

Berichte über Ausschuss- und Forumssitzungen der Deutschen Gesellschaft für Agrarrecht im Rahmen des 74. Agrarrechtsseminars in Goslar, 23.-26.9.2019

V. Ausschuss für Landwirtschaftliches Steuerrecht

Hans-Josef Hartmann, Ausschussvorsitzender

1. Reform des Grundsteuerrechts

Das Grundsteuerreformgesetz stützt sich bei der Bewertung von bebauten Grundstücken weitestgehend auf eine typisierende Wertermittlung die auf statistischen Erhebungen über Grundstückswerte beruht. Die Entscheidung des Gesetzgebers, weiterhin auch eine Grundsteuer für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft vorzusehen, führte zu einer Neubewertung auf der Grundlage von Ertragswerten, die aus den Datenerhebungen der Agrarstatistik abgeleitet wurden.

Die Grundsteuererhebung beruht wie bisher weiterhin auf einem dreiteiligen Verwaltungsverfahren: der Ermittlung des Grundsteuerwerts durch die Finanzämter und der darauf erfolgenden Festsetzung eines Steuermessbetrages sowie der Anwendung eines Hebesatzes durch die Gemeinden.

Aufgrund der zu erwartenden Höherbewertung nach den neuen Bewertungsgrundlagen hat der Gesetzgeber die gesetzlich festzulegenden Steuermesszahlen entsprechend angepasst, um eine höhere Besteuerung möglichst zu vermeiden. Es gelten folgende neue Steuermesszahlen:

- Betriebe der Land- und Forstwirtschaft: 0,55 Promille gegenüber bisher 6,0 Promille
- Grundstücke und bebaute Grundstücke: 0,34 Promille gegenüber bisher 3,5 Promille

Das Gesetz sieht mit Art. 125b Abs. 3 GG eine sogen. Länderöffnungsklausel vor, die es den Bundesländern ermöglicht, eigene Bewertungsgrundlagen und länderspezifische Steuermesszahlen festzulegen.

Darüber hinaus erhalten die Gemeinden die Möglichkeit, baureife Grundstücke für eine Bebauung vorzusehen. Hierzu werden die Gemeinden gem. § 25 Abs. 5 GrStG berechtigt, baureife Grundstücke mit einem höheren Hebesatz zu besteuern (Grundsteuer „C“). Dies gilt allerdings nur unter der Voraussetzung, dass

- baureife Grundstücke in Gebieten mit besonderem Wohnraumbedarf vorhanden sind und
 - der besondere Wohnraumbedarf durch die Gemeinde mit einer entsprechenden Begründung nachgewiesen wird und
 - durch eine Allgemeinverfügung öffentlich bekannt gemacht wird.
- Nur dann sind die Gemeinden berechtigt, Grundstücke mit einem höheren Hebesatz zu besteuern.

Für die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft sind folgende Leitlinien der Besteuerung maßgeblich:

Die Wohngebäude des Betriebsleiters und des Altenteilers mit dem zugehörigen Grund und Boden sind dem Grundvermögen zuzuordnen und wie alle für eine Wohnnutzung bestimmten Gebäude nach den für die Grundsteuer B geltenden Regelungen für bebaute Grundstücke zu besteuern.

Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens beschränkt sich ausschließlich auf den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft und damit auf die Flächen, die Bestandteil des Wirtschaftsteils des Betriebes sind. Die Flächenbewertung wird auf der Grundlage von Ertragswerten vorgenommen, die aus Erhebungen der für die Agrarstatistik maßgeblichen Testbetriebsbuchführungen abgeleitet werden. Die Bewertungsgrundsätze sind in § 236 BewG geregelt. Sie berücksichtigen als Maßstab den Ertragswert, der nach der Begriffsdefinition des Reinertrages das Betriebseinkommen des Landwirts abzüglich Lohnaufwand für entlohnte Arbeitskräfte und einen „angemessenen Anteil“ für die Arbeitskraft des Betriebsleiters sowie der nicht entlohnten Arbeitskräfte berücksichtigt. Grundlage für die Bewertung sind die Erhebungen nach § 2 des LandwG oder Erhebungen der Finanzverwaltung. Als Faktoren sind bei der Bewertung ein Grundbetrag von 2,32 € pro Ar und ein zusätzlicher Betrag von 0,044 € pro Ertragsmesszahl festgelegt. Beide Faktoren sind sodann mit dem Kapitalisierungsfaktor 18,6 zu multiplizieren. Das Ergebnis ist der Betriebswert, der nach Anwendung der Steuermesszahl der Besteuerung zugeführt wird, § 237 BewG i.V.m. Anlage 27 des Bewertungsgesetzes.

Wegen der höheren Wertschöpfung werden die Flächenwerte für die Hofflächen und die Gebäudegrundfläche für Nebenbetriebe mit einem 3-fachen Wert angesetzt, Anlage 32. Die Nutzungsarten werden begrifflich um diese Bestandteile erweitert, § 234 Abs. 1 Nr. 2d BewG (Hofstelle) und § 234 Abs. 1 Nr. 3 BewG (Nebenbetriebe).

Eine gesonderte Bewertung der Wirtschaftsgebäude eines Betriebes wird nicht vorgenommen. Dafür werden höhere Wertansätze für die Wirtschaftsgebäudeflächen „mit ertragswert erhöhenden Umständen“ berücksichtigt. Hiervon sind vor allem im Gartenbau die Flächen unter Glas und Kunststoffen und die weinbauliche Nutzung betroffen.

Bei viehhaltenden Betrieben werden für eine verstärkte Tierhaltung gem. § 238 BewG i.V.m. Anlage 27 besondere Viehzuschläge berücksichtigt, wenn die Tierhaltung 2 Vieheinheiten pro Hektar selbstbewirtschafteter Fläche überschreitet. Dann wird ein Zuschlag i.H.v. 75,- € pro Vieheinheit erhoben, die über die Grenze von 2 Vieheinheiten pro Hektar hinausgeht.

Schließlich wird ein höherer Wertansatz von 84,24 € pro Ar für Flächen berücksichtigt, die als Sondergebiet für Windenergieanlagen ausgewiesen sind, § 233 BewG. Die um diese Anlagen bewirtschafteten Flächen sind demgegenüber stets als land- und forstwirtschaftliche Flächen zu bewerten und bleiben Teil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens.

2. Aktuelle Entwicklung in der Steuergesetzgebung

a. Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsbaus

Im Rahmen der Steuergesetzgebung wurde das zum Ende letzten Jahres vom Bundesrat im Verfahren ausgesetzte Beschlussverfahren bezogen auf das „Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsbaus“ nunmehr formell am 28.6.2019 durch Zustimmung des Bundesrats abgeschlossen und am 4.8.2019 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht, BGBl. 2019, I S. 1122.

Mit der Einführung eines neuen § 7b EStG ermöglicht das Gesetz, dass für die Anschaffung oder Herstellung neuer Wohnungen über die Regelabschreibung gem. § 7 Abs. 4 EStG i.H.v. 2 % der Bemessungsgrundlage hinaus im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren Sonderabschreibungen bis zu jährlich 5 % der Bemessungsgrundlage in Anspruch genommen werden können.

Neben der Neuerrichtung von Wohnungen sind solche Wohnungen gefördert und als „neu“ anzusehen, wenn sie bis zum Ende der Fertigstellung angeschafft werden. Begünstigt sind dabei die Anschaffung oder Herstellung von Wohnraum in neuen wie auch in bestehenden Gebäudeteilen, die zu neuem Wohnraum ausgebaut werden. Die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung ist allerdings beschränkt auf höchstens 2.000,- € je qm Wohnfläche.

Es müssen folgende Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme der Sonderabschreibung erfüllt sein:

- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dürfen den Betrag von 3.000,- € je qm Wohnfläche nicht übersteigen,
- die Wohnung darf im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren nur der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen,
- die Wohnungen dürfen nicht anderweitig mit öffentlichen Mitteln gefördert worden sein,
- durch die Baumaßnahmen muss ein neuer, bislang noch nicht vor-handener Wohnraum in einem Gebäude geschaffen werden
- aufgrund eines nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige.

Nach § 52 Abs. 15a EStG endet die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung spätestens mit Ablauf des Jahres 2026. Etwaige Verluste durch die Sonderabschreibung können bereits bei der Feststellung der Steuervorauszahlungen berücksichtigt werden. Auch kann die Sonderabschreibung nach § 7b Abs. 7 EStG für Baumaßnahmen im Betriebsvermögen gewährt werden.

b. Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Hier sind neben der für die Namensgebung des Gesetzes gewollten steuerlichen Förderung des Einsatzes von Elektrofahrzeugen eine Vielzahl von Einzelregelungen einbezogen worden, die verschiedene Steuergesetze betreffen. Für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft sind zwei Maßnahmen dort enthalten:

- Die Anpassung der von der Europäischen Kommission beanstandeten Regelung zur Tarifglättung nach § 32 c EStG, die nunmehr die von der Europäischen Kommission gesetzten Anforderungen für eine Rechtsanwendung erfüllt und
- Die Einführung eines neuen § 13b EStG, der die bisherige Vorschrift des § 51a BewG ersetzt und den dort enthaltenen Regelungsinhalt für die Besteuerung von Tierhaltungskooperationen übernimmt. Diese Rechtsanpassung war notwendig geworden, da mit der Reform des Grundsteuerrechts auch die bisher geltenden Regelungen des Bewertungsgesetzes angepasst wurden. Diese sahen auch eine Aufhebung dieser besonderen bewertungsrechtlichen Vorschrift des § 51a BewG vor, die nunmehr in das Einkommensteuergesetz in Gestalt des neuen § 13b EStG überführt wurde.

3. Rechtsprechung zur Übertragung von Betrieben unter

Vorbehalt des Nießbrauchs a) Ertragsteuerliche Würdigung

Mit zwei grundlegenden Entscheidungen hat der BFH zur ertragsteuerlichen Behandlung der Übertragung eines Betriebes unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs neue Maßstäbe aufgestellt, die für die Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben von Bedeutung sind, BFH, Urteile vom 8.5.2019, VI R 26/17 und vom 25.1.2017, X R 59/14.

In dem Urteil des BFH v. 25.1.2017 vertrat der X. Senat des BFH die Rechtsauffassung, dass ein Gewerbebetrieb nicht steuerneutral nach § 6 Abs. 3 EStG auf einen Rechtsnachfolger übertragen werden könne, wenn der Übertragende sich den Nießbrauch an dem Betrieb vorbehält und damit seine bisherige gewerbliche Tätigkeit als Nießbrauchsberechtigter fortführt. Die unentgeltliche Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt ist nach Auffassung des X. Senats daher als eine gewinn realisierende Entnahme zu qualifizieren, die zu einer Aufdeckung der stillen Reserven und damit zu einer Zwangsbetriebsaufgabe führt. Die **tätigkeitsbezogene** Auslegung der Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG erfordere für Gewerbebetriebe, dass der Rechtsnachfolger zusammen mit der unentgeltlichen Übertragung des Betriebs zugleich auch die Verfügung über die Einkunftsquelle erhält. Dies sei mit dem zugunsten des Übertragenden vorbehaltenen Nießbrauch aber gerade nicht der Fall. Die Einkunftsquelle verbleibt dann beim Übertragenden und geht nicht auf den Erwerber über.

In dem entschiedenen Streitfall hatte die Mutter ein Grundstück auf ihren Sohn übertragen, auf dem sich eine von ihr verpachtete Gaststätte befand. Gleichzeitig hatte sich die Mutter den Nießbrauch an der Gaststätte vorbehalten, wobei die Verpachtung des Betriebs weiter aufrechterhalten blieb. Sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht gingen davon aus, dass durch den Vorbehalt des Nießbrauchs an dem Gewerbebetrieb, bestehend aus der verpachteten Gaststätte, ein steuerlicher Gewinn durch Betriebsaufgabe bewirkt wurde, der als ein einheitlicher Vorgang zugleich aber nach den §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 3 EStG als steuerbegünstigt angesehen wurde.

Der BFH bestätigte diese Rechtsauffassung in seiner Entscheidung vom 25.1.2017. Er setzte sich zugleich aber auch mit der hierzu entgegenstehenden Rechtsauffassung in Bezug auf die Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben unter Vorbehalt des

Nießbrauchs auseinander. Hier sah er die gleichen rechtlichen Folgen allerdings als nicht übertragbar an. Im Wege einer „bereichsspezifischen Auslegung“ kam der BFH zu dem Ergebnis, dass es ständige Rechtsprechung sei, dass ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auch dann nach § 6 Abs. 3 EStG ohne Aufdeckung von stillen Reserven übertragen werden könne, wenn sich der Übertragende den Nießbrauch an dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb vorbehält, BFH, Urt. v. 26.2.1987, IV R 325/84, BStBl. 1987 II, S. 772.

Die auf einer **gegenstandsbezogenen** Auslegung beruhende Rechtsprechung habe der BFH im Übrigen auch in Bezug auf die unentgeltliche Übertragung eines Forstbetriebes unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs bestätigt, BFH, Urt. v. 7.4.2016, IV R 38/13, BStBl. 2016 II, S. 968. Er war dabei zu dem Ergebnis gelangt, dass die Eigentumsübertragung im Hinblick auf einen wirtschaftenden Forstbetrieb steuerlich weitgehend irrelevant sei. Mit der Übertragung des Eigentums an dem Betrieb unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs komme es vielmehr zu einer Aufspaltung des bisherigen Betriebs in einen ruhenden Betrieb in der Hand des Eigentümers und in einen aktiven Betrieb in der Hand des Nießbrauchers. Eine solche Art der Betriebsübertragung sei darauf angelegt, den Betrieb später, nach Wegfall der Nießbrauchsbelastung, in der Hand des neuen Eigentümers wieder zusammenzuführen. Deshalb gehe der zwischenzeitliche Betrieb des Nießbrauchers bei Beendigung des Nießbrauchs nicht unter, sondern werde unter Fortführung der Buchwerte nach § 6 Abs. 3 EStG vom Eigentümer fortgeführt. Dieser Ansatz folgt dem für die Land- und Forstwirtschaft zugrundeliegenden Gedanken der betrieblichen Tätigkeit als die eines Generationenbetriebes, der unter dem Aspekt der Zielsetzung einer generationenübergreifenden Fortführung zu würdigen sei.

Mit dem Urteil vom 8.5.2019 bestätigte nunmehr der VI. Senat diese Rechtsauffassung in Bezug auf die Übertragung eines landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebes unter Vorbehalt des Nießbrauchs.

In dem entschiedenen Fall hatte der Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebes, der Ehemann der Klägerin, seinen Hof unentgeltlich auf seinen Sohn übertragen. Dieser Betrieb war zum Zeitpunkt der Übertragung verpachtet. Die Übertragung erfolgte unter Vorbehalt des Nießbrauchs an den Pachteinnahmen, der im Falle des Vorversterbens auf die Klägerin als Nachberechtigte übergehen sollte. Die Einkünfte wurden weiterhin aus Land- und Forstwirtschaft versteuert. Nach dem Tod des nießbrauchsberechtigten Ehemannes ging das Nießbrauchsrecht auf die Klägerin über, die ebenso die Pachteinnahmen als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft versteuerte. Der Sohn und Eigentümer des Betriebes veräußerte sodann die Hofstelle und einen Teil des Grund und Bodens. Der Erwerber wurde gegen Zahlung eines Geldbetrages i.H.v. 175.000,- € an die nießbrauchsberechtigte Klägerin aus den Nießbrauchsrecht bezogen auf die von ihm erworbenen Vermögensgegenstände des Betriebes entlassen.

Die Klägerin ging davon aus, dass diese Entschädigung für die Entlassung des Erwerbers aus dem Nießbrauchsrecht ihrem Privatvermögen zuzuordnen und daher steuerlich nicht zu erfassen sei. Sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht gingen dagegen von einer Erfassung des Ablösebetrages bei den Einkünften der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft aus.

Der BFH bestätigte diese Rechtsauffassung und bestätigte zugleich auch die in Bezug auf die unentgeltliche Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs entwickelte Rechtsprechung zur Anwendung der buchwertverknüpften Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG. Diese könne auch in Ansehung der unentgeltlichen Übertragung eines nießbrauchsbelasteten landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebes erfolgen.

Bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft habe die Bestellung eines Vorbehaltsnießbrauchs lediglich zur Folge, dass zwei Betriebe entstehen, nämlich ein ruhender Betrieb in der Hand des Eigentümers und Nießbrauchsverpflichteten und ein wirtschaftender Betrieb in der Hand des Nießbrauchsberechtigten. Die hierzu vom BFH entwickelte Rechtsprechung des IV. Senats gelte auch für die Übertragung eines landwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebes. Die Bestellung des Nießbrauchs an einem verpachteten Betrieb führe zwar dazu, dass drei Betriebe entstünden, d.h. neben einem ruhenden Betrieb in der Hand des Eigentümers und Nießbrauchsverpflichteten sowie einem ruhenden Betrieb in der Hand des Nießbrauchsberechtigten auch ein wirtschaftender Betrieb in der Hand des Pächters. Eine zwangsweise Betriebsaufgabe des ruhenden Verpachtungsbetriebes durch den bisherigen Betriebsinhaber sei nicht anzunehmen, da eine Betriebsaufgabesituation nach den Vorschriften des § 16 Abs. 3b EStG mangels Anwendbarkeit nicht vorliege. Demzufolge war die Zahlung des Erwerbers an die Klägerin zur Entlassung aus der Pfandhaft eines zum Betriebsvermögen gehörenden Nießbrauchsrechts betrieblich veranlasst und bei den Einkünften der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen.

Der VI. Senat des BFH vertrat darüber die Auffassung, dass er rechtliche Bedenken gegen die Auffassung des X. Senats hinsichtlich der Differenzierung dieser Rechtsfolgen bezogen auf gewerbliche Einkünfte habe, die zu einer Versagung der Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 EStG bei der Übertragung von Gewerbebetrieben unter Nießbrauchsvorbehalt ausgeht.

Nach einer für die Land- und Forstwirtschaft erfreulichen Klarstellung der Rechtslage zur einkommensteuerrechtlichen Beurteilung von Betriebsübertragungen gegen Vorbehalt des Nießbrauchs bleibt nunmehr abzuwarten, wie sich die weitere Rechtslage bei der Übertragung von Gewerbebetrieben unter Vorbehalt des Nießbrauchs entwickelt. Die kann bei einer weiteren Divergenz in der Rechtsauffassung unterschiedlicher Senate dann nur durch den Großen Senat des BFH entschieden werden.

b) Erbschaftsteuerliche Würdigung

Diese zum Einkommensteuerrecht ergangenen Entscheidungen mit ihrer eindeutigen Klarstellung, dass eine buchwertverknüpfte Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes auch bei einem Vorbehalt des Nießbrauchs an den Erträgen des Betriebes im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG zulässig ist, kann jedoch aus erbschaftsteuerrechtlicher Sicht problematisch werden. Mit dem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 29.11.2018 – 3 K 3014/16 Erb wurde der Fall einer Zuwendung des Nießbrauchs an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft als ein nicht steuerbegünstigter Vorgang im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG angesehen. Beschränkt man sich in der rechtlichen Betrachtung nur auf die Rechtsnachfolge eines Nießbrauchsberechtigten am Nießbrauchsrecht als solches, dann mag zunächst einleuchten, dass es sich hier um eine

erbschaftsteuerrechtlich nicht begünstigte Rechtsübertragung handelt und nicht um die Rechtsnachfolge am Betrieb, die allein Gegenstand einer Steuerverschonung nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sein kann.

Zu berücksichtigen ist allerdings, dass das einem Nachfolger des Vorbehaltsnießbrauchers zustehende Recht auf den Nießbrauch nach dem Vorversterben des Vorbehaltsnießbrauchers an eine zuvor erfolgte Betriebsübertragung anknüpft, die in unmittelbarer Verbindung mit dem Vorbehaltsnießbrauchsrecht und daher bereits mit der Bestellung des Vorbehaltsnießbrauchs zugunsten des Erstberechtigten steht und damit generell die Frage nach einer erbschaftsteuerrechtlichen Verschonung dieses Übertragungs-vorgangs aufwirft.

In dem entschiedenen Fall war die Klägerin die Ehefrau und Alleinerbin des Erblassers. Zum Nachlass gehörte unter anderem das Nießbrauchsrecht, das sich der Erblasser an dem von ihm lebzeitig auf den Sohn übertragenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb vorbehalten hatte. Dieses Vorbehaltsnießbrauchsrecht stand zunächst ihm selbst, sodann nach seinem Vorversterben seiner Ehefrau, der Klägerin, auf deren Lebzeit zu. In der Erbschaftsteuererklärung für das Streitjahr setzte die Klägerin das auf sie übergegangene Nießbrauchsrecht als nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigtes land- und forstwirtschaftliches Vermögen an.

Das beklagte Finanzamt erfasste das Nießbrauchsrecht an dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb hingegen als nicht begünstigtes Vermögen und setzte die Erbschaftsteuer auf den Erwerb des Rechts fest. Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass der Erwerb eines Nießbrauchsrechts nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG der Erbschaftsteuer unterliege.

Das Finanzgericht ging in seiner rechtlichen Beurteilung von der Fragestellung aus, ob mit dem Übergang des Nießbrauchsrechts land- und forstwirtschaftliches Vermögen übertragen wurde. Dies sei nach bewertungsrechtlichen Grundsätzen zu bestimmen, denn § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG knüpfe nur an die bewertungsrechtliche Definition des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens an. Dieses sei in den §§ 158 ff BewG **tätigkeitsbezogen** definiert. Die Zuwendung des Nießbrauchs an einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sei hingegen erbschaftsteuerrechtlich nicht begünstigt, da die ertragssteuerrechtliche Qualifikation als betriebliche Einkunftsquelle in Ansehung des § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unbeachtlich ist. Die im Einkommensteuerrecht einschlägige wirtschaftliche Betrachtungsweise, die das Auseinanderfallen des Betriebes in zwei ertragsteuerrechtlich selbständige Betriebe, den Eigentümerbetrieb und den Nießbrauchsbetrieb, zulasse, sei für die zivilrechtliche Anknüpfung des Erbschaftsteuerrechts unmaßgeblich und stehe dem Erfordernis der Fortführung des im Wege der Erbfolge zu Eigentum übernommenen Betriebes als Eigentümer oder als Verpachtungsbetrieb entgegen. Das Nießbrauchsrecht stelle zivilrechtlich lediglich ein Nutzungsrecht dar.

Weiter führt das Finanzgericht aus, ergebe sich entgegen der Auffassung der Klägerin aus § 13a Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 ErbStG auch nicht die klare Absicht des Gesetzgebers, einkunftsartenunabhängig die verschiedenen Quellen der Gewinneinkunftsarten einheitlich bei der Erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Betrachtung zu behandeln. Daher könne beim Betriebsvermögen zum begünstigten Vermögen – anders als beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen – das einem Gewerbebetrieb dienende Vermögen unter der Voraussetzung zugeordnet werden, dass es bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehört, § 95 BewG. Eine vergleichbare Regelung für die Zuordnung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens fehle hierzu jedoch.

Das Finanzgericht ließ die Revision zur Fortsetzung der Rechtsfortbildung wegen grundsätzlicher Bedeutung zu, da die Rechtsfrage bislang höchstrichterlich noch nicht entschieden wurde. Die Revision ist unter BFH, Az.: II R 9/19 anhängig.

Interessant wird das Revisionsverfahren im Hinblick auf die Fragestellung sein, ob eine erbschaftsteuerrechtliche Verschonung rechtlich bei Bestellung eines Nießbrauchvorbehaltsrechts überhaupt möglich ist? Denn diese Frage dürfte sachnotwendig mit der im Klageverfahren zu klärenden Frage der erbschaftsteuerrechtlichen Beurteilung des Übergangs des zugewendeten Nießbrauchsrechts zu klären sein. Das zugewendete Nießbrauchsrecht zugunsten der Klägerin als nachfolgendes Recht ist schließlich untrennbar mit der Nießbrauchsbestellung verbunden. Schließlich hat das Finanzgericht ausdrücklich in seiner Würdigung der rechtlichen Aspekte darauf verwiesen, dass es bei einer Betriebsübertragung auf die in der Rechtsträgerschaft des Nachfolgers liegende Betriebsfortführung in Gestalt einer Eigenbewirtschaftung oder der Betriebsverpachtung ankomme. Dies sei aufgrund des zivilrechtlichen Ansatzes im Erbschaftsteuerrecht schließlich anders zu würdigen als die ertragsteuerrechtliche Beurteilung einer Betriebsübertragung.

Es dürfte daher Vorsicht geboten sein bei der Vereinbarung von Nießbrauchvorbehaltsrechten im Rahmen der Nachfolgegestaltung. Dem Revisionsverfahren sollte daher Aufmerksamkeit geschenkt werden.