

Editorial

Ist die gleitende Hofübergabe (Rheinische Hoferbenfolge) in Gefahr?



Steuerberater Walter Stalbold, Geschäftsführer wetreu Alfred Haupt KG, Münster

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe – regional auch Höfe genannt – befinden sich vielfach seit Jahrhunderten im Eigentum der Familie. Sie werden regelmäßig im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich unter Auflagen und Vorbehalte von Generation zu Generation auf einen Abkömmling übergeben. Dazu hat der Gesetzgeber entsprechende Normen erlassen, z. B. die regional vorrangig anzuwendende Höfeordnung, § 2049 BGB, im Einkommensteuerrecht § 6 Abs. 3 EStG usw. Auf diese Weise können die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe ohne übergebührllich mit Abfindungsverpflichtungen an weichende Erben und ohne Aufdeckung stiller Reserven und damit übergebührllicher steuerlicher Belastung auch im Interesse des Gemeinwohls erhalten werden.

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe werden – möglicherweise regional unterschiedlich – weit überwiegend im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge auf den jeweiligen Hofnachfolger übertragen. Damit soll sichergestellt werden, dass der potenzielle Hofnachfolger seine Lebensplanung rechtzeitig und weitgehend rechtssicher auf die Hofnachfolge abstellen kann. Andererseits erlangt der Übergeber hinreichend Sicherheit, dass sein Lebensunterhalt aus den Früchten des Hofes gewährleistet wird. Daher erfolgt die Hofübergabe regelmäßig gegen die Gewährung von Versorgungsleistungen i.S.d. § 10 EStG oder aber unter Nießbrauchvorbehalt nach Maßgabe von § 1030 BGB. Dieser Vorbehalt wird regelmäßig gewählt, wenn der Übergeber das „Regelrentenalter“ noch nicht erreicht hat. Der Hofübernehmer möchte allerdings für Zwecke seiner Lebensplanung bereits hinreichende Sicherheit erreichen, dass er auch tatsächlich zum Hofübernehmer berufen ist. In der Literatur wird diese Art der Hofübergabe auch als gleitende Hoferbenfolge bezeichnet. Entsprechende Hofübergabeverträge enthalten regelmäßig insbesondere folgende prägende Merkmale:

- Übertragung des Eigentums am Hof und damit am land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit allen Aktiven und Passiven laut Buchführung und Steuerbilanz
- Vorbehalt des Nießbrauchrechts auf Lebenszeit des Übergebers regelmäßig verknüpft mit einer vom Gesetz abweichenden Lastenverteilungsregelung, nach der der Nießbraucher sämtliche mit dem Betrieb verbundenen Aufwendungen und auch die Tilgung der übernommenen Verbindlichkeiten zu tragen hat
- mittelbare Besitzübergabe im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses; zumal in dem Fall die unmittelbare Besitzübergabe bei Beendigung des Nießbrauchrechts erfolgt
- bedingter Rückübertragungsanspruch z. B. bei Vorversterben des Übernehmers, ohne dass ein Abkömmling des Übernehmers das Eigentum an dem übertragenen Hof erlangt
- Verpflichtung des Übernehmers zur Erbringung von Versorgungsleistungen an den Übergeber bei Beendigung des Nießbrauchrechts zu Lebzeiten des Übergebers und aufschiebend bedingt auf den Tod des Übergebers die Gewährung von Versorgungsleistungen an den überlebenden Ehepartner des Übergebers
- Regelungen zur Übernahme des „Betriebs“ des Nießbrauchers durch den Übernehmer bei Beendigung des Nießbrauchrechts.

Anders als im Zivilrecht, das auch bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen grundsätzlich keine Vermutung einer Unentgeltlichkeit des Leistungsaustausches kennt, geht die Finanzverwaltung und auch die Finanzgerichtsbarkeit bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgrund einer allerdings widerlegbaren Vermutung (BFH, BStBl. 1996 II, S. 674) davon aus, dass Leistung und Gegenleistung bewusst und gewollt nicht ausgeglichen und demzufolge solche Verträge zumindest teilweise unentgeltlich sind (BFH, BStBl. 1996 II, S. 672/673). Nach § 6 Abs. 3 EStG ist die Übergabe eines Hofes nur dann gewinnneutral, wenn Gegenstand des Übergabevertrags ein Betrieb/Teilbetrieb im ertragsteuerlichen Sinne ist und die Übertragung unentgeltlich erfolgt. Das Einkommensteuergesetz definiert den Begriff land- und forstwirtschaftlicher Betrieb nicht. Es erschöpft sich vielmehr in der Aufzählung einzelner Formen landwirtschaftlicher Bewirtschaftung und spricht nur ganz allgemein von dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Nach dem Gesetzesverständnis ist aber der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als ein „Unterfall“ des Gewerbebetriebs i.S.d. § 15 EStG zu definieren; dies allerdings mit der Besonderheit, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht gewerbesteuerpflichtig sind. Es ist anerkannt, dass § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG Merkmale enthält, die für alle Betriebe gelten (BFH vom 2.2.2004, BStBl. II, S. 45).

Nach der langjährigen Rechtsprechung des BFH wurde eine unentgeltliche Übertragung eines Betriebs im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge unter Nießbrauchvorbehalt nach der „Zweibetriebstheorie“ unter § 6 Abs. 3 EStG bzw. der Vorgängernorm § 7 Abs. 1 EStDV subsummiert. Von dieser Theorie ist der XI. Senat des BFH mit seinem Urteil vom 2.9.1992 – XI R 2691 (BFH/NV 1993, S. 161) bereits abgewichen. Dieser Auffas-

sung schließt sich nunmehr der X. Senat in seinem Urteil vom 25.1.2017 – X R 59/14 an. Das Urteil erging zu einem Sonderfall, nämlich dem Fall der Übertragung eines fortgeführten (ruhenden) Gewerbebetriebs unter Nießbrauchvorbehalt. Eine weitere Besonderheit bestand darin, dass die einzige Betriebsgrundlage, auf die sich deshalb auch der Nießbrauch beschränkte, ein bebautes Grundstück ist, sodass im zivilrechtlichen Sinne kein Unternehmensnießbrauch, sondern ein Sachnießbrauch zu beurteilen war. Diese Besonderheit macht zumindest der Leitsatz des Urteils nicht deutlich. Soweit diese Besonderheit das Urteil prägt, kann nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass das Urteil auch auf den Nießbrauch an einem wirtschaftlichen Unternehmen übertragbar ist. Davon geht der X. Senat allerdings offensichtlich aus. Dieses Urteil des X. Senats vom 25.1.2017 gilt allerdings nicht bei der unentgeltlichen Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge gegen Nießbrauchvorbehalt. Darauf weist der BFH in der Begründung zum vorgenannten Urteil mit Hinweis auf die branchenspezifischen Besonderheiten und hier vor allem auf die besonderen Funktionen des Grund und Bodens für die Landwirtschaft entsprechend der Rechtsprechung zur Zurechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft hin, die er in der zivilrechtlichen Folge des Fruchtziehungsrechtes für die gezogenen Früchte sieht. Nach den §§ 953 und 956 BGB steht das Eigentum an Früchten (§ 99 Abs. 1 BGB) dem Grundeigentümer zu, wenn er nicht das Aneignungsrecht auf einen anderen übertragen hat.

Der bisher für die Land- und Forstwirtschaft zuständige IV. Senat beim BFH hat für land- und forstwirtschaftliche Betriebe die Buchwertverknüpfung bei der unentgeltlichen Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mit allen Aktiven und Passiven laut Buchführung und Steuerbilanz im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge unter Nießbrauchvorbehalt seit Jahrzehnten und auch mit aktuellen Urteilen anerkannt.

Der Unternehmensnießbrauch (sofern er sich nicht nur auf den Nießbrauch am Ertrag beschränkt) wird als eine Art „verdinglichte“ Betriebsverpachtung angesehen, sodass der Eigentümer einen ruhenden/fortgeführten Betrieb unterhält und der Nießbraucher im Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Nießbrauchvorbehalts einen aktiven land- und forstwirtschaftlichen Betrieb begründet und bewirtschaftet. Daher sind dem Nießbraucher die Einkünfte aus der Bewirtschaftung und dem Eigentümer die Substanzverkäufe zuzuordnen.

Fällt später der Nießbrauch weg, werden beide Betriebe in der Hand des Eigentümers wieder vereinigt. Die Buchwertverknüpfung wird vom BFH selbst für den Fall zugelassen, dass der Vorbehaltsnießbraucher von seinem Nutzungsrecht am land- und forstwirtschaftlichen Betrieb durch Verpachtung an den Eigentümer Gebrauch macht (BFH vom 24.2.2005 – IV R 2800, BFH/NV 2005, S. 1.062). Dieser Fall wird in der Fachliteratur als „Rheinische Hoferbenfolge“ bezeichnet. Für Gewerbebetriebe soll diese „Zweibetriebethorie“ nach dem o. g. Urteil des BFH vom 2.9.1992 – XI R 2691 (BFH/NV 1993, S. 161) und des X. Senats vom 25.1.2017 – X R 59/14 nicht gelten. Bei einem Gewerbebetrieb enthalte § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG einen eine bestimmte Tätigkeit beinhaltenden Oberbegriff, den es bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nicht gebe. Die Realisierung der in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven lasse sich deshalb nicht dadurch vermeiden, dass der Übertragende dem Erwerber sämtliche Betriebsmittel des Gewerbebetriebs unentgeltlich überträgt, die er sodann aber zurückpachtet oder auf sonstige Weise nutze, um den Betrieb fortzuführen. Es fehle dann an der vom § 6 Abs. 3 EStG vorausgesetzten Übertragung des ganzen Betriebs.

Diese Differenzierung zwischen den Einkunftsarten Gewerbebetrieb einerseits und Land- und Forstwirtschaft andererseits überzeugt m.E. nicht. Das gilt insbesondere, weil anerkannt ist, dass § 15 Abs. 2 Satz 1 Merkmale enthält, die auch für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gelten; zumal auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i.S.d. § 13 EStG in Betrieben ohne die Bewirtschaftung von Grund und Boden generiert werden (§ 51a BewG). Danach kann m.E. die „Fortführung“ der aktiven Tätigkeiten durch den Übergeber für die Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG nicht schädlich sein. Dies gilt insbesondere, nachdem der Gesetzgeber mit § 16 Abs. 3b EStG die Grundsätze der Betriebsverpachtung normiert und damit anerkannt hat, dass ein aktiver Eigentumsbetrieb in einen fortgeführten und einen neu begründeten aktiven Pächterbetrieb aufgespalten werden kann. Faktisch wird bei der Übertragung eines Betriebs unter Nießbrauchvorbehalt ein vergleichbarer Sachverhalt verwirklicht.

Es bleibt abzuwarten, ob der inzwischen für die Land- und Forstwirtschaft zuständige VI. Senat beim BFH die seit Jahrzehnten anerkannte Rechtsprechung des IV. Senats zum Nießbrauchvorbehalt bei der unentgeltlichen Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge, fortführt. Bei geplanter unentgeltlicher Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge unter Nießbrauchvorbehalt kann es daher sinnvoll sein, mit Hinweisen auf die jahrzehntelange Rechtsprechung des BFH und das Urteil des X. Senats vom 25.1.2017 vorab eine verbindliche Auskunft nach Maßgabe des § 89 AO „einzuholen“, um das Risiko der Aufdeckung der regelmäßig im Grundbesitz ruhenden erheblichen stillen Reserven und damit eine existenzgefährdende Steuerlast gesichert zu vermeiden.