

Behandlung des Aufwands des Unternehmer-Ehegatten auf einem Grundstück des Nichtunternehmer-Ehegatten

Leitsätze

1. Errichtet der Unternehmer-Ehegatte mit eigenen Mitteln ein Gebäude auf einem auch dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Grundstück, wird Letzterer grundsätzlich sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer des auf seinen Miteigentumsanteil entfallenden Gebäudeteils. Dieser Gebäudeteil gehört zu seinem Privatvermögen.
2. Die vom Unternehmer-Ehegatten für die typisierte Verteilung seines eigenen Aufwands gebildete Bilanzposition kann nicht Sitz stiller Reserven sein.
3. Übertragen in derartigen Fällen sowohl der Unternehmer-Ehegatte den Betrieb als auch beide Eheleute ihre Miteigentumsanteile an dem Grundstück samt Gebäude unentgeltlich auf einen Dritten, kann dieser den Miteigentumsanteil des Nichtunternehmer-Ehegatten zum Teilwert in seinen Betrieb einlegen und von diesem Wert AfA vornehmen.

BFH, Urteil vom 9.3.2016 – X R 46/14

Der Sachverhalt

Der Kläger erhielt von seinem Vater (V) unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ein Einzelunternehmen. Dafür führte er die steuerlichen Buchwerte gemäß § 6 Abs. 3 EStG (für das Klagejahr noch § 7 Abs. 1 EStDV) fort.

Mit übertragen wurden zwei Grundstücke, die sich im gemeinschaftlichen Eigentum des V und der Mutter (M) befanden. Die Eltern des Klägers hatten auf diesen Grundstücken in früheren Jahren mehrere betrieblich genutzte Gebäude errichtet. V hatte zunächst in den auf die Zeiträume vor Übertragung auf den Kläger entfallenden Wirtschaftsjahren den gesamten Grund und Boden und auch die gesamten Herstellungskosten der Gebäude – auch soweit diese zivilrechtlich auf die der M

gehörenden Grundstücksteile entfielen – aktiviert. Die Herstellungskosten schrieb er nach den für Gebäude geltenden Regeln ab. Bei einer Betriebsprüfung einigten sich V und das Finanzamt darauf, den anteilig auf M entfallenden hälftigen Grund und Boden erfolgsneutral auszubuchen und die zivilrechtlich auf den hälftigen Miteigentumsanteil von M entfallenden Teil der Gebäudeherstellungskosten als immaterielles Wirtschaftsgut anzusehen. Die AfA dafür wurde gemäß § 7 Abs. 1 EStG nach Maßgabe einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 50 Jahren vorgenommen.

Im Rahmen der Betriebsübertragung behandelte der Kläger den zuvor der M gehörenden hälftigen Miteigentumsanteil am Grund und Boden als Einlage in sein Betriebsvermögen. Diese bewertete er gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert.

Bezüglich der zivilrechtlich der M zuzurechnenden Gebäudehälften, deren Herstellungskosten V getragen und die bereits größtenteils im Wege der AfA als Betriebsausgaben abgezogen worden waren, nahm V eine erfolgsneutrale Ausbuchung der hierfür gebildeten Bilanzpositionen vor. Im Gegenzug ging der Kläger bei der Übernahme ebenfalls von einer Einlage zum Teilwert aus. Die Teilwerte ließ er gutachterlich ermitteln. Von diesen Beträgen nahm er sodann in seinen Bilanzen AfA vor. In dem mehrjährigen Einspruchsverfahren vertrat das Finanzamt unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 11.12.1987 – III R 188/81, BStBl. II 1988, 493, den Standpunkt, bei V sei in Höhe der Differenz zwischen den Teilwerten und den Buchwerten ein Aufgabegewinn angefallen. Im weiteren Verlauf des Einspruchsverfahrens änderte das Finanzamt seine Rechtsauffassung dahingehend, indem es V als wirtschaftlichen Eigentümer der im zivilrechtlichen Eigentum der M stehenden Gebäudehälften behandelte. Insoweit – so die Ansicht des Finanzamts noch im Rechtsbehelfsverfahren – sei die Buchwertverknüpfung des § 7 Abs. 1 EStDV auch diesbezüglich anzuwenden.

An dieser Meinung hielt das Finanzamt auch im nachfolgenden Klageverfahren fest und versagte die AfA auf die vom Kläger bei Betriebsübernahme angenommenen Einlagewerte. Es argumentierte weiter, eine Einlage zum Teilwert (im Zeitpunkt der Betriebsübertragung auf den Kläger) würde voraussetzen,

dass zuvor V eine Entnahme aus seinem Betriebsvermögen getätigt hätte. Da der Kläger – dem Willen des V entsprechend – den gesamten Betrieb einschließlich der Nutzung der Betriebsgebäude habe fortführen wollen, hätten sich die Gebäudeteile ununterbrochen im Betriebsvermögen befunden. Hilfsweise trug das Finanzamt vor, die erstmalige Zuwendung des von V getragenen Aufwands an M sei im Zeitpunkt der Betriebsübertragung als Anschaffungsvorgang zu werten. Bei einer Einlage innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung der Wirtschaftsgüter seien als Einlagewerte aber nicht die Teilwerte, sondern über § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1a EStG die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Dies führe zum selben Ergebnis wie die Buchwertverknüpfung des § 7 Abs. 1 EStDV. Dem hielt der Kläger entgegen, mit der Übertragung der Grundstücke auf ihn hätten sich die Nutzungsrechte des V mit den entsprechenden Verpflichtungen der M vereinigt. Sie seien damit erloschen und hätten nicht auf ihn – den Kläger – übergehen können. Daher seien die hälftigen Miteigentumsanteile der M aus deren Privatvermögen auf ihn übergegangen und zum Teilwert in sein Betriebsvermögen eingelegt worden. Zur Begründung verwies der Kläger auf das BFH-Urteil vom 19.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387. Darin hatte der BFH eine Steuerverhaftung stiller Reserven in derartigen Fällen ausdrücklich abgelehnt.

Die finanzgerichtliche Vorinstanz folgte der Argumentation des Finanzamts und wies die Klage ab.

Das Urteil

Im Ergebnis hat der BFH der Revisionsklage stattgegeben. Zunächst beleuchteten die Richter umfänglich die Rechtsentwicklung zur ertragsteuerlichen Beurteilung von Aufwendungen für die Errichtung betrieblich genutzter Gebäude auf Grundstücken, die dem Betriebsinhaber nicht alleine gehören. Sie verwiesen auf die Rechtsprechung bis zum Ergehen des Beschlusses des Großen Senats vom 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281, wonach wirtschaftliches Eigentum des Unternehmer-Ehegatten an dem zivilrechtlich im Eigentum des Nichtunternehmer-Ehegatten stehenden Gebäudeanteils nicht angenommen werden konnte. Dementsprechend mussten die auf den Eigentumsanteil des Nichtunternehmer-Ehegatten entfallenden Teile der Gebäudeherstellungskosten nach der Grundnorm des § 7 Abs. 1 EStG abgeschrieben werden.

Der BFH hob hervor, dass die Finanzverwaltung auf der Grundlage dieser Rechtsprechung schon damals eine weitgehende Gleichstellung dieses Bilanzpostens mit Gebäuden angenommen und dem Steuerpflichtigen dementsprechend auch die Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG gewährt habe. Gleiches gelte nach alter Rechtslage hinsichtlich der Möglichkeit, auch auf diesen Teil der Herstellungskosten Rücklagen nach § 6b EStG zu übertragen. Diese rechtliche Behandlung wurde nach Ansicht des BFH auch durch den v. g. Beschluss des Großen Senates des BFH vom 30.1.1995 (a.a.O.) nicht verändert: Dieser habe entschieden, dass der Unternehmer-Ehegatte seinen im betrieblichen Interesse getragenen eigenen Aufwand auf das fremde Wirtschaftsgut zur Wahrung des objektiven Nettoprinzip im Wege der AfA als Betriebsausgabe abzie-

hen kann. Zwar könne nach dem vorgenannten Beschluss des Großen Senats der Unternehmer-Ehegatte grundsätzlich nicht als wirtschaftlicher Eigentümer des zivilrechtlich dem anderen Ehegatten gehörenden Gebäudeanteils anzusehen sein. Ihm stehe aber ein Nutzungsrecht an diesem Gebäudeteil zu. In den weiteren rechtlichen Ausführungen hob der BFH hervor, dass in den nachfolgenden Jahren Rechtsprechung und Besteuerungspraxis durch die Behandlung dieses „Wie-Wirtschaftsguts“ als Gebäude die Bildung erheblicher stiller Reserven zugelassen hätten. Eine wirkliche Rechtsänderung zur Behandlung derartiger Sachverhalte sei allerdings mit Entscheidungen des VIII. Senats aus 2008 sowie des IV. Senats aus 2013 eingetreten. So hätten die Entscheidungen vom 29.4.2008 – VIII R 98/04, BStBl. II 2008, 749, und vom 19.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387, herausgearbeitet, dass sowohl wirtschaftliches Eigentum als auch die Annahme eines anderen Wirtschaftsguts (Nutzungsrechts) beim Unternehmer-Ehegatten insoweit verneint werden müssen. Zur Entscheidung der Revisionsklage schloss sich der BFH dieser Rechtsauffassung des VIII. und IV. Senats an. Er urteilte, dass der von V gebildete Bilanzposten hinsichtlich des auf den Nichtunternehmer-Ehegatten entfallenden Teils der Herstellungskosten allein der typisierten Verteilung seines betrieblich bedingten Aufwands diene. Er sei jedoch nicht einem Wirtschaftsgut gleichzustellen. Dementsprechend könnten sich in dieser Bilanzposition, so die BFH-Richter, auch keine stillen Reserven bilden. Allerdings habe der Gesetzgeber zugelassen, dass bestimmte Subventionsvorschriften unterschiedslos sowohl für Gebäude des Betriebsvermögens als auch für solche des Privatvermögens gewährt werden könnten (zum Beispiel erhöhte Absetzungen nach §§ 7h, 7i EStG). Deren Anwendung sei vom Gesetzgeber somit ausdrücklich nicht auf die Fälle beschränkt worden, in denen die entstehenden stillen Reserven in einem Betriebsvermögen steuerverstrickt sind. Ausdrücklich stellte der BFH heraus, dass sich diese stillen Reserven aufgrund der Neuorientierung der höchstrichterlichen Rechtsprechung bei Beendigung der betrieblichen Nutzung des zum Privatvermögen des Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Gebäudeteils steuerneutral verflüchtigen.

Nach Ansicht des BFH sind auch die im Eigentum der M stehenden Gebäudeteile mit dem dazugehörenden Teil des Grund und Bodens im Wege der Einlage in das Betriebsvermögen des Klägers gelangt, da die vorgenannten Wirtschaftsgüter bis zum Übertragungszeitpunkt zum Privatvermögen der M gehört haben. Diese habe M sodann aus privaten Gründen unentgeltlich auf den Kläger für dessen eigenbetriebliche Nutzung übertragen. Ausdrücklich verwarfen die BFH-Richter das Argument der Finanzverwaltung, welche sich auf § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1a EStG bezogen hatte. Schließlich seien die strittigen Gebäudeteile bereits in den Jahren 1960 bis 1970 und somit außerhalb der dort genannten Dreijahresfrist hergestellt worden.

Der BFH bejahte auch den Ansatz des Teilwerts als Bemessungsgrundlage für die vom Kläger ab dem Übertragungszeitpunkt vorzunehmende AfA. Insbesondere, so die Richter, stehe dem die Vorschrift des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG nicht entgegen. Nach dieser Vorschrift mindert sich bei Wirtschaftsgütern, die nach einer Verwendung zur Erzielung von Überschussein-

künften in ein Betriebsvermögen eingelegt worden seien, das AfA-Volumen um die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommenen AfA-Beträge. Hier habe aber der Nichtunternehmer-Ehegatte das Wirtschaftsgut jedoch – mangels Vereinbarung eines Entgelts mit dem Unternehmer-Ehegatten – gerade nicht zur Erzielung von Einkünften genutzt. Ausdrücklich gaben die BFH-Richter dem Kläger Recht, wonach aus seiner Sicht die Schenkung der M jedenfalls zu einer Einlage führte, sodass die hierfür im Gesetz vorgesehenen Rechtsfolgen zur Anwendung kommen mussten (Bewertung der Einlage mit dem Teilwert; AfA-Bemessungsgrundlage = Einlagewert). Die vom Finanzamt vorgetragene unmittelbare Zurechnung des von V getragenen Aufwands an den Kläger ohne „Durchgangserwerb“ bei M lehnten die Richter ab. Soweit das Finanzamt darauf hinwies, dass es nicht dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspreche, wenn derselbe Aufwand „doppelt abgeschrieben“ werden könne, hielt der BFH diese Aussage abstrakt gesehen für richtig. Allerdings sei, so der BFH, im geltenden Recht keine Grundlage zu finden, nach der für die im Streitfall gegebene Konstellation der Einlagewert (unstreitig der Teilwert) nicht auch als AfA-Bemessungsgrundlage anzusehen wäre.

auf die (Rest-)Laufzeit des Pachtvertrags zu verteilen.

Bei Sachverhalten, bei denen ein Landwirtsehegatte den Betrieb führt, jedoch der andere Ehegatte Eigentümer des Betriebs ist, nimmt die Finanzverwaltung regelmäßig Mitunternehmerschaften im Sinne von § 13 EStG an. Bei unentgeltlicher Übertragung solcher Gebilde im Wege der vorweggenommenen Erbfolge greift somit vollumfänglich die Buchwertverknüpfung des § 6 Abs. 3 EStG. Gleiches geschieht in den Fällen, in denen z. B. im Rahmen eines Ehegattenhofs nach HöfeO ein beiden Eheleuten gehörender Betrieb der Land- und Forstwirtschaft vorliegt.

Urteilsanmerkungen



von Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater Matthias Beer, Landwirtschaftliche Buchstelle, Lüneburg; www.beer-steuerberatung.de

Aus dieser – auf einem umfänglichen Sachverhalt aufbauenden und nach langem Rechtsweg ergangenen – Entscheidung ergeben sich weitreichende bilanzsteuerrechtliche Konsequenzen. Die dem Unternehmer-Ehegatten in derartigen Fällen „wie ein Wirtschaftsgut“ zur Aufwandsverteilung zugerechnete Bilanzposition kann nach Bekanntwerden dieses Urteils nun endgültig nicht mehr wie ein Gebäude behandelt werden. Insbesondere die Berücksichtigung der für betriebliche Gebäude geltenden AfA von regelmäßig 3 % gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG und die Übertragung von § 6b-Rücklagen dürften jetzt definitiv der Vergangenheit angehören. Sollen diese und andere Subventionsnormen des Betriebsvermögens angewendet werden, ist seitens der Steuerberatung tunlichst sicherzustellen, dass der Unternehmer-Ehegatte mindestens das wirtschaftliche Eigentum an der Baumaßnahme erlangt.

Das Besprechungsurteil hat auch erhebliche Auswirkungen auf die Besteuerung von Sachverhalten in der Land- und Forstwirtschaft, bei denen Landwirte – etwa im Rahmen von Pachtverhältnissen – Bauten auf fremdem Grund und Boden vornehmen. Handelt es sich dabei um Gebäude, können zukünftig einerseits auf dessen Herstellungskosten zwar keine Rücklagen nach § 6b EStG mehr übertragen werden. Andererseits besteht aber die Aussicht, die Nutzungsdauer und dementsprechend die Herstellungskosten solcher Gebäude gemäß § 7 Abs. 1 EStG