

Hinzuerwerb eines Grundstücks: notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen bei LuF

Leitsätze

1. Voraussetzung für die Annahme eines hinzuerworbenen Grundstücks als notwendiges Betriebsvermögen eines verpachteten LuF-Betriebs ist, dass das hinzuerworbene Grundstück geeignet und endgültig dazu bestimmt ist, dem verpachteten LuF-Betrieb auf Dauer zu dienen.
2. Ein hinzuerworbenes Grundstück wird nur dann gewillkürtes Betriebsvermögen eines LuF-Betriebs, wenn seine Nutzung für den LuF-Betrieb möglich ist und die Zuordnung zum LuF-Betrieb unmissverständlich zum Ausdruck gebracht wird.
3. Die Erklärung der Pachteinnahmen aus einem hinzuerworbenen Grundstück als Einnahmen aus LuF zu einer Zeit, als nach der Rechtsprechung des BFH die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens bei Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 3 EStG noch nicht zulässig war, reicht insofern nicht.

FG Köln, Urteil vom 21.9.2016 – 4 K 1927/15,
Revision eingelegt, Az. des BFH: VI R 53/16

Der Sachverhalt

Die Beteiligten streiten über die Beurteilung einer hinzuerworbenen landwirtschaftlichen Fläche als Betriebsvermögen mit der Konsequenz der Besteuerung des Veräußerungsgewinns. Die Kläger sind Ehegatten, die in den Streitjahren 2008 und 2009 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt worden sind. Sie erzielten Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten, unter anderem aus Land- und Forstwirtschaft und aus Vermietung und Verpachtung. Die Klägerin hatte den landwirtschaftlichen Betrieb des Vaters mit Wirkung zum 1.1.1996 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich vom Vater übernommen. Die landwirtschaftlichen Flächen des ruhenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebs waren bereits seit etwa 10 Jahren parzellenweise verpachtet, eine Betriebsaufgabe ist nicht erfolgt. Die Klägerin verpachtet den landwirtschaftlichen Betrieb von Beginn an an bis zu 6 verschiedene Pächter, die Pachteinnahmen erklärte sie im Rahmen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG als Einkünfte aus LuF gemäß § 13 EStG.

Einige Jahre vor der Übertragung des Betriebs hatten die Eltern Ihrer Tochter bereits 2 Parzellen Grünland geschenkt, Hintergrund war die beabsichtigte Erweiterung des Gewerbebetriebs des Ehemanns auf diesen Grundstücken. Da die gewerbliche Nutzung des Grünlands nicht möglich erschien, tauschte die Klägerin diese Flächen gegen andere Flächen, auf denen ein Betriebs- und Verwaltungsgebäude errichtet wurde, das die Klägerin nach Fertigstellung an den Kläger verpachtete. Kurz vor der Übernahme des Betriebs des Vaters erwarb die Klägerin zwei Parzellen Grünland mit Kaufvertrag vom 18.12.1995 und Kaufpreiszahlung/Übergang vom 26.1.1996 wieder zurück. Das auf den Flächen bestehende Pachtverhältnis endete im Mai 1996, die Flächen wurden danach vom Ehemann der Klägerin benutzt, um in seinem Gewerbebetrieb reparierte Gartengeräte auszuprobieren. Ab Mai 1999 wurden die Flächen zu einem ge-

ringen Pachtpreis an einen Landwirt verpachtet, allerdings war vereinbart, dass der Kläger die Parzellen weiterhin für seinen Gewerbebetrieb nutzen durfte. Im Jahr 2008 verkaufte die Klägerin diese Flächen zu einem Kaufpreis von 850.000 €. Die Einnahmen wurden in der Einnahmen-Ausgaben-Überschuss-Rechnung im Gegensatz zu anderen verkauften Flächen, die unstreitig als Betriebsvermögen zu behandeln waren, nicht berücksichtigt, weil nach Auffassung der Klägerin Privatvermögen vorlag.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung stellte sich das Finanzamt auf den Standpunkt, es läge Betriebsvermögen vor und berücksichtigte den Veräußerungsgewinn. Im Einspruchsverfahren trugen die Kläger vor, dass es sich bei den fraglichen Flächen nicht um Betriebsvermögen handle. Zwar habe der BFH mit Urteil vom 19.7.2011 – IV R 10/09 entschieden, dass bei Flächenzuerwerb und Verpachtung an den Betriebspächter auch bei einem Verpachtungsbetrieb notwendiges Betriebsvermögen vorliegt, allerdings unterscheide sich der Sachverhalt, da die Flächen der Klägerin nicht in ein bestehendes Pachtverhältnis einbezogen worden seien. Gewillkürtes Betriebsvermögen läge ebenfalls nicht vor, weil es keine eindeutige Zuordnung zum Betriebsvermögen gegeben habe. In das Betriebsvermögensverzeichnis sei die Fläche nicht aufgenommen. Der Behandlung als Betriebs-einnahmen im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Gewinnermittlung käme allenfalls Indizwirkung zu. Nach ständiger Rechtsprechung führt die langjährige Deklaration von Pachteinnahmen eines nachweisbar nicht aus dem Betriebsvermögen entnommenen Gegenstands als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aber nicht dazu, dass der Gegenstand irgendwann als entnommen gilt.

Das Finanzamt wies mit Einspruchsentscheidung vom 6.7.2015 den Einspruch als unbegründet zurück. Die Wirtschaftsgüter, die der Verpächter für seinen verpachteten LuF-Betrieb neu anschaffe und dem Pächter zur Nutzung im Rahmen des Pachtverhältnisses überlasse, gehörten zum notwendigen Betriebsvermögen des verpachteten Betriebs. Gleiches gelte, wenn durch eine neu hinzukommende landwirtschaftliche Nutzfläche der Verpachtungsbetrieb erweitert und verstärkt wird. Dass die Flächen mit der Absicht der gewerblichen Betriebserweiterung für den Gewerbebetrieb des Klägers erworben wurden seien, sei zwar vorgetragen, tatsächlich ständen die Grundstücke ab Erwerb bis zu ihrer Veräußerung aber ununterbrochen für eine Verwendung in dem verpachteten Betrieb zur Verfügung und seien während der Besitzzeit auch so genutzt worden. Dass eine geringere als die ortsübliche Pacht gezahlt worden sei, weil der Kläger die Flächen auch für seinen Gewerbebetrieb nutze, sei unerheblich.

Gegen den Einspruchsbescheid wenden sich die Kläger mit ihrer Klage. Ergänzend wird vorgetragen, dass die Absicht bestanden habe, die Flächen für den Gewerbebetrieb des Klägers nutzbar zu machen. Verwiesen wird auf Bestätigungen der zuständigen Stadt, dass Anträge gestellt worden seien, einen Bebauungsplan aufzustellen. Außerdem sei zu berücksichtigen, dass zu dem Zeitpunkt, als erstmals Pacht für die fragliche Fläche deklariert werden musste, nach allgemeiner Auffassung ein Steuerpflichtiger bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kein gewillkürtes Betriebsvermögen bilden konnte. Diese Möglichkeit habe der BFH erst mit Urteil vom 2.3.2003 – VI R 13/03

eröffnet. BFH und Finanzverwaltung hätten vorher eine gegenteilige Auffassung vertreten.

In der Klageerwiderung weist das Finanzamt darauf hin, dass sich die Zusammensetzung des Betriebsvermögens eines verpachteten Betriebs sowohl durch die Veräußerung als auch den Zuerwerb betrieblichen Vermögens ändern könne. Insbesondere der Zuerwerb von landwirtschaftlichen Flächen bedinge regelmäßig die Erweiterung des Betriebs. Die erworbenen Flächen seien objektiv dazu geeignet gewesen, dem verpachteten Betrieb zu dienen.

Das Urteil

Die Klage hat Erfolg, die streitgegenständlichen Grundstücke waren zu Unrecht als Betriebsvermögen behandelt worden.

Zur Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern führte der Senat aus: Zum Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die aus betrieblicher Veranlassung angeschafft, hergestellt oder einlegt werden. Eine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver wirtschaftlicher und tatsächlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht. Wirtschaftsgüter können dabei solche des notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögens sein.

Wirtschaftsgüter sind notwendiges Betriebsvermögen, wenn und soweit sie unmittelbar für eigene betriebliche Zwecke genutzt werden, sie müssen dabei objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sein. Zum Betriebsvermögen einer aktiv bewirtschafteten Land- und Forstwirtschaft gehört der bewirtschaftete Grund und Boden. Er stellt die wesentliche Betriebsgrundlage dar. Notwendiges Betriebsvermögen sind auch hinzuerworbene Grundstücke. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn die hinzuerworbenen Grundstücke noch verpachtet sind. Die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen setzt in diesem Fall aber voraus, dass der Landwirt seinen Willen zur eigenbetrieblichen Nutzung eindeutig bekundet hat und sich dieser Bewirtschaftungswille, beispielsweise durch Kündigung der Pachtverhältnisse, auch tatsächlich verwirklichen lässt. Ist eine sofortige eigenbetriebliche Nutzung nicht möglich, etwa, weil das Grundstück noch langfristig an einen anderen Landwirt verpachtet ist, kommt eine Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen nicht in Betracht. Als überschaubarer Zeitraum, bis zu dem eine Eigenbewirtschaftung erfolgen muss, sieht der BFH auch bei einem Verpachtungsbetrieb einen Zeitraum von bis zu zwölf Monaten an.

Das gilt auch für den Verpächter eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Verändert dieser sein Betriebsvermögen durch Erwerb einer Fläche, die nach dem Erwerb in ein bestehendes Pachtverhältnis einbezogen wird, liegt notwendiges Betriebsvermögen vor. Ist eine hinzuerworbene Fläche noch verpachtet, muss, damit notwendiges Betriebsvermögen vorliegt, die Bewirtschaftung durch den Pächter ebenfalls innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten möglich sein. Außerdem müssen die hinzuerworbenen Flächen in einer gewissen räumlichen Nähe zu dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb liegen.

Im Urteilsfall hat der erkennende Senat kein notwendiges Betriebsvermögen angenommen. Ob dies schon an dem fehlenden Einbezug in vorhandene Pachtverhältnisse scheiterte,

ließ der Senat dahinstehen. Es fehlte schon an der eindeutigen und endgültigen Bestimmung der Grundstücke für den Betrieb des Steuerpflichtigen. Bei hinzuerworbenen Flächen ist zu verlangen, dass der Zuordnungswille eindeutig bekundet wird. Das gilt umso mehr für einen verpachteten Betrieb, da mangels aktiver landwirtschaftlicher Tätigkeit die Zuordnung zum Betrieb ferner liegt und die Annahme von nur vermieteten bzw. verpachteten Privatvermögen näher.

Im Urteilsfall fehlte es an der eindeutigen Bestimmung, in der Verpachtung sah der Senat nur eine zwischenzeitliche Lösung, um überhaupt Erträge aus den Flächen zu erzielen. Mehr noch: Die Aktivitäten gegenüber der Stadt, die Flächen bebauungsreif zu machen, machten deutlich, dass die Klägerin kein Interesse daran hatte, die Flächen für ihren landwirtschaftlichen Betrieb nutzbar zu machen.

Auch gewillkürtes Betriebsvermögen lag nicht vor. Zu berücksichtigen ist zunächst, dass bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen in der Vergangenheit versagt war. Erst mit seinem Urteil vom 2.10.2003 – VI R 13/03 hat der BFH und darauf folgend die Verwaltung die bis dahin vertretende Rechtsauffassung aufgegeben. Voraussetzung für die Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen ist ein eindeutig nach außen verbindlich manifestierter, d. h. unmissverständlich, zeitnah und unumkehrbar dokumentierter Willensakt, dies gilt erst recht bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG. Eine nur fehlerhafte Erklärung als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft des Steuerpflichtigen genügt insoweit nicht, zumal Land- und Forstwirte sowie Freiberufler gewillkürtes Betriebsvermögen nur unter eingeschränkten Bedingungen bilden können und im Urteilsfall zum Zeitpunkt der erstmaligen Erklärung die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen nach Auffassung von Rechtsprechung und Finanzverwaltung gar nicht möglich war. Bei diesem Hintergrund liegt es fern, aus der Erklärung von Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft eine Zuordnungsentscheidung abzuleiten. Darüber hinaus war überhaupt kein Motiv erkennbar, das ein von der Steuererklärung ausgehendes Indiz untermauern könnte, um gewillkürtes Betriebsvermögen annehmen zu wollen. Gerade weil sich die Klägerin um die Aufnahme in einen Bebauungsplan bemühte, war wegen der zu erwartenden Wertsteigerungen die Behandlung als Betriebsvermögen nicht anzunehmen.

Im Hinblick auf die Motivlage, gewillkürtes Betriebsvermögen zu bilden, das zu einer steuersenkenden Wirkung führt, und die vor dem Hintergrund fehlender Aufzeichnungspflichten zu erlangende Rechtsklarheit sind die Grundsätze des BFH zur Begründung gewillkürten Betriebsvermögens im Bereich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eng auszulegen. Dementsprechend verlangt auch die Finanzverwaltung eine in unmissverständlicher Weise und zeitnah getroffene Zuordnungsentscheidung des Steuerpflichtigen, belegt durch die Aufnahme des jeweiligen Wirtschaftsguts in ein Bestandsverzeichnis (vgl. Bundesministerium der Finanzen vom 17.11.2004, BStBl. I 2004, 1064). Im Urteilsfall wendet der Beklagte die dargestellten Voraussetzungen in einem weiten Verständnis an und lässt bereits die von ihm angenommene Indizwirkung

erklärter Pachteinahmen ausreichen, ohne zu begründen, warum im vorliegenden Fall der Besteuerung gewillkürten Betriebsvermögens etwas Anderes gelten sollte als im Regelfall der steuermindernden Berücksichtigung gewillkürten Betriebsvermögens.

Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

Urteilsanmerkungen



von Dipl.-Ing. agr. Dr. Hermann Spils ad Wilken, Steuerberater/Wirtschaftsprüfer, Sozietät Dr. Lange – Brodersen – Dr. Spils ad Wilken, Rechtsanwälte – Steuerberater – Wirtschaftsprüfer, Uelzen, www.societates.de

Das Finanzgericht stellt in dem Urteil sehr ausführlich dar, unter welchen Voraussetzungen sich bei Landwirten sowohl bei aktiv wirtschaftenden als auch bei verpachteten Betrieben bei Zuerwerb von Flächen notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen ergibt. Wegen der eingeschränkten Möglichkeiten, unter denen Land- und Forstwirte Wirtschaftsgüter dem gewillkürten Betriebsvermögen zuordnen können, legt der Senat die dafür erforderlichen Voraussetzungen eng aus. Dies gilt dabei sowohl für die Bildung von steuermindernd zu berücksichtigendem Betriebsvermögen als auch von Betriebsvermögen, das steuererhöhend wirkt. Auch die Finanzverwaltung verlangt eine in unmissverständlicher Weise und zeitnah getroffene Zuordnungsentscheidung des Steuerpflichtigen. Diese war im Urteilsfall nicht gegeben, die Finanzverwaltung konnte als Indiz lediglich die – aus Sicht des Finanzgerichts fälschliche – Berücksichtigung von Pachteinahmen als Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft anbringen. Der Senat hingegen konnte keinerlei Motiv erkennen, dass ein von der Steuererklärung ausgehendes Indiz untermauern könnte, um gewillkürtes Betriebsvermögen anzunehmen. Im Gegenteil: Wegen des Versuchs, eine Baureifmachung des Grundstücks für Zwecke des Gewerbetriebs des Ehemanns der Klägerin herzustellen, lag die Zuordnung zum Betriebsvermögen eher fern. Dementsprechend wurde der Klage stattgegeben. Es ist abzuwarten, ob die Revision die Entscheidung des Finanzgerichts bestätigt.

Für die Praxis ergibt das Urteil eine sehr detaillierte Darstellung der Voraussetzungen zur Bildung von gewillkürtem und notwendigem Betriebsvermögen. Für die Gestaltung ist von Bedeutung, dass Steuerpflichtigen und ihren Beratern nur empfohlen werden kann, klare Zuordnungsentscheidungen zu treffen und dem Finanzamt in Fällen, in denen gewillkürtes Betriebsvermögen entstehen könnte, in unmissverständlicher Weise und möglichst schriftlich mitzuteilen, ob ein Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zugeordnet werden soll.

Keine Steuerbefreiung des Familienheims bei nicht unverzüglichem Selbstnutzungs

Leitsatz

Ein Familienheim i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4b EStG setzt voraus, dass sich dort der Mittelpunkt des familiären Lebens befindet. Ein Familienheim ist regelmäßig unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken des Erwerbers bestimmt, wenn der Erwerber innerhalb eines Zeitraums von sechs Monaten nach Erwerb die Absicht zur Selbstnutzung fasst und umsetzt. Ausnahmsweise kann dies auch noch nach Ablauf von sechs Monaten der Fall sein, wenn hierfür Umstände verantwortlich sind, die nicht im Einflussbereich des Erwerbers liegen.

FG Münster, Urteil vom 28.9.2016 – 3 K 3793/15 Erb

Der Sachverhalt

Der Kläger ist gemeinsam mit seinem Bruder Erbe des verstorbenen Vaters. Der hatte in seinem Testament verfügt, dass der Kläger den Grundbesitz, der dem Vater als Familienheim gedient hatte, zu Alleineigentum erhalten sollte. Der Kläger wurde hinsichtlich des dem Bruder zugewendeten Erbanteils als Testamentsvollstrecker eingesetzt.

Im Erbschaftsteuerbescheid hatte das Finanzamt den Grundbesitz mit einem geschätzten Wert als Nachlassgegenstand erfasst. Gegen den Bescheid legte der Kläger Einspruch ein und begehrte die Steuerfreiheit für das Familienheim gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG. Er trug vor, dass er den Grundbesitz renovieren und ebenfalls selbst nutzen wolle. Ein Verkauf oder eine Vermietung seien nicht beabsichtigt.

Das Finanzamt wies den Einspruch als unbegründet zurück. Es stellt fest, dass eine bloße Widmung der Wohnung durch den Erben nicht ausreiche. Vielmehr sei eine tatsächliche Umsetzung durch Einzug in das Familienheim erforderlich. Diese müsse unverzüglich, also ohne schuldhaftes Zögern, geschehen. Diese Voraussetzung sah das Finanzamt als nicht erfüllt an, da der Kläger nach wie vor an seinem bisherigen Wohnort wohne.

In seiner Klage trug der Kläger ergänzend vor, dass sich die Eigentumsumschreibung auf ihn als Alleineigentümer aufgrund der Tatsache, dass er für seinen Bruder nicht allein handeln könne, sondern ein Ergänzungsbetreuer sowie die Genehmigung des Vormundschaftsgerichts notwendig gewesen seien, sehr lange hingezogen habe. Die Eigentumsumschreibung ist am 2.9.2015 erfolgt. Vor einem Umzug seien umfangreiche Renovierungs- und Reparaturmaßnahmen vorzunehmen. Mit den wesentlichen Renovierungsarbeiten wurde im Sommer 2016 begonnen.

Das Urteil

Das Finanzgericht weist die zulässige Klage als nicht begründet zurück.

Es stellt zunächst dar, dass die Befreiung von der Erbschaftsteuer gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG nur dann gegeben sei, wenn der Erwerber die Absicht habe, das Haus selbst zu nutzen und diese Absicht auch tatsächlich umsetze. Da es sich bei der