

By PwC Deutschland | 05 August 2020

Unentgeltliche Betriebsübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt

Überträgt der Vater auf seine Kinder ein verpachtetes Hotelgrundstück unter Nießbrauchsvorbehalt, ist die aus den Kindern bestehende GbR an die erklärte Unentgeltlichkeit der Betriebsübertragung sowie die Buchwertfortführung gebunden.

Die Nachholung der bei der Übertragung unterbliebenen Aufdeckung der stillen Reserven des Hotelgrundstücks ist im Wege der Bilanzberichtigung möglich. Dies hat das Finanzgericht Bremen entschieden.

Sachverhalt

Streitig ist die Entstehung eines Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Einkommensteuergesetz (EStG).

Der Vater der Klägerin übertrug ein Grundstück, auf dem sich ein Hotelgebäude befindet, sowie drei weitere Grundstücke auf die Klägerin und den Beigeladenen je zum hälftigen ideellen Miteigentumsanteil im Wege der Schenkung. In dem Vertrag wurde dem Vater ein Nießbrauchsrecht an dem Grundstück eingeräumt.

In der Folge wurde eine von der Klägerin unterzeichnete Feststellungserklärung für die GbR abgegeben, mit der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt wurden. In dem beigefügten Jahresabschluss wurden die vom Vater angesetzten Buchwerte fortgeführt (Buchwertfortführung gem. § 7 Abs. 1 EStDV, die letztmals für das Wirtschaftsjahr, das vor dem 1.1.1999 endet anwendbar war). Es wurde keine Betriebsaufgabe erklärt.

Im Jahr 2012 löste sich die GbR durch Austritt der Klägerin auf. Als das Finanzamt daraufhin einen gewerblichen Veräußerungsgewinn versteuern wollte, wandte die Klägerin ein, dass es sich bei der Veräußerung um ein rein privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 EStG handle, das steuerfrei sei. Ihr Vater habe das Grundstück durch den notariellen Vertrag, mit dem er dieses auf die Klägerin und ihren Bruder übertragen habe, aus dem Gewerbebetrieb entnommen. Er habe durch das Nießbrauchsrecht die Erwerbsquelle für sich aufrechterhalten und somit den bisherigen Verpachtungsbetrieb als ruhenden Gewerbebetrieb fortgeführt. Die Schenkung des Betriebsgrundstücks sei auf Grund des Nießbrauchsvorbehaltes im Privatbereich vollzogen worden und setze eine Entnahme zwingend voraus.

Richterliche Entscheidung

Das Finanzgericht Bremen hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen.

Die GbR ist nach Treu und Glauben an ihre Angaben sowie die Buchwertfortführung gebunden und kann nicht später rückwirkend erfolgreich einwenden, dass die Übertragung des gewerblichen Verpachtungsbetriebs des Vaters die Anforderungen des § 7 Abs. 1 Satz 1 EStDV nicht erfüllt habe.

Macht ein Kind erst später anlässlich seines Ausscheidens aus der GbR und des vom Finanzamt deswegen besteuerten Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erstmals gegenüber dem Finanzamt geltend, der Vater habe zunächst aufgrund des Nießbrauchs die Verpachtung weiter selbst vorgenommen, gemäß BFH, Urteil v. 25. Januar 2017 (X R 59/14) sei eine steuerneutrale unentgeltliche Übertragung eines Gewerbebetriebes mit Vereinbarung eines Vorbehaltsnießbrauchs nicht möglich und es sei deswegen bereits bei der Betriebsübertragung zu einer Aufdeckung der stillen Reserven des Hotelgrundstücks gekommen, so ist die in der Bilanz des Vaters bei der Betriebsübertragung nicht berücksichtigte Entnahme des Hotelgrundstücks bei der GbR als Rechtsnachfolgerin im Wege der Bilanzberichtigung gewinnerhöhend in der Schlussbilanz des ersten Jahres nachzuholen, in dem dies mit steuerlicher Wirkung möglich ist (hier:

das Streitjahr).

Werden bei einer unentgeltlichen Übertragung die stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung beim Übertragenden nicht aufgedeckt, gehen sie auf den Rechtsnachfolger über, der an die Buchwerte des Rechtsvorgängers gebunden ist (vgl. Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil v. 29. Mai 2008, 11 K 69/06).

Durch § 7 Abs. 1 Satz 2 EStDV a.F. wird ebenso wie durch § 6 Abs. 3 EStG die Buchwertfortführung beim unentgeltlichen Rechtsnachfolger zwingend angeordnet, sodass die stillen Reserven auf ihn verlagert werden. Die zwingende Buchwertverknüpfung hat zur Folge, dass der Wertansatz im Herkunftsbetriebsvermögen den Wertansatz im Zielbetriebsvermögen bestimmt. Nur dann, wenn die Wertansätze beim Übertragenden, etwa auf Grund eines Rechtsbehelfsverfahrens oder bei Änderungen auf Grund einer Betriebsprüfung geändert werden, sind beim Rechtsnachfolger Änderungen vorzunehmen.

Fundstelle

Finanzgericht Bremen, Urteil vom 5. Dezember 2018 (1 K 93/18 (5)), die Revision ist beim BFH unter dem Az. IV R 1/20 anhängig.

Keywords

Buchwertfortführung, Einkommensteuerrecht, Immobilienbesteuerung, Vorbehaltsnießbrauch