

Urteilsanmerkungen



von Rechtsanwalt Ingo Glas, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Agrarrecht, Geiersberger Glas & Partner mbB, Rechtsanwälte und Fachanwälte, Rostock und Schwerin, www.geiersberger.de

Das Urteil löst einen in der Praxis häufig vorkommenden Konflikt. Nicht selten wollen Eltern ihren Kindern Geldbeträge zukommen lassen, damit diese davon ein Wirtschaftsgut anschaffen, welches zur Erzielung von Einkünften verwendet werden soll. Wollten die Beteiligten eine hohe Schenkungsteuerbelastung vermeiden, bot sich der Weg über eine mittelbare Grundstücksschenkung an. Dann galt nicht der Geldbetrag, sondern der bewertungsrechtliche Wertansatz für ein bebautes Grundstück als geschenkt. Bisher liefen die Beteiligten aber Gefahr, dass der Beschenkte keine AfA in Anspruch nehmen konnte, weil einkommensteuerrechtlich die mittelbare Grundstücksschenkung so behandelt wurde, dass nicht das Geld als geschenkt galt, sondern das bebaute Grundstück. Da aber weder der Schenker dieses bebaute Grundstück selbst zur Erzielung von Einkünften genutzt hatte, noch beim Beschenkten Anschaffungskosten anerkannt wurden, konnte der Beschenkte keine AfA in Anspruch nehmen.

Der BFH hat unter Berücksichtigung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nunmehr festgelegt, dass der Fall, bei dem jemand ein Grundstück, das er verschenken will, sich zunächst selbst übertragen lässt, um es sodann an den zu Beschenkenden weiter zu übereignen, vergleichbar sei mit der Fallkonstellation, bei der der Schenker dem Beschenkten das Grundstück dadurch verschafft, dass er es für eigene Rechnung unmittelbar an den Beschenkten übereignen lässt. Dogmatisch werden bei einer mittelbaren Grundstücksschenkung also die Anschaffungskosten dem Schenker zugerechnet, bei dem so getan wird, als habe er das bebaute Grundstück zunächst selbst erworben und dieses erst danach an den Beschenkten verschenkt. Nunmehr können die schenkungsteuerrechtlichen Bewertungsvorteile für Grundstücke und die einkommensteuerrechtliche AfA-Berechtigung gemeinsam genutzt werden, wenn eine mittelbare Grundstücksschenkung vorgenommen wird.

Zu beachten ist – und darauf weist der BFH hin –, dass seine Grundsätze weiterhin nicht für den Fall gelten, bei dem ein Wirtschaftsgut lediglich zur Nutzung überlassen wird. Denn Anknüpfungspunkt ist für den BFH, dass ein Eigentumsübergang stattgefunden hat. Dies muss zwar nicht im zivilrechtlichen, aber doch zumindest im wirtschaftlichen Sinne erfolgt sein, was für die einkommensteuerrechtliche Betrachtung ausreichend ist.

Die konkludente Mitunternehmerschaft in der Landwirtschaft

Leitsatz

Beträgt der Anteil selbstbewirtschafteten Grundbesitzes, den der Ehegatte dem anderen überlässt, mehr als 10 % der Gesamtfläche, ist eine konkludente Mitunternehmerschaft zu prüfen.

BFH, Urteil vom 21.12.2016 – IV R 45/13*

Der Sachverhalt

Der 1965 verstorbene Vater der Kläger bewirtschaftete bis zu seinem Tod einen Weinbaubetrieb. Die 2010 verstorbene Mutter der Kläger besaß Weinberggrundstücke, die sie vollständig oder teilweise ihrem Ehemann zur Bewirtschaftung überlassen hatte; der Anteil dieser Flächen an dem im Weinbaubetrieb des Ehemanns genutzten Flächen betrug ca. 13 %.

Die Mutter hatte von ihrem Ehemann ererbte Flächen verpachtet. Sie hat in den Jahren 1969–1973 unentgeltlich die Hofstelle und Flächen auf ihren Sohn und weitere Flächen auf ihre beiden Töchter übertragen. Ihr gehörten noch weitere Grundstücke, teilweise Weinberggrundstücke, aber auch Wald und Bauland; nach Kläger-Vortrag stammten diese nicht aus dem vom Ehemann ererbten Vermögen.

Zum 30.4.2006 erklärte die Mutter beim Finanzamt die Betriebsaufgabe. Es gab dazu zwei unterschiedliche Ermittlungen ihres Aufgabegewinns. Nach Prüfung durch den landwirtschaftlichen Sachverständigen des Finanzamts (FA) hat dieses bei der Ermittlung des Aufgabegewinns ein nach der Aufgabenerklärung als Weinberg bezeichnetes Flurstück als Bauplatz mit entsprechend höherem Verkehrswert behandelt.

Im Einspruchsverfahren hat die Mutter dann aber geltend gemacht, es habe sich bei den mit ihrer Aufgabenerklärung berücksichtigten Grundstücken überhaupt nicht mehr um Betriebsvermögen gehandelt. Nach dem Tod ihres Ehemanns habe ihr Sohn den väterlichen Betrieb übernommen und ihre Grundstücke gepachtet, sie habe nur noch Einkünfte aus der Verpachtung erzielt. Der Einspruch wurde zurückgewiesen, das FA ging davon aus, dass alle streitbefangenen Grundstücke zu einem noch ruhenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Mutter gehört hätten.

Die Klage hatte beim FG Erfolg. Das FG hat einen Veräußerungsgewinn verneint, weil das FA nicht habe nachweisen können, dass es sich bei den strittigen Grundstücken noch um Betriebsvermögen gehandelt habe.

Das Urteil

Die Revision hatte Erfolg. Der BFH hat die Sache an das FG zur weiteren Sachaufklärung zurückverwiesen. Die Entscheidungsgründe lassen aber annehmen, dass im Ergebnis des Verfahrens von steuerpflichtigem Betriebsvermögen ausgegangen werden wird.

Nach dem Vortrag der Kläger soll die Mutter die im Weinbaubetrieb des Ehemanns genutzten Grundstücke unentgeltlich überlassen haben. Dann würde sich Betriebsvermögen wohl nur

aus der Annahme einer Mitunternehmerschaft zwischen ihr und ihrem Ehemann ergeben haben. Der BFH verweist darauf, dass nach seiner Rechtsprechung in der Land- und Forstwirtschaft zwischen Eheleuten eine Mitunternehmerschaft entsteht, „wenn jeder der Ehegatten einen erheblichen Teil der selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke zur Verfügung stellt“. Ein solcher Teil sei dann „in der Regel nicht erheblich und daher zur Begründung einer konkludenten Mitunternehmerschaft nicht geeignet, wenn er weniger als 10 % der insgesamt land- und forstwirtschaftlich genutzten Eigentumsflächen beträgt“. Die Quote von 13 % liege darüber, die vom FG vorausgesetzte Quote von 20 % widerspreche der BFH-Rechtsprechung, außerdem habe das FG keine hinreichenden Feststellungen zu den tatsächlich bewirtschafteten Flächen getroffen.

Für die Zeit nach dem Tod des Ehemanns seien die Feststellungen des FG zur Verpachtung der ererbten Flächen widersprüchlich. Feststellungen zur Nutzung eigener Flächen fehlten. Die Verpachtung führe ohne ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung nicht zur Betriebsaufgabe, solange noch die Möglichkeit bestehe, den Betrieb fortzuführen.

Selbst wenn keine Mitunternehmerschaft zwischen der Mutter und ihrem Ehemann bestanden habe, könne in der Zeit bis zur Übertragung von Hofstelle und Flächen ein eigener land- und forstwirtschaftlicher Betrieb der Mutter bestanden haben. Insoweit fehlten genauere Feststellungen des FG zu den vertraglichen Vereinbarungen und den insoweit einzubeziehenden Flächen.

Auch in der Zeit nach Übereignung von Hofstelle und Flächen an die Kläger bis zur Betriebsaufgabeerklärung könne noch ein eigener land- und forstwirtschaftlicher Betrieb der Mutter bestanden haben. Auch insoweit komme es auf die Auslegung der im Zusammenhang mit der Übereignung an die Kläger getroffenen Regelungen und Feststellungen zu den noch verbliebenen Flächen an.

Urteilsanmerkungen



von Rechtsanwalt Dr. Hans-Peter Lange, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für Agrarrecht, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Dr. Lange · Brodersen · Dr. Spils ad Wilken Rechtsanwälte – Steuerberater – Wirtschaftsprüfer, Celle

Gerade in der Landwirtschaft ist es nicht selten, dass sogar noch Jahrzehnte nach faktischer Betriebsstilllegung oder Verpachtung von der Betriebsfortführung ausgegangen wird, wie das zu Beginn des Verfahrens auch hier der Fall gewesen sein muss, sonst hätte es keine Betriebsaufgabeerklärung zum 30.4.2006 gegeben. In der steuerlichen Beratung hat sich dann wohl die Frage ergeben, ob es nicht möglich sein könnte, die Betriebsvermögenseigenschaft zu bestreiten, um dann überhaupt keinen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn versteuern zu müssen.

Dass die Kläger damit erstinstanzlich Erfolg hatten, mag überraschen.

Die Ausführungen des BFH zur Ehegatten-Mitunternehmerschaft in der Landwirtschaft beruhen auf gefestigter Rechtsprechung und den Besonderheiten der Landwirtschaft. Dass im Ergebnis eine Mitunternehmerschaft festzustellen sein wird, liegt nahe, allerdings gibt es durchaus Klärungsbedarf. So ergeben die Entscheidungsgründe keinen Hinweis darauf, dass die Mutter auch tatsächlich im Weinbaubetrieb des Ehemanns in irgendeiner Form tätig gewesen wäre, was für die sog. Mitunternehminitiative verlangt wird (vgl. Schmidt § 13 Rz. 171). Welche Regelungen die Eheleute in der Zeit vor 1965 im Zusammenhang mit der Überlassung von Flächen der Mutter getroffen hatten, wäre auch noch relevant, weil es eben doch auf die Unterscheidung zwischen Gesellschafterbeitrag und steuerrechtlich beachtlichem Nutzungsüberlassungsverhältnis ankommt (vgl. Schmidt § 13 Rz. 172). Schließlich würde die Annahme einer konkludenten Mitunternehmerschaft auch dazu führen, dass der Gewinn beiden Ehegatten zu je 50 % zuzurechnen wäre (Schmidt § 13 Rz. 173), was nicht notwendig dem tatsächlichen Parteienwillen und den wirtschaftlichen Verhältnissen entspricht.

Sind die im Zeitpunkt der Aufgabeerklärung noch vorhandenen Flächen einmal Betriebsvermögen geworden, wäre davon auszugehen, dass diese Eigenschaft ohne ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung nur in Ausnahmefällen entfällt. Deshalb könnte es hier auch noch auf die Feststellungslast ankommen: Die Feststellungslast dafür, dass überhaupt Betriebsvermögen entstanden wäre, müsste beim Finanzamt liegen, die Feststellungslast für Umstände, die die Betriebsvermögens-Eigenschaft entfallen lassen sollen, läge bei den Klägern.

Im Streitfall kann es für die Ermittlung von Flächenanteil auch darauf ankommen, ob forstwirtschaftliche Flächen einzubeziehen wären. Das hat das FG München mit Urteil vom 21.4.2016 – 10 K 1375/15, zu dem es für die 10%-Grenze der „Erheblichkeit“ auf die Einbeziehung von Forstflächen ankam, bejaht, wobei es wiederum die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen hat, über die noch nicht entschieden wurde.

Erwerb von Anteilen an einem Haubergkomplex

Leitsatz

Der Erwerb von Haubergsanteilen unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer.

BFH, Urteil vom 9.11.2016 – II R 17/15 *

Der Sachverhalt

2012 erwarb der Kläger und Revisionsbeklagte (K) mit notariell beurkundetem Vertrag ein unbebautes Grundstück zu einem