH-Urteil in BFHE 161, 552, BStBl II 1990, 1028). Erforderlich ist nur, dass die Zuwendung einen wirtschaftlichen Bezug zum Betrieb aufweist.

b) Im Streitfall besteht ein tatsächlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang der streitigen Erbschaft mit der gewerblichen Tätigkeit der Klägerin. Die Altenpflege, für die der Erbanteil nach dem Willen der Erblasserin zu verwenden ist, bildet gerade den Gegenstand des Betriebs der Klägerin. Damit ergibt sich der sachliche Zusammenhang der Erbschaft mit dem Betrieb bereits aus der testamentarischen Verwendungsbestimmung, ohne dass es darauf ankommt, ob die Zuwendung auch durch das bis zum Tod der Erblasserin bestehende Vertragsverhältnis mit der Klägerin veran-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

lasst war. Tatsächliche Anhaltspunkte für eine private Veranlassung der Zuwendung hat das FG nicht festgestellt. Insbesondere sind aus den Feststellungen des FG und aus dem Vortrag der Beteiligten keine Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass die Gesellschafter der Klägerin auch persönlich durch die Erbschaft begünstigt werden sollten. Selbst wenn jedoch eine private Mitveranlassung bestanden haben sollte, wäre dies für die Entscheidung des Streitfalls unerheblich. Es genügt, dass das auslösende Moment für die Vorteilszuwendung bei wertender Beurteilung in signifikantem Ausmaß auch der steuerbaren Erwerbssphäre zuzuordnen ist. Die Regelung des § 12 Nr. 1 EStG gilt nur für die Beurteilung der Abziehbarkeit von Erwerbsaufwendungen (BFH-Urteile vom 7. Dezember 2004 VIII R 70/02, BFHE 208, 546, BStBl II 2005, 468, und in BFHE 161, 552, BStBl II 1990, 1028 a.E.).

c) Diesem Ergebnis steht die Rechtsprechung des RFH (vgl. Urteile vom 12. Juni 1929 VI A 345/29, StuW 1929 Nr. 798; vom 26. März 1930 VI A 432/30, StuW 1930 Nr. 513; vom 14. Januar 1931 VI A 2284/30, RFHE 28, 62) und des BFH (Urteil vom 15. Mai 1986 IV R 119/84, BFHE 146, 438, BStBl II 1986, 609) zur Abgrenzung der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit von privat veranlassten Zuwendungen, auf die sich das FG für seine abweichende Auffassung berufen hat, nicht entgegen. Soweit die Rechtsprechung in den genannten Entscheidungen (vgl. ferner die zur Erbschaftsteuer ergangenen BFH-Urteile vom 24. Oktober 1984 II R 103/83, BFHE 142, 312, BStBl II 1985, 137, und vom 16. Dezember 1998 II R 38/97, BFH/NV 1999, 931) angenommen hat, letztwillige Geldzuwendungen eines Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer stellten im Regelfall nicht Arbeitslohn in Gestalt eines nachträglichen Entgelts oder Ruhegehalts dar, weil in diesen Fällen das Arbeitsverhältnis zwar Motiv, aber nicht Rechtsgrund der Leistung gewesen sei, kann diese Rechtsprechung nicht auf die Abgrenzung betrieblicher und privat veranlasster Zuwendungen übertragen werden. Denn der Veranlassungszusammenhang einer Geldzuwendung mit dem Arbeitsverhältnis setzt stets voraus, dass diese „für eine Beschäftigung" (§ 19 Abs. 1 Satz 1 EStG) gezahlt wird, also im weitesten Sinn als Frucht der Arbeitsleistung anzusehen ist (BFH-Urteile vom 24. Oktober 1990 X R 161/88, BFHE 162, 329, BStBl II 1991, 337; vom 23. Oktober 1992 VI R 62/88, BFHE 169, 432, BStBl II 1993, 117; vom 24. Oktober 1997 VI R 23/94, BFHE 184, 474, BStBl II 1999, 323). Demgegenüber können Zuwendungen an einen gewerblich tätigen Unternehmer auch dann betrieblich veranlasst sein, wenn sie nicht mit einem konkreten Leistungsaustauschverhältnis in Zusammenhang stehen, sondern aus anderen, auf das Unternehmen bezogenen Gründen gewährt werden. Der BFH hat deshalb beispielsweise auch öffentlich-rechtliche Zuschüsse und betriebsbezogene Preise den Betriebseinnahmen hinzugerechnet (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 156, 462, BStBl II 1989, 650; vom 19. Juli 1995 I R 56/94, BFHE 179, 19, BStBl II 1996, 28; vom 26. November 1996 VIII R 58/93, BFHE 182, 85, BStBl II 1997, 390; vom 18. September 2002 X R 41/01, BFH/NV 2003, 43).

d) Die Zugehörigkeit der Erbschaft zum Betriebsvermögen der Klägerin kann auch nicht mit der Begründung verneint werden, der Klägerin habe insoweit die erforderliche Einkunftserzielungsabsicht gefehlt. Dass die Klägerin vor der Testamentseröffnung von ihrer Erbeinsetzung nichts wusste und hinsichtlich der Erbschaft nicht von vornherein mit konkreter Gewinnerzielungsabsicht gehandelt hat, ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung. Bei Ansprüchen, deren Zugang vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängig ist, kann das subjektive Kriterium der Einkünfteerzielungsabsicht für die Zuordnung zum betrieblichen oder privaten Bereich nicht allein maßgeblich sein (BFH-Urteil in BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995). In solchen Fällen kann erst bei Kenntnis des Begünstigten von der unentgeltlichen Zuwendung eine Einkünfteerzielungsabsicht entstehen. Da die Klägerin die Erbschaft nicht ausgeschlagen hat und ihr nach der Testamentseröffnung bekannt war, dass der zugewendete Betrag für den Betrieb des Altenheims zu verwenden war, ist nach den objektiven Umständen des Streitfalls davon auszugehen, dass die Klägerin die Erbschaft mit Gewinnerzielungsabsicht vereinnahmt hat (vgl. auch das Senatsurteil vom 8. November 2005 VIII R 105/03, BFH/NV 2006, 527; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 24. Aufl., § 15 Rz. 25, m.w.N.).

2. Gewinnfeststellung 1996 und 1997

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass das FA nicht berechtigt war, den Anspruch der Klägerin auf die Erbschaft und auf die in 1997 angefallenen Zinsen bereits in den Feststellungsbescheiden für die Jahre 1996 und 1997 gewinnerhöhend zu erfassen.

Die Erbschaft war als bestrittene Forderung erst mit ihrer Realisierung im Jahre 1998 zu aktivieren. Dies betrifft im Streitfall lediglich den Zinsansatz vom 31. Dezember 1998 in Höhe von 10 505 DM.

Der Zeitpunkt der Aktivierung von Forderungen bestimmt sich nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG bei buchführenden Gewerbetreibenden nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung. Nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Nach dem darin kodifizierten Realisationsprinzip als Ausprägung des Vorsichtsprinzips dürfen Vermögensmehrungen nur erfasst werden, wenn sie disponibel sind (BFH-Urteil vom 12. Mai 1993 XI R 1/93, BFHE 171, 448, BStBl II 1993, 786, m.w.N.).

Die Aktivierung von Vermögensgegenständen in der Handelsbilanz und damit der Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) bestimmt sich in erster Linie nicht nach rechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Maßgeblich ist nicht, ob eine Forderung fällig oder ein Recht realisierbar ist, sondern ob der Vermögensvorteil wirtschaftlich ausnutzbar ist und einen durchsetzbaren gegenwärtigen Vermögenswert darstellt. Letzteres ist bei einer bestrittenen Forderung typischerweise nicht der Fall. Sie ist erst zu aktivieren, wenn sie rechtskräftig zuerkannt ist oder der Schuldner sein Bestreiten aufgibt und sie anerkennt (BFH-Urteil vom 15. März 2000 II R 15/98, BFHE 191, 403, BStBl II 2000, 588, unter II.2.b aa der Gründe, m.w.N.). Umstrittene Forderungen können erst am Schluss des Wirtschaftsjahrs angesetzt werden, in dem über den Anspruch rechtskräftig entschieden wird bzw. in dem eine Einigung mit dem Schuldner zustande kommt (BFH-Urteil vom 26. April 1989 I R 147/84, BFHE 157, 121, BStBl II 1991, 213, unter 2. der Gründe).

Nach den bindenden Feststellungen des FG kam es aufgrund von Prozessen von Nichten und Neffen der Verstorbenen gegen die erfolgte Erbeinsetzung erst 1998 zur Auszahlung des Erbteils. Es handelte sich um eine bestrittene Forderung, so dass eine Aktivierung jedenfalls erst zum 31. Dezember 1998 in Betracht gekommen wäre. Auf die Erfolgsaussichten der genannten Prozesse kommt es nicht an.

Unerheblich ist auch, dass sich aus den tatsächlichen Feststellungen des FG nicht ergibt, *wann* die gesetzlichen Erben erstmals zu erkennen gegeben haben, dass sie die Wirksamkeit des notariellen Testaments in Zweifel ziehen. Denn die Aktivierung einer rechtlich entstandenen Forderung ist nicht nur dann unzulässig, wenn sie bereits am Bilanzstichtag bestritten war, sondern auch dann, wenn der Steuerpflichtige nach den Umständen des Falles schon am Bilanzstichtag damit rechnen musste, dass der Verpflichtete oder ein Dritter (hier: die gesetzlichen Erben) den Anspruch bestreiten werde. Das ergibt sich aus dem Gebot der vorsichtigen Bilanzierung (Senatsurteil vom 3. Juni 1993 VIII R 26/92, BFH/NV 1994, 366).

Im Streitfall stand § 14 des Heimgesetzes (HeimG) einer Aktivierung der Forderung in der Bilanz auf den 31. Dezember 1996 entgegen. Danach ist es dem Träger eines Altenheims verboten, sich von den Heimbewohnern Geld oder geldwerte Leistungen über das vereinbarte Pflegeentgelt hinaus versprechen oder gewähren zu lassen. Dieses Verbot erfasst auch testamentarische Zuwendungen (Beschluss des Bayerischen Obersten Landesgerichts —BayObLG— vom 22. Juni 2004 1Z BR 40/04, Neue Juristische Wochenschrift - Rechtsprechungs-Report Zivilrecht —NJW-RR— 2004, 1591, m.w.N.). Die Klägerin musste deshalb damit rechnen, dass die gesetzlichen Erben sich auf diese Vorschrift berufen und die Wirksamkeit des Testaments in Zweifel ziehen würden. Zwar sind testamentarische Verfügungen zugunsten eines Heimträgers, die dem Begünstigten nicht mitgeteilt wurden, gestattet (Beschluss des Bundesgerichtshofs —BGH— vom 24. Januar 1996 IV ZR 84/95, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge —ZEV— 1996, 147). Bis zur Klärung

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

der Frage, ob der Begünstigte Kenntnis von dem Testament hatte, kann der Anspruch jedoch nicht als hinreichend sicher angesehen werden.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:
Oberfinanzdirektion Koblenz 28.8.2012 - S 2137 A
Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
BFH 27.5.2020 - XI R 8/18
FG Berlin-Brandenburg 19.6.2019 - 7 K 7250/15
BFH 7.11.2018 - X R 34/16
BFH 3.8.2017 - IV R 12/14
BFH 6.12.2016 - I R 50/16
FG Hessen 13.4.2016 - 7 K 872/13
FG Rheinland-Pfalz 9.12.2014 - 3 K 2197/11
FG Münster 26.2.2014 - 7 K 1183/10 U,F
FG Hessen 24.4.2013 - 4 K 693/10
FG Saarland 16.11.2011 - 1 K 1071/08
FG Rheinland-Pfalz 10.2.2011 - 6 K 2713/07
FG Düsseldorf 21.9.2010 - 6 K 2079/08 K
FG Düsseldorf 21.9.2010 - 6 K 1271/08 K
FG Nürnberg 29.7.2010 - 4 K 392/2009
FG Düsseldorf 30.6.2010 - 15 K 4281/08 E,G,Zerl
BFH 12.1.2010 - VIII R 34/07
BFH 6.11.2008 - IV B 127/07
BFH 6.11.2008 - IV B 126/07
BFH 2.9.2008 - X R 8/06
BFH 2.9.2008 - X R 25/07
FG Nürnberg 10.3.2008 - 1 K 289/2007
FG Niedersachsen 13.2.2007 - 15 K 349/04

Fundstelle(n):
BB 2006 S. 1673 Nr. 31
BB 2006 S. 1739 Nr. 32
BB 2007 S. 35 Nr. 1
BFH/NV 2006 S. 1742 Nr. 9
BStBl II 2006 S. 650 Nr. 15
DB 2006 S. 1590 Nr. 30
DB 2007 S. 14 Nr. 27
DStRE 2006 S. 962 Nr. 16
DStZ 2006 S. 533 Nr. 16
DStZ 2006 S. 630 Nr. 18
EStB 2006 S. 320 Nr. 9
FR 2006 S. 885 Nr. 19
GStB 2006 S. 33 Nr. 9
HFR 2006 S. 974 Nr. 10
INF 2006 S. 604 Nr. 16
KÖSDI 2006 S. 15185 Nr. 8
NJW 2006 S. 2943 Nr. 40
NWB-Eilnachricht Nr. 30/2006 S. 2479
NWB-Eilnachricht Nr. 43/2007 S. 3784
SJ 2006 S. 28 Nr. 16

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

StB 2006 S. 323 Nr. 9
StBW 2006 S. 3 Nr. 16
StuB-Bilanzreport Nr. 15/2006 S. 596
WPg 2006 S. 1171 Nr. 18
NWB WAAAB-90239

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.