

LB e. V. Herford, Ravensberger Str. 6, 32051 Herford

Ihr Zeichen:
Unser Zeichen:

Sachbearbeiter: Herr Wieskus
Telefon: 05221 5974-10
Telefax: 05221 5974-24
E-Mail: info@buchstelle-herford.de

im Juni 2021

Sehr geehrte Damen und Herren,

ein weiteres, herausforderndes Wirtschaftsjahr geht zu Ende.

Wir alle haben in den vergangenen Monaten teils unangenehme neue Erfahrungen gemacht – nicht nur, was die wirtschaftliche und organisatorische Entwicklung in der Land- und Forstwirtschaft angeht.

Nichtsdestotrotz steht zum Wirtschaftsjahresende am 30.06. wieder das Erfordernis der körperlichen Bestandaufnahme.

Da wir mittlerweile seit einiger Zeit unsere Rundschreiben schwerpunktmäßig als E-Mail versenden, lassen wir Ihnen den Inventurvordruck als E-Mail-Anhang (pdf-Datei) zukommen. Es besteht ausserdem die Möglichkeit, sich den Vordruck aus dem Download-Bereich unserer Homepage herunterzuladen (www.buchstelle-herford.de).

Selbstverständlich können Sie den Vordruck auch hier bei uns in Papierform erhalten. Sprechen Sie uns an.

Nun hoffen wir alle gemeinsam auf einen schönen, entspannten Sommer, eine gute Ernte und Gesundheit für uns alle und unsere Familien!

Mit freundlichen Grüßen

Erwin Wieskus
Dipl.-Kfm., Steuerberater LB

Mandantenrundschreiben

02/2021

Aktuelle Informationen aus Steuer- und Wirtschaftsrecht für die grüne Branche:

Saisonarbeitsverträge für 4 Monate

Der Bundesrat hat am 7. Mai 2021 eine Ausnahmeregelung für Saisonbeschäftigungen gebilligt, die der Bundestag am 22. April 2021 verabschiedet hatte, um die Landwirtschaft in der Corona-Pandemie zu unterstützen. Das Gesetz verlängert die zulässige Dauer kurzfristiger sozialversicherungsfreier Beschäftigung ausnahmsweise auf eine Höchstdauer von vier Monaten oder 102 Arbeitstagen. Nach geltendem Recht sind höchstens Verträge über drei Monate zulässig. Die Ausnahmeregel gilt für den Zeitraum vom 1. März bis 31. Oktober 2021.

Abzug von Altenteilsleistungen wird formeller

Bekanntermaßen ist der steuerliche Abzug von Versorgungsleistungen vom Betriebsübernehmer von den Hofübergebern korrespondierend als sonstige Einkunft zu versteuern. Um dieses Korrespondenzprinzip abzusichern, hat der Gesetzgeber im Jahressteuergesetz 2020 nun verfügt, dass es den Steuerabzug ab dem Steuerjahr 2021 nur noch dann gibt, wenn der Übernehmer in seiner Steuererklärung die Steuer-Identifikationsnummer der Altenteiler als Empfänger der Altenteilsleistungen angeben. Wie bisher müssen natürlich – wie bisher - die vereinbarten Leistungen aus dem Übergabevertrag vollständig und laufend erbracht und Änderungen für die Zukunft schriftlich festgehalten werden, um den Abzug nicht zu gefährden.

Reform der Grunderwerbsteuer kommt zum 1.7.2021

Bereits seit mehreren Jahren ist eine Verschärfung des Grunderwerbsteuerrechts geplant. Es geht um die Erschwerung sogenannter Share Deals. Mittels solcher Share Deals – also dem Erwerb von Anteilen an grundbesitzhaltenden Gesellschaften – konnte in der Vergangenheit unter gewissen Voraussetzungen die Grunderwerbsteuer vermieden werden. Bereits im Jahr 2019 war mit einer Verabschiedung des Gesetzes gerechnet worden. Die Regierungskoalition konnte sich jedoch schlussendlich über einzelne Details der Reform nicht einigen. Erst im April 2021 wurde nun im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages diese Einigung erreicht. Die Reform soll nun aller Voraussicht nach zum 1.7.2021 in Kraft treten.

Die wichtigsten Änderungen im Überblick

Die nunmehr geplanten Änderungen entsprechen im Wesentlichen dem bereits aus dem Jahr 2019 bekannt gewordenen Gesetzentwurf:

- Die Quoten, ab denen der Erwerb von Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft Grunderwerbsteuer auslöst, werden von 95 auf 90 % abgesenkt. Betroffen davon sind sämtliche Tatbestände für grundstückshaltende Gesellschaften (Veränderung im Gesellschafterbestand von Personengesellschaften, Anteilsvereinigung in einer Hand an Personen- und Kapitalgesellschaften).
- Nicht abgesenkt wird demgegenüber die Mindestbeteiligungsquote für die Anwendung der Konzernklausel (weiterhin 95 %).
- Für Veränderungen im Gesellschafterbestand von Kapitalgesellschaften wird eine neue Vorschrift eingeführt. Sie entspricht derjenigen, die es bereits für Personengesellschaften gibt. Danach unterliegt ein Vorgang der Grunderwerbsteuer, durch den innerhalb von zehn Jahren mindestens 90 % der Anteile an der Gesellschaft auf neue Gesellschafter übergehen. Der bislang häufig praktizierte Erwerb unter Beteiligung eines Co-Investors (mit mindestens 5,1 %) scheidet somit nun auch bei Kapitalgesellschaften aus.

Eine Haftung für den Inhalt kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Insbesondere wird eine Beratung im Einzelfall nicht ersetzt.

- Die Betrachtungszeiträume der vorgenannten Tatbestände dehnen sich von bisher fünf auf zehn Jahre aus.
- Ebenso werden die Vor- bzw. Nachbehaltensfristen in den Befreiungsvorschriften für die Übertragung von Grundbesitz auf bzw. von Personengesellschaften entsprechend verlängert. Für einen in der Praxis bisher gängigen Fall, in dem ein (ohne Grunderwerbsteuerbelastung erworbener) Anteil an einer grundbesitzenden Personengesellschaft steueroptimal aufgestockt werden soll, verlängert sich die Haltefrist sogar auf 15 Jahre.
- Wiederum nicht betroffen ist die Konzernklausel: Hier bleibt es bei fünf Jahren (allerdings bereits bislang jeweils vor und nach dem Rechtsvorgang, soweit umwandlungsrechtlich möglich).
- Neu – auch im Vergleich zu dem bisherigen Gesetzentwurf – ist die Einführung einer Börsenklausel. Bei börsennotierten Gesellschaften soll Grunderwerbsteuer nicht deshalb ausgelöst werden, weil 90 % der Aktien auf „neue Gesellschafter“ übergegangen sind.

Inkrafttreten

Die Neuregelung soll am 1.7.2021 in Kraft treten. Daneben gelten die bisherigen Schwellenwerte fort, das heißt, es wird nicht möglich sein, eine ohne Grunderwerbsteuer erworbene Beteiligung von 94,9 % (also über dem neuen Schwellenwert) nun steueroptimal auf 100 % aufzustocken. Für die neue Vorschrift zur Veränderung des Gesellschafterbestands von Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 2b Grunderwerbsteuergesetz – GrEStG) bleiben Anteilsübertragungen vor dem 1.7.2021 unberücksichtigt. Hierzu müssen die Anteile aber auch vor diesem Stichtag dinglich übertragen sein. Bei Personengesellschaften (§ 1 Abs. 2a GrEStG) führt die Verlängerung auf zehn Jahre nicht zu einem „Wiederaufleben“ einer bereits abgelaufenen Fünfjahresfrist. Wer bereits seit mehr als fünf Jahren beteiligt ist, behält diesen Status als Altgesellschafter. Ebenso ist es bei den Befreiungsvorschriften für Personengesellschaften (§§ 5, 6 GrEStG): Ist die fünfjährige Behaltensfrist am 1.7.2021 bereits abgelaufen, wird sie nicht verlängert. Noch nicht vollständig abgelaufene Fristen verlängern sich jedoch auf 10 bzw. 15 Jahre.

Nach den langwierigen Verhandlungen, die dem Beschluss des Finanzausschusses vorausgegangen sind, ist davon auszugehen, dass die Änderungen nunmehr wie vorliegend von Bundestag und Bundesrat beschlossen werden.

Die verbleibende Zeit bis zum 1.7.2021 ist gegebenenfalls noch für Transaktionen unter dem alten Recht nutzbar (z.B. Erwerb unter Beteiligung eines Co-Investors).

Einschränkung der Umsatzsteuerpauschalierung für Land- und Forstwirte ab 2022

Seit mehr als zwei Jahren drängt die EU Deutschland dazu, die gesetzliche Pauschalierungsregel für die Umsatzbesteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mit dem EU-Recht in Einklang zu bringen. Mit dem Jahressteuergesetz 2020 wurde das Gesetz angepasst und eine Umsatzobergrenze eingeführt. Danach dürfen künftig nur noch Unternehmen bis zu 600.000 € Jahresumsatz von der Möglichkeit der Umsatzsteuerpauschalierung für ihre landwirtschaftlichen Umsätze Gebrauch machen. Erstmalig anzuwenden sind die neuen Regelungen auf Umsätze nach dem 31.12.2021. Für die erstmalige Anwendung in 2022 sind jedoch die Umsätze des Jahres 2021 ausschlaggebend, da immer der Vorjahresumsatz herangezogen werden soll.

Seit langem kritisiert die EU, dass Deutschland allen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben eine Umsatzsteuerpauschalierung ermöglicht. Dabei sei die Pauschalierung nach den EU-Vorschriften nur für Unternehmen zulässig, bei denen die Anwendung der normalen Umsatzsteuerregelung einen unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand zur Folge hätte. Die nicht vorhandene Differenzierung im deutschen Recht führe zu Wettbewerbsverzerrungen auf dem EU-Binnenmarkt. Um den Druck zu erhöhen, hatte die EU-Kommission im Februar Klage beim Europäischen Gerichtshof gegen Deutschland eingereicht. Tatsächlich nutzen mehr als zwei Drittel aller landwirtschaftlicher Betriebe in Deutschland die Pauschalierung. Sie verkaufen ihre Waren nicht mit der üblichen Umsatzsteuer, sondern erhalten auf den Nettopreis einen speziellen Durchschnittssteuersatz: 10,7 Prozent für landwirtschaftliche und 5,5 Prozent für forstwirtschaftliche Erzeugnisse. Die eingemommene Umsatzsteuer führen sie nicht an das Finanzamt ab, bekommen aber auch die auf Vorleistungen, Investitionen und andere Ausgaben gezahlte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer erstattet. Mit der neuen Obergrenze reagiert Deutschland auf die Kritik, dass auch Großbetriebe die Pauschalierung nutzen.

Zu beachten ist, dass die 600.000 €-Grenze eine Nettogrenze ist, die nicht nur auf die eigentlichen Umsätze des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes abstellt. Nach dem Gesetz sind alle steuerbaren Umsätze des Unternehmers zu berücksichtigen. Damit sind auch alle außerlandwirtschaftlichen Einnahmen, beispielsweise aus Energieerzeugung, Fremdenbeherbergung, Gewerbebetrieben, aber auch aus der privaten Vermietung von Gewerbeimmobilien, desselben Unternehmers zu berücksichtigen. Von den Einnahmen sind die nicht steuerbaren Umsätze abzuziehen. Das sind z.B. die Betriebsprämien, Zuschüsse oder auch Versicherungsentschädigungen. Auch die umsatzsteuerfreien Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Wohnungen bleiben unberücksichtigt.

Da die Umsatzsteuer eine Jahressteuer ist, ist der Jahresumsatz unabhängig vom abweichenden Wirtschaftsjahr des Betriebes zu ermitteln. Daher sind die Umsätze für das für die Umsatzhöhe maßgebliche Jahr 2021 stichtagsgenau abzugrenzen. Droht der Verlust der Pauschalierung, gibt es Möglichkeiten, Umsätze zeitlich zu verlagern, wie z.B. den Verkauf einer gebrauchten Maschine. Auch Erntelieferungen können ggf. durch Einlagerungsverträge zeitlich verschoben werden.

Möglichkeiten, die Umsatzsteuerpauschalierung zu erhalten ergeben sich auch durch weitere Gestaltungsüberlegungen, wie Betriebsteilungen und Vermögensübertragungen auf Angehörige. Allerdings ist darauf zu achten, dass kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vorliegt. D.h. die Gestaltung darf nicht ausschließlich dem Zweck dienen, die zukünftig geltende 600.000 €-Grenze zu unterschreiten. Es müssen auch andere, wesentliche außersteuerliche Gründe für die Gestaltung sprechen. Bei derartigen Gestaltungen sind aber immer auch weitere Konsequenzen bei der Schenkungsteuer, der Einkommensteuer, der Kfz-Steuer, der Sozialversicherung, auf Fördermaßnahmen und ggf. die EEG-Umlage zu beachten. Sprechen sie bei Bedarf ihren Berater an.

Umsatzsteuerliche Behandlung der Flüssigfütterung

Das FG Münster (Urteil v. 25.02.2021 - 5 K 3446/18 U) hat entschieden, dass bei der computer-gesteuerten Flüssigfütterung keine ermäßigt zu besteuernde Lieferung, sondern eine dem Regelsteuersatz unterliegende einheitliche Leistung besonderer Art vorliegt.

Im Streitfall hatte der Kläger (L, Landwirt) für die Jahre 2001 bis 2017 zur umsatzsteuerrechtlichen Regelbesteuerung optiert. Er errichtete 1999 einen ca. 2 km von seiner Hofstelle entfernt liegenden freistehenden Schweinemaststall und erweiterte diesen in 2001 um 1.260 Mastplätze auf insgesamt 1.980 Mastplätze. Der durch eine Brandschutzmauer erweiterte, räumlich abgegrenzte

Teil war für eine Verpachtung an einen anderen Unternehmer vorgesehen und ist letztlich im Umfang von 840 Mastplätzen an die Ehefrau des L verpachtet worden. Die gesamte Mastanlage, also alle 1.980 Mastplätze, wurden durch eine gemeinsame computergesteuerte Flüssigfutteranlage versorgt. Diese besteht neben dem Fütterungscomputer im Wesentlichen aus Vorratssilos, Anmischbehälter und Leitungen und befindet sich in einem gesonderten Gebäude und versorgt die einzelnen Mastplätze über ein Rohrleitungssystem mit Flüssigfutter. Im Rahmen einer verbindlichen Auskunft wurde die Betriebsteilung bestätigt. Das Flüssigfutter wird in einem einzigen Anmischbehälter für beide Mastställe zusammengemischt und über einen Fütterungscomputer verteilt. Der Computer regelt individuell nach den Vorgaben des jeweiligen Betriebsinhabers die Futtermittelrezepturen, die sodann über die Misch- und Verteilanlage verteilt wird. Die Erfassung nach Quantität und Qualität für jeden Maststall erfolgt mit entsprechenden Messinstrumenten. Es werden bis zu 25-mal am Tag kleinere Mengen Futter an die Schweine gegeben. Dabei wird sensorisch kontrolliert, ob noch Futter im jeweiligen Trog ist; bei leerem Trog wird automatisch nachgeliefert. Zu Beginn der Mastperiode wird vom jeweiligen Betriebsinhaber eine Futterkurve festgelegt. Diese kann in den beiden Mastbereichen unterschiedlich sein. Eine gleichzeitige Fütterung beider Mastbereiche ist aber nicht möglich.

Mit Wirkung vom 01.10.2002 verpachtete L 840 Mastplätze einschließlich Betriebsvorrichtungen, Anlagen und Einrichtungen im Stall, einem Güllelagerbehälter außerhalb des Stalls und die notwendigen Verkehrsflächen des Maststalls an seine Ehefrau. Die Fütterungsanlage oder Teile davon wurden nicht mitverpachtet. Gemäß § 5 des Vertrags verpflichtete sich L das Pachtobjekt während der Pachtzeit mittels seiner am Pachtstandort eingerichteten Fütterungszentrale mit Flüssigfutter in einem qualitativ und quantitativ erstklassigen Zustand zu versorgen. Die Pächterin verpflichtete sich aufgrund schriftlicher Vereinbarung zur Abnahme. Die übrigen Plätze des Maststalls nutzte L selbst zu Mastzwecken.

Die Ehefrau ist pauschalierende Landwirtin und lieferte ihre Getreide- und Maisernte mit Umsatzsteuerausweis i.H.v. 10,7 % an L. Dieser mischte die von seiner Ehefrau erworbene und gegebenenfalls seine eigene Ernte unter Beifügung von zugekauften Ergänzungstoffen zu Flüssigfutter, welches nach Bedarf von der Ehefrau über die Fütterungsanlage abgenommen wurde.

Im Streitjahr 2013 berechnete L seiner Ehefrau Fütterungskosten, die er dem ermäßigten Steuersatz zu 7 % unterwarf. Die Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Streitjahr 2013 erging unter Vorbehalt der Nachprüfung. Im Rahmen einer Betriebsprüfung (Bp) für die Jahre 2013 - 2015 war der Prüfer der Auffassung, die Versorgung der an die Ehefrau verpachteten Mastplätze mit Flüssigfutter unterliege dem Regelsteuersatz. Es läge keine begünstigte Futterlieferung, sondern eine aus mehreren Komponenten bestehende Fütterungsleistung vor, die dem Regelsteuersatz unterliege. Der gegen den geänderten Umsatzsteuerbescheid eingelegte Einspruch blieb erfolglos, woraufhin Klage eingelegt wurde.

Nach Auffassung des FG Münster ist die Klage unbegründet. Die an die Ehefrau ausgeführten Fütterungsleistungen unterliegen nicht dem ermäßigten Steuersatz. Zunächst verweist das FG auf die Ermächtigungsgrundlage für die Steuerermäßigung in Art. 98 i. V. m. Anh. III Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: MwStSystRL). Die in Anh. III MwStSystRL genannten Kategorien stellen Berechtigungen und Grenzen für die Mitgliedstaaten zur Einführung von ermäßigten Steuersätzen dar. Die Mitgliedstaaten sind daher nicht verpflichtet, sondern nur berechtigt, für alle dort genannten Kategorien ermäßigte Steuersätze anzuwenden. Für die Mitgliedstaaten besteht nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) im Hinblick auf den Ausnahmecharakter des ermäßigten Steuersatzes zudem die Befugnis, die in Anhang III zur MwStSystRL aufgeführten Ermächtigungen auch nur selektiv auszuüben und auf einzelne konkrete und spezifische Aspekte der jeweiligen Kategorie von Dienstleistungen zu beschränken, sofern dabei der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird. Daher können Steuerpflichtige sich insoweit auch nicht

direkt auf die MwStSystRL berufen und die Kategorien können auch nicht als Auslegungshilfe dienen. Die hier streitbefangene Frage, ob L umsatzsteuerermäßigte Leistungen erbracht hat, kann daher nur anhand der deutschen Vorschriften beurteilt werden.

L hat nach Auffassung des FG keine Lieferung von zubereitetem Futter gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Anl. 2 Nr. 37 UStG ausgeführt, denn es liegt keine „Lieferung“ i. S. der vorgenannten Vorschrift, sondern ein Leistungsbündel mit überwiegendem Dienstleistungsanteil vor. Bei der Abgrenzung zwischen Lieferung und Dienstleistung ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Maßgebend ist eine Gesamtbetrachtung aller Umstände, unter denen der Umsatz erfolgt. Im Rahmen dieser Gesamtbetrachtung ist "die qualitative und nicht nur quantitative Bedeutung der Dienstleistungselemente im Vergleich zu den Elementen einer Lieferung von Gegenständen zu bestimmen".

Im Streitfall liegt eine einheitliche Leistung des L vor, die Lieferungs- und Dienstleistungselemente enthält, wobei nach Auffassung des FG die Dienstleistungselemente überwiegen. Die Fütterungsleistung des L an die Mastschweine seiner Ehefrau ist nicht aufteilbar in eine Futterlieferung einerseits und eine sog. Futtermanagement-Dienstleistung andererseits. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz für Zwecke der Mehrwertsteuer zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst. Der EuGH hat außerdem festgestellt, dass jeder Umsatz in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist, und dass zum anderen ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden darf. Eine einheitliche Leistung liegt dann vor, wenn zwei oder mehr Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Nach den vorgenannten Grundsätzen liegt eine einheitliche Leistung vor. Die Herstellung des Futters und automatische Verfütterung an die Mastschweine der Ehefrau mit Flüssigfutter sind weder nach der Interessenlage der am Leistungsverhältnis Beteiligten noch technisch aufteilbar. Für die einheitliche Fütterungsdienstleistung kommt keine Steuerermäßigung in Frage, so dass der Regelsteuersatz anzuwenden ist.

Hinweis: Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

Zinsbesteuerung bei teilentgeltlicher Veräußerungszeitrente

Auch bei einer teilentgeltlichen Übertragung eines bebauten Grundstücks des Privatvermögens gegen eine Veräußerungszeitrente fließen dem Veräußerer von Beginn an steuerpflichtige Zins-einkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu (BFH, Urteil vom 14.7.2020 – VIII R 3/17).

Im Streitfall waren die Eheleute Eigentümer eines bebauten Grundstücks, das sie im Jahr 2012 auf ihren Sohn und dessen Ehefrau übertrugen. Der Verkehrswert des bebauten Grundstücks betrug zum Zeitpunkt der Übertragung nach einem Gutachten 393.000 €. Der Erwerber verpflichtete sich, über einen Zeitraum von 31 Jahren an die Eltern eine monatliche Rente von 1.000 € zu zahlen. Die Rentenzahlungen sollten bis zum Laufzeitende insgesamt 372.000 € betragen. Für den Fall des Versterbens eines oder beider Eheleute vor Ablauf der Laufzeit der Rente sollte der Rentenanspruch auf die Erben des Letztversterbenden übergehen. Der Rentenanspruch wurde besichert durch Eintragung einer Reallast in das Grundbuch und die Unterwerfung des Käufers unter die sofortige Zwangsvollstreckung. Die Eltern erklärten in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr keine Einkünfte aus Kapitalvermögen. Dagegen vertrat das FA die Auffassung,

dass in den monatlichen Zahlungen ein steuerpflichtiger Zinsanteil enthalten war. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wies das FG die hiergegen erhobene Klage zum überwiegenden Teil ab. Nach seiner Auffassung war der geringfügig niedriger anzusetzen.

Der BFH wies die gegen die Finanzgerichtsentscheidung eingelegte Revision als unbegründet zurück. Bei der Übertragung handelte es sich nach seinen Feststellungen um eine teilentgeltliche Veräußerung eines bebauten Grundstücks gegen eine Veräußerungszeitrente. Die Übertragung erfolgte teilentgeltlich, weil der Barwert der geschuldeten Rentenzahlungen über die Laufzeit von 30 Jahren den Verkehrswert der Immobilie nicht erreichte. Die empfangenen Rentenzahlungen aus einer Veräußerungszeitrente sind beim Berechtigten (hier: den Eltern) vom Beginn des Bezugs an in einen nicht steuerbaren Tilgungsanteil und in einen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG steuerpflichtigen Zinsanteil aufzuteilen.

Dass ein steuerbarer Zinsanteil in den laufenden Rentenzahlungen einer Veräußerungsrente ab der ersten Rate enthalten ist, folgt aus der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit und damit gebotenen Gleichbehandlung mit der Übertragung von Vermögen gegen Kaufpreistraten. Auch bei der Übertragung eines Vermögensgegenstands gegen eine Veräußerungszeitrente ist davon auszugehen, dass das Rentenstammrecht einen bestimmten Barwert besitzt, der sich durch Abzinsung der Summe aller noch ausstehenden Teilbeträge ergibt. Wirtschaftlich gesehen ist in jedem Teilbetrag (Rentenbetrag), gleichgültig, wie sein Tilgungsanteil steuerlich zu behandeln ist, daher stets auch ein Zinsanteil enthalten, der sich nach der Höhe des jeweiligen, allmählich geringer werdenden Barwerts der Rentenforderung bemisst. Dieser in den Rentenbeträgen wirtschaftlich enthaltene Zinsanteil ist vom Beginn der Bezüge an einkommensteuerlich zu erfassen, und zwar auch dann, wenn die gleichzeitig zufließenden Tilgungsbeträge --wie hier-- nicht einkommensteuerbar sind.

Die Tilgungsanteile in den Rentenzahlungen sind gemäß § 13 Abs. 1 BewG i.V.m. Anlage 9a (zu § 13) zum BewG nach finanzmathematischen Grundsätzen unter Verwendung eines Zinsfußes von 5,5 % in Gestalt der Barwerte zu Beginn und zum Ende des Streitjahres zu ermitteln.

Hinweis: Keine verfassungsrechtlichen Bedenken hatte der BFH gegen den Abzinsungssatz des § 13 BewG in Höhe von 5,5 %. Er setzt sich ausführlich mit der bisher vorliegenden Rechtsprechung auseinander. Nach seiner Auffassung lassen sich die verfassungsrechtlichen Bedenken, die gegen den Abzinsungszinssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG für unverzinsten Verbindlichkeiten erhoben werden, jedoch nicht auf die Barwertbestimmung wiederkehrender Leistungen gemäß § 13 Abs. 1 BewG beim Empfänger übertragen. Gegen diese Entscheidung wurde Verfassungsbeschwerde eingelegt (Az.: 2 BvR 2247/20).

Keine begünstigte Schenkung von Sonderbetriebsvermögen eines Gewerbebetriebs

Bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens einer gewerblich tätigen KG (z.B. gewerbliche Handels GmbH & Co KG oder Dienstleistungs GmbH & Co KG) können die Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG nur gewährt werden, wenn die Wirtschaftsgüter gleichzeitig mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen werden (BFH, Urteil vom 17.06.2020 - II R 38/17).

Im Streitfall war der Vater (V) des Klägers (S) alleiniger Kommanditist einer GmbH & Co. KG (KG). Die KG war die alleinige, im Grundbuch eingetragene Eigentümerin eines Grundstücks. Mit notarieller Vereinbarung vom 30.12.2013 übertrug V im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich durch Abtretung seinen gesamten Kommanditanteil an der KG auf den S. Die Übertragung und Abtretung erfolgte mit dinglicher Wirkung zum Beginn des 1.1.2014, 00:01 Uhr

("Übertragungstichtag"), jedoch aus Haftungsgründen unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung des S als Kommanditist der KG im Handelsregister (Eintragung im HR am 14.01.2014). Die mit dem Gesellschaftsanteil an der KG verbundenen Gesellschaftsrechte in der KG sollten dem S ab dem Übertragungstichtag zustehen. Schließlich übertrug V mit der Vereinbarung auch das Grundstück, das sich in seinem Sonderbetriebsvermögen befand, auf S, das dieser ebenfalls in sein Sonderbetriebsvermögen überführte. Besitz, Nutzen und Lasten gingen am 1.1.2014, 00:01 Uhr auf S über. Nach dem weiteren Inhalt der Vereinbarung waren sich die Beteiligten über den Eigentumsübergang einig und bewilligten und beantragten die Eintragung der Rechtsänderung im Grundbuch.

Das FA setzte gegen S Schenkungsteuer für den Erwerb des Grundstücks fest, ohne die Verschonung nach §§ 13a, 13b ErbStG für Betriebsvermögen zu gewähren. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Der BFH teilte die Auffassung von FA und FG und wies die Revision als unbegründet zurück. V hat das Grundstück schenkungssteuerrechtlich bereits am 30.12.2013 (Tag der notariellen Vereinbarung) auf S übertragen. Der Vater hat die Auflassung zu diesem Zeitpunkt erklärt und die Eintragung der Rechtsänderung ins Grundbuch bewilligt. Die Auflassung war wirksam. Insbesondere stand sie nicht unter einer aufschiebenden Bedingung. Bereits am 30.12.2013 wurde die Umschreibung im Grundbuch beantragt.

Für die Grundstücksschenkung war die Steuerbegünstigung für inländisches Betriebsvermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG jedoch nicht zu gewähren. Zwar handelte es sich bei dem Grundstück um Sonderbetriebsvermögen des V bei der KG. Es wurde vom S auch in sein Sonderbetriebsvermögen bei der KG eingebracht. Das Grundstück ist jedoch nicht zeitgleich mit dem Anteil an der KG auf den S übertragen worden.

Für die Bestimmung des maßgeblichen Zeitpunkts der Übertragung des Anteils an einer Personengesellschaft kommt es nicht auf das Zivilrecht, sondern allein auf ertragssteuerrechtliche Kriterien an. Entscheidend ist, wann der Erwerber danach ertragssteuerrechtlich Mitunternehmer geworden ist. Im Streitfall hat es der BFH dahinstehen lassen, ob der S aufgrund der Vereinbarung des Treuhandverhältnisses nach ertragssteuerrechtlichen Kriterien bereits am 01.01.2014 oder erst zusammen mit der zivilrechtlichen Rechtsänderung mit der Eintragung im Handelsregister am 14.01.2014 Mitunternehmer der KG geworden ist. Denn im Streitfall ist das Grundstück noch vor dem 01.01.2014 und damit nicht zugleich mit dem Mitunternehmeranteil auf den S übertragen worden. Im Zeitpunkt der Grundstücksschenkung am 30.12.2013 sind weder Mitunternehmerisiko noch Mitunternehmerinitiative auf S übergegangen. Zu diesem Zeitpunkt war das Grundstück nach schenkungssteuerrechtlichen Grundsätzen bereits übertragen worden, denn die Schenkung war mit der (bedingungslos) erklärten Auflassung und der Bewilligung zur Umschreibung im Grundbuch bereits am 30.12.2013 ausgeführt.

Hinweis: Bei einer landwirtschaftlichen Personengesellschaft (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) kann es bei vergleichbarer Sachverhaltsgestaltung zwar auch zu einem Auseinanderfallen der Schenkungszeitpunkte kommen. Dies hat hier jedoch nicht die negative Folge für das Sonderbetriebsvermögen, weil das Sonderbetriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes auch ohne Gesellschaftsanteil begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstellt.

Erwin Wieskus
Dipl.-Kfm., Steuerberater LB