

hergeleitete Ungewissheit hinsichtlich des Erbringens vereinbarter Leistungen. Mittelbar hat der BFH bestätigt, dass bei der Anwendung des § 15 UStG ein Gutgläubenschutz nur in Ausnahmefällen in Betracht kommt (siehe hierzu Urteil vom 30.4.2009, BStBl II 2009 S. 744). Dass die Urteilsgrundsätze nicht nur auf „Anschaffungen eines Blockheizkraftwerks unter besonderen Umständen“ anzuwenden sind, bedarf keiner näheren Begründung.

Einkommensteuer: Betriebszerschlagung durch Betriebsübertragung?

Nach dem Urteil des FG Münster ist eine unentgeltliche Betriebsübertragung auf mehrere Erwerber zu Buchwerten möglich. Folgt man dessen Betrachtungen, wäre zukünftig nahezu jede Abfindung von Erben mit landwirtschaftlichen Flächen gemäß § 6 Abs. 3 EStG einkommensteuerfrei – jedenfalls dann, wenn der Betrieb des Übertragsgebers im Zuwendungszeitpunkt verpachtet ist. Doch es ist fraglich, ob der BFH dieses Urteil bestätigen wird.

FG Münster, Urteil vom 24.4.2015 – 14 K 4172/12 E

Der Sachverhalt

Der Kläger war Eigentümer eines verpachteten nicht höferechtlich gebundenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Sinne des § 13 EStG. Anfang 2007 übertrug ihn der Kläger im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf eine Tochter sowie zwei Enkelkinder. Die Tochter erhielt das Alleineigentum an rund 10 ha land- und forstwirtschaftlicher Nutzfläche. Weiterhin übertrug der Kläger rund 3,5 ha Fläche inklusive Hofstelle auf den einen Enkel, während er den weiteren Enkel mit rund 7 ha Fläche beschenkte. Bei einer Außenprüfung behandelte das Finanzamt die unentgeltliche Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs auf diese drei Personen als Betriebszerschlagung. Daraus folgte es die Aufgabe des Betriebs und eine Aufdeckung der stillen Reserven. Es setzte aus dieser Beurteilung heraus gegen den Kläger für 2007 eine erhebliche Einkommensteuerschuld fest. Nach erfolglosem Rechtsbehelfsverfahren trug der Kläger beim Finanzgericht Münster vor, eine steuerliche Betriebsaufgabe lege bei einem verpachteten Betrieb jedenfalls dann nicht vor, wenn jeder Erbe Flächen erhalte, welche die für einen landwirtschaftlichen Betrieb erforderliche Mindestgröße von 3.000 m² überstiegen. Zur Begründung verwies der Kläger auf ein Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 2.7.2013 (EFG 2013, 1747). In diesem Fall könnten die jeweiligen Erben gemäß § 6 Abs. 3 EStG die steuerlichen Buchwerte des Übertragsgebers einkommensteuerneutral fortführen.

Das Urteil

Das Finanzgericht Münster gab dem Kläger Recht. Gemäß § 6 Abs. 3 EStG muss der Übertragsnehmer die steuerlichen Werte

fortführen, wenn ihm der Schenker einen Betrieb, einen Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil an einem Betrieb überträgt. Im Urteils Sachverhalt sahen die Richter die Voraussetzungen für einen Teilbetrieb im Sinne dieser Vorschrift als erfüllt an. Ein solcher liege vor, wenn ein organisch geschlossener, mit gewisser Selbstständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebs alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des EStG aufweist und als solcher allein lebensfähig ist.

Dafür kommt es – so die Finanzrichter – entscheidend auf die Verhältnisse beim Übertragsgeber an. Bei einem verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb können nach Auffassung des Gerichts allerdings auch Teile selbstständig genutzt werden und sind somit lebensfähig. Dazu griffen die Richter das vom Kläger herangezogene Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 2.7.2013 auf: Danach liegt keine Betriebsaufgabe vor, wenn ein verpachteter Betrieb im Wege der Erbauseinandersetzung auf mehrere Miterben zu Alleineigentum übertragen wird. Voraussetzung sei aber, dass jeder Erwerber landwirtschaftliche Flächen im Umfang von mindestens 3.000 m² erhält, was in der Praxis als Mindestausstattung für einen landwirtschaftlichen Betrieb gilt.

Die Münsteraner Richter folgern aus diesem Bezugsurteil, dass im konkreten Fall Teilbetriebe übertragen worden seien, die bereits vor Übertragung in der Person des Klägers vorhanden gewesen seien. Nach Meinung des Gerichts sind somit drei selbstständige Teilbetriebe jeweils nach § 6 Abs. 3 EStG unentgeltlich und damit zu den steuerlichen Buchwerten auf die Nachkommen übertragen worden.



Urteilsanmerkungen

*von Diplom-Finanzwirt, Steuerberater,
Landwirtschaftliche Buchstelle Matthias Beer,
Lüneburg, www.beer-steuerberatung.de*

Diese Rechtsprechung war so nicht unbedingt zu erwarten. Einerseits weist sie unter Hinweis auf das Klageverfahren zitierte Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 2.7.2013 eine gewisse Schlüssigkeit auf. Andererseits ist die einkommensteuerliche Behandlung von verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieben derzeit recht eindeutig.

Bei Verpachtungsbeginn legt sich eine „eiserne“ Klammer um das zum Verpachtungsbeginn vorhandene Betriebsvermögen. Solange eine Betriebsaufgabe steuerlicher Wirkung nicht erklärt wird, bleibt diese Betriebsvermögenseigenschaft auch erhalten. Nach gefestigter Rechtsprechung können einzelne verpachtete Flächen aus diesem ruhenden Betriebsvermögen auch nicht durch Entnahme herausgelöst und in das Privatvermögen überführt werden. Daraus lässt sich ableiten, dass verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zuzuordnen ist. Mindestens kann dieses gelten, wenn man die landwirtschaftliche und die forstwirtschaftliche

Nutzung jeweils getrennt für sich betrachtet. Diese Sicht steht aber dem für einen Teilbetrieb geforderten Merkmal der Selbstständigkeit klar entgegen.

Das Finanzgericht Münster hat wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache die Revision beim Bundesfinanzhof zugelassen; diese ist dort unter dem Aktenzeichen IV R 27/15 anhängig. Auch das zitierte weitere Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichtes vom 2.7.2013 liegt nach meinem Kenntnisstand dem IV. Senat des Bundesfinanzhofes noch zur Überprüfung vor. Praktisch können beide Finanzgerichtsurteile also derzeit nicht hinlänglich rechtssicher angewendet werden.

Es sind Zweifel angebracht, ob der Bundesfinanzhof in letzter Instanz eine Rechtsentwicklung befeuern wird, die im Ergebnis zur steuerneutralen Atomisierung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe führt. Folgt man den Betrachtungen des Finanzgerichts Münster, wäre zukünftig nahezu jede Abfindung von Erben mit landwirtschaftlichen Flächen gemäß § 6 Abs. 3 EStG einkommensteuerfrei – jedenfalls dann, wenn der Betrieb des Übertragsgebers im Zuwendungszeitpunkt verpachtet ist.

Dem Bedürfnis von Eigentümern land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, diese bei Übertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge einkommensteuerneutral real zu teilen, kann auch ohne diese für den Steuerpflichtigen sicherlich günstige Finanzrechtsprechung durch gezielte Gestaltungsberatung Rechnung getragen werden.

Verzinsung von Steuern nach § 233a AO

Zum Beginn der Verzinsung bei Auflösung eines Investitionsabzugsbetrags

FG Köln, Aussetzungsbeschluss vom 8.4.2015 – 11 V 339/15

Der Sachverhalt

Bei der Einkommensteuerfestsetzung 2008 des Klägers wurde ein Verlustabzugsbetrag aus dem Verlustentstehungsjahr 2009 berücksichtigt. Der Verlust war in 2009 entstanden, weil der Kläger in diesem Jahr einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG in Anspruch genommen hatte.

Das Finanzamt führte später eine Betriebsprüfung durch. Dabei stellte es fest, dass der Kläger die Investitionen, für die er in 2009 einen Abzugsbetrag geltend gemacht hatte, tatsächlich bis zum Ende der dreijährigen Frist Ende 2012 nicht angeschafft hatte. Dementsprechend wurde der Feststellungsbescheid für 2009 über den Verlustabzug nach § 10d Abs. 3 EStG auf 0 € geändert. Mit Folgeänderung versagte das Finanzamt den Verlustausgleich für 2008 in korrespondierender Höhe. Die sich durch die Streichung des Verlustabzugs für 2008 ergebende Einkommensteuernachzahlung verzinst das Finanzamt nach § 233a Abs. 2a 2. Alternative AO. Nach

dieser Vorschrift begann der Zinslauf am 1. April 2011, 15 Monate nach Entstehung des ursprünglichen Verlustes 2009 am 31.12.2009.

Der Kläger hielt dem entgegen, dass die Verzinsung erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres beginnen könne, in dem das rückwirkende Ereignis – nämlich die tatsächlich unterbliebene Anschaffung der Wirtschaftsgüter im Sinne von § 7g EStG am 31.12.2012 – eingetreten sei.

Also beginne die Verzinsung – so der Kläger – erst am 1.4.2014 und somit drei Jahre später. Soweit die vom Finanzamt für 2008 festgesetzten Nachforderungszinsen auf den Zeitraum vom 1.4.2011 bis zum 31.3.2014 entfallen, beantragte der Kläger Aussetzung der Vollziehung.

Das Urteil

In seiner für das Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung bestätigt das Finanzgericht die Anwendung des § 233a Abs. 2a AO. Dort trifft die Abgabenordnung eine Sonderregelung für die Verzinsung von Steuerfestsetzungen, soweit diese auf einem rückwirkenden Ereignis oder auf einem Verlustabzug beruhen. Der Zinslauf tritt erst nach Ablauf des Kalenderjahres ein, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten oder der Verlust entstanden ist.

Nach Auffassung des Senats richtet sich der Beginn des Zinslaufs in jedem Fall nach § 233a Abs. 2a 1. Alternative AO, wenn der Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses – hier die gewinnerhöhende Auflösung eines Investitionsabzugsbetrags – zwangsläufig Folgewirkungen auf die Steuerfestsetzung eines anderen Veranlagungszeitraums hat.

Im Urteilsfall entfällt als Folge der Verlustrücktrag nach 2008 und es erhöht sich die Einkommensteuerfestsetzung für diesen Veranlagungszeitraum.

Hierzu erläutert das Gericht, dass die Frage, ob der nachträglichen Änderung des Sachverhalts eine rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, allein nach dem materiellen Recht zu entscheiden ist. Die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für 2008 beruht materiell-rechtlich auf der Rückgängigmachung der Gewinnminderung für den vom Kläger in 2009 in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrag. Mit Wegfall des entsprechenden Verlustes in 2009 entfiel auch die Möglichkeit des Verlustrücktrags nach 2008.

Auch in den Fällen, in denen steuertechnisch der Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses über die Aufhebung des Verlustrücktrags bei der Steuerfestsetzung umgesetzt wird, ist die Änderung der Steuerfestsetzung immer noch durch das rückwirkende Ereignis veranlasst. Für den Beginn des Zinslaufs kann es bei Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses keinen Unterschied machen, ob die materiell-rechtlichen Auswirkungen dieses Ereignisses in den jeweiligen Veranlagungszeitraum unmittelbar oder aber lediglich mittelbar über eine zwingende Folgeumsetzung eintreten. Andernfalls würde sich der Steuerpflichtige bei diesen mittelbaren Änderungen schlechter stellen, als wenn die Einkommensteuerfestsetzung unmittelbar durch § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG durch rückwirkende Streichung des Investitionsabzugsbetrags zu seinen Ungunsten korrigiert würde.

Der Senat verweist darauf, dass ein Verlustabzug oder ein rückwirkendes Ereignis zugunsten wie zulasten des Steuerpflichtigen bei der ursprünglichen Steuerfestsetzung – hier 2008 – noch nicht berücksichtigt werden konnte. Weder der Steuerpflichtige noch die Finanzbehörde hätten vor dem Eintritt des rückwirkenden Ereignisses bzw. des Verlustes einen zinspflichtigen Liquiditätsvorteil oder -nachteil. Nach Auffassung des Senats entspricht diese Auslegung somit dem Sinn und Zweck des § 233a Abs. 2a AO.

Nach diesen Rechtsgrundsätzen hat das Finanzgericht Köln den Kläger die Aussetzung der Vollziehung über den strittigen Zinsbetrag von immerhin 7.542 € gewährt.

Die Entscheidung in der Hauptsache, Aktenzeichen 11 K 338/15, steht noch aus.

Urteilsanmerkungen



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

Aus rechtssystematischer Sicht ist dieser Aussetzungsbeschluss zu begrüßen. Der Grundsatz, dass das materielle Recht die Steuerfestsetzungen und seine Änderungen bestimmt, durchzieht das Steuerrecht wie ein roter Faden. Die vom Gesetzgeber in das Besteuerungsrecht eingeflochtene verfahrensmäßige Steuertechnik beeinträchtigt dieses Prinzip nicht. Folglich ist auch bei mittelbaren Änderungen von Steuerfestsetzungen auf die ursprüngliche materiell-rechtliche Veranlassung der Korrektur abzustellen.

Das gilt für sämtliche Änderungen, die nach dem System der Grundlagen- und Folgebescheidänderung ablaufen. Somit können sich durch bloße Verfahrensregelungen keine unterschiedlichen Zinsläufe ergeben, wenn Auslöser der Steuerkorrektur materiell-rechtlich unstrittig ein rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 233a Abs. 2a AO ist.

Höchstrichterlich wurde das immer wieder systematisch so entschieden, aktuell auch in dem von Finanzgericht zitierten BFH-Urteil vom 11.7.2013, BStBl. 2014 II, 609. Dort wurden bei gesondert festzustellenden Einkünften Gewinnminderungen wegen Wegfall des Investitionsabzugsbetrags versagt; in der Folge wurde die dahinterliegende Einkommensteuerfestsetzung geändert. Der BFH verpflichtete das beklagte Finanzamt, im Feststellungsbescheid die Feststellung nachzuholen, dass die Erhöhung der Besteuerungsgrundlagen auf einem rückwirkenden Ereignis beruhte.

Nach meiner Einschätzung hat der Kläger in seinem Hauptsacheverfahren durchaus hohe Erfolgsaussichten. Diese Wahrnehmung wird auch nicht durch die nachteilige Änderung des Zinslaufes bei rückwirkenden Ereignissen durch das ab 2013 geltende Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz getrübt.

Profitieren Sie von unserem speziellen Versicherungs- schutz für HLBS-Mitglieder.

Die Allianz bietet Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern, Sachverständigen und Unternehmensberatern, die Mitglied im HLBS sind, einen umfangreichen Versicherungsschutz im Bereich der Berufshaftpflicht. So sind Sie gegen unberechtigte Schadenersatzansprüche bestens gewappnet und wissen sich bei berechtigten Schadenersatzverpflichtungen ausreichend abgesichert. Und das zu einem günstigen Beitrag.

Am besten, Sie informieren sich gleich bei:

HLBS Verlag GmbH

Tel.: 0 30.200 89 67-50

E-Mail: verlag@hlbs.de

Allianz