

DER PRAKTISCHE FALL

Chancen und Risiken bei betrieblichen Bauten auf dem Ehegattengrundstück

Unternehmerische Investitionen auf einem den Ehegatten gemeinsam gehörenden Grundstück sind im Hinblick auf den Eigentumsanteil des nichtunternehmerisch tätigen Ehepartners mit Vorsicht zu genießen. Allerdings ergeben sich durch die von der Rechtsprechung geschaffenen Besonderheiten auch positive Effekte. Der praktische Fall zeigt die Chancen und Risiken.

1. Sachverhalt

Am 1.1.10 hat der Unternehmer-Ehegatte Max Meise auf einem beiden Ehegatten zu gleichen Teilen gehörenden Grundstück ein betrieblich genutztes Gebäude (Herstellungskosten 800.000 EUR) errichtet. Dabei hat er nicht nur die auf seinen Miteigentumsanteil entfallenden Herstellungskosten abgeschrieben, sondern auch die Herstellungskosten, die auf den Anteil seiner Ehefrau Maria entfallen (AfA nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG mit 3 % = 24.000 EUR pro Jahr). Die Veranlagungen bis einschließlich 2019 sind bestandskräftig.

Bei Bearbeitung der Einkommensteuererklärung 2020 verweist das FA auf ein Schreiben des BMF (16.12.16, IV C 6 - S 2134/15/10003) und teilt Max Meise mit, dass es beabsichtige, den Gewinn 2020 um die zu hoch in Anspruch genommene Abschreibung der Vorjahre bezüglich des Miteigentumsanteils seiner Ehefrau wie folgt zu korrigieren:

■ Vom FA beabsichtigte Gewinnkorrektur für 2020

Herstellungskosten Anteil Maria Meise	400.000 EUR
in Anspruch genommene AfA nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG (10 Jahre × 3 % von 400.000 EUR)	120.000 EUR
zutreffende AfA nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2a EStG (10 Jahre × 2 % von 400.000 EUR)	80.000 EUR
= zu versteuernde Differenz	40.000 EUR

Max Meise fragt seinen Steuerberater, was es mit der Gewinnkorrektur auf sich hat. Zudem möchte er den Betrieb zum 1.1.21 unentgeltlich auf seinen Sohn Marius übertragen, der diesen dann fortführen wird. Gleichzeitig wollen die Eltern auch das Grundstück, auf dem sich das betrieblich genutzte Gebäude befindet, unentgeltlich auf ihren Sohn übertragen.

2. Lösung

Für die Lösung des Sachverhalts müssen die Entscheidung des BFH (9.3.16, X R 46/14) sowie das nachfolgend ergangene Schreiben des BMF vom 16.12.16 herangezogen werden.

Für ein betrieblich genutztes Gebäude auf einem Ehegattengrundstück ...

... wurde eine zu hohe Abschreibung vorgenommen

Unentgeltliche Übertragung auf den Sohn geplant

2.1 Rechtsfolgen für die Ehefrau

Da Max Meise mit eigenen Mitteln ein Gebäude auf einem auch dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Grundstück errichtet hat, wird Maria Meise – sofern keine abweichenden Vereinbarungen zwischen den Eheleuten getroffen werden – sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer des auf ihren Miteigentumsanteil entfallenden Gebäudeteils. Da Maria Meise auch unbestritten zivilrechtlicher Eigentümer ihrer ideellen Grundstücks-hälfte ist, bedeutet dies im Ergebnis, dass sowohl der Grundstücks- als auch der entsprechende Gebäudeteil zu ihrem Privatvermögen gehören.

MERKE | Soll für Max Meise wirtschaftliches Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO) am anderen Gebäudeteil begründet werden, bedarf es einer vertraglichen Vereinbarung, welche die Nutzungen und Lasten, Chancen und Risiken sowie die Gefahr des zufälligen Untergangs auf ihn verlagert. Denn für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums reichen der Umstand der Kostentragung sowie die nachfolgende unternehmerische Nutzung nicht aus.

2.2 Bildung eines Aufwandsverteilungspostens beim Ehemann

Der von Max Meise getätigte Aufwand in Höhe der auf den Grundstücksanteil seiner Ehefrau entfallenden Herstellungskosten ist unstreitig betrieblich veranlasst und daher – da er für eine sich über einen längeren Zeitraum erstreckende Nutzungsmöglichkeit investiert wurde – nicht sofort als Betriebsausgaben abziehbar, sondern nur verteilt über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Allein hierzu bedarf es eines Bilanzpostens, der die Verteilung des Aufwands sicherstellt. Nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung ist dies ein reiner Aufwandsverteilungsposten.

Die für die typisierte Verteilung des Aufwands gebildete Bilanzposition kann jedoch nicht Träger stiller Reserven sein, da der Aufwandsverteilungsposten keinem Wirtschaftsgut gleichzustellen ist. Hieraus ergeben sich zwei wichtige Konsequenzen:

- Max Meise können Wertsteigerungen, die bei dem im Privatvermögen seiner Ehefrau befindlichen Gebäudeteil eingetreten sind, ertragsteuerrechtlich nicht zugerechnet werden.
- In dieser Bilanzposition kann Max Meise nicht dadurch stille Reserven bilden, dass er hierauf ertragsteuerrechtliche Subventionsvorschriften anwendet, die der Gesetzgeber lediglich für Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, nicht aber für Wirtschaftsgüter des Privatvermögens vorgesehen hat.

Beachten Sie | Möglich ist daher nur die AfA nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2a EStG. Max Meise hat den Gebäudeanteil seiner Ehefrau jedoch nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG mit 3 % und damit zu hoch abgeschrieben.

2.3 Reaktion der Finanzverwaltung

Das BMF hat mit seinem Schreiben vom 16.12.16 zum Ausdruck gebracht, dass es das BFH-Urteil anwendet. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind die in der Vergangenheit vorgenommenen Steuerbegünstigungen für Betriebsver-

Nichtunternehmer-
Ehegatte als
Eigentümer

Aufwandsver-
teilungsposten
enthält keine
stillen Reserven

Gebäudeanteil der
Ehefrau wurde zu
hoch abgeschrieben

mögen nach den Grundsätzen der Bilanzberichtigung in der Schlussbilanz des ersten Jahres, dessen Veranlagung geändert werden kann, zu berichtigen. Dies ist im Sachverhalt durch die Gewinnkorrektur des FA in 2020 erfolgt.

Für den dadurch entstehenden Gewinn kann Max Meise im Berichtungsjahr eine gewinnmindernde Rücklage in Höhe von vier Fünfteln bilden. Diese Rücklage ist in den folgenden Wirtschaftsjahren zu mindestens einem Viertel gewinnerhöhend aufzulösen.

Beachten Sie | Somit kann der Gewinn von 40.000 EUR zum 31.12.20 zu 4/5 (32.000 EUR) in eine gewinnmindernde Rücklage eingestellt werden. Meise muss die Rücklage dann in 2021 bis 2024 mit je 1/4 (8.000 EUR) gewinnerhöhend auflösen.

2.4 Unentgeltliche Betriebsübertragung auf den Sohn

Übertragen nun in derartigen Fällen sowohl der Unternehmer-Ehegatte den Betrieb als auch beide Eheleute ihre Miteigentumsanteile an dem Grundstück samt Gebäude unentgeltlich auf einen Dritten (hier den Sohn Marius), kann dieser den Miteigentumsanteil des Unternehmer-Ehegatten nach § 6 Abs. 3 EStG mit dem Buchwert fortführen. Dagegen wird der Grundstücksteil des Nichtunternehmer-Ehegatten zum Teilwert in seinen Betrieb eingelegt. Von diesem Wert wird dann nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG abgeschrieben. Die in 2020 gebildete Rücklage muss Marius Meise als Betriebsnachfolger in den Jahren 2021 bis 2024 gewinnerhöhend auflösen.

Dies führt zu der kuriosen Rechtsfolge, dass der Sohn hinsichtlich des Grundstücksanteils der Mutter nicht die bisherige AfA-Bemessungsgrundlage seines Vaters fortführt, sondern durch den Teilwertansatz das bereits vom Vater abbeschriebene Wirtschaftsgut erneut abschreiben kann.

Beachten Sie | Diese Rechtsfolge kann auch § 7 Abs. 1 S. 5 EStG nicht verhindern. Hierdurch erfolgt zwar eine Minderung des Einlagewerts um bislang vorgenommene Abschreibungen – aber nur dann, wenn das Wirtschaftsgut vor seiner Einlage zur Erzielung von Überschusseinkünften genutzt worden ist. Maria Meise hatte ihren Gebäudeteil jedoch mangels Nutzungsentgelt nicht zur Erzielung von Vermietungseinkünften genutzt, sodass die Vorschrift hier nicht einschlägig ist.

Der Aufwandsverteilungsposten kann nicht – wie ein Rechnungsabgrenzungsposten – auf den unentgeltlichen Betriebsübernehmer übergehen. Denn dieser Posten hat bilanzsteuerrechtlich nur solange eine Grundlage, wie keine Identität zwischen dem Nutzenden (Betriebsinhaber) und dem Eigentümer des genutzten Grundstücksteils besteht. Ist der künftige Betriebsinhaber (wie im Sachverhalt) aber auch Eigentümer des gesamten betrieblich genutzten Grundstücks, entfällt die Grundlage für die Führung eines Aufwandspostens.

MERKE | Bei der zum Privatvermögen gehörenden Grundstückshälfte ist zu beachten, dass mit der Übertragung ein Besteuerungstatbestand nach § 23 EStG verwirklicht werden kann, in dessen Rahmen dann eigene oder zugerechnete Anschaffungs- oder Herstellungskosten gegenzurechnen wären. Dies ist hier jedoch schon deshalb unbeachtlich, weil das Gebäude bereits 2010 errichtet wurde.

**Gewinnwirksame
Verteilung über
fünf Jahre zulässig**

**Neues AfA-Potenzial
durch Einlage
zum Teilwert**

**Der Aufwands-
verteilungsposten
ist aufzulösen**