

# Bilanzierung von Grundstücken

von Dr. agr. Hermann Spils ad Wilken, Uelzen

**D**ie Bilanzierung von Grundstücken gehört zu den anspruchsvolleren Aufgaben im Bilanzsteuerrecht. Das gilt besonders für Grundstücke, die im Bruchteils-/Gesamthandseigentum mehrerer Personen stehen oder Sonderbetriebsvermögen darstellen. In der täglichen Praxis werden hier leicht Fehler gemacht, die in bestimmten Konstellationen sogar zu Beratungsfehlern und damit zu Schadenersatzansprüchen führen können. In diesem Beitrag wird ein Überblick über verschiedene Varianten der Bilanzierung unter besonderer Berücksichtigung landwirtschaftlicher Unternehmen dargestellt.

## Übersicht

1. Abgrenzung zwischen Bruchteils- und Gesamthandseigentum
  - 1.1 Bruchteilseigentum
  - 1.2 Gesamthandseigentum
2. Ausweis/Bilanzierung der Grundstücke
  - 2.1 bei Vermögensverwaltung
  - 2.2 bei Gewinneinkunftsarten
  - 2.3 bei Einzelunternehmen
  - 2.4 bei Mitunternehmerschaften
3. Fazit

## 1. Abgrenzung zwischen Bruchteils- und Gesamthandseigentum

### 1.1 Bruchteilseigentum

Unter Bruchteilseigentum wird eine besondere Form des Eigentums verstanden, bei der das Eigentum an einer Sache mehreren nach Bruchteilen zusteht (§§ 1008-1011 BGB). Die Bruchteilseigentümer bilden eine Gemeinschaft (§§ 741-758 BGB), die das Bruchteilseigentum gemeinschaftlich verwaltet. Die Eigentumsanteile bestimmen sich nach Bruchteilen, jeder der Bruchteilseigentümer kann über seinen ideellen Anteil an der Bruchteilsgemeinschaft selbst verfügen, sofern dies vertraglich nicht ausgeschlossen ist.

Grundstücke werden häufig in Bruchteilseigentum erworben. Ob Bruchteilseigentum oder Gesamthandseigentum vorliegt, lässt sich sowohl aus dem Kaufvertrag als auch aus dem Grundbuch erkennen. Bei Bruchteilseigentum werden die Käufer und ihre Quote sowohl im Kaufvertrag als auch im Grundbuch ausgewiesen. Aus dem Kaufvertrag ergibt sich, dass die Käufer beispielsweise je zur ideellen Hälfte (also je zu  $\frac{1}{2}$ ) erwerben. Auch im Grundbuch werden die Käufer mit ihren ideellen Anteilen ausgewiesen, also beispielsweise Herr und Frau X zu je  $\frac{1}{2}$ .

### 1.2 Gesamthandseigentum

Beim Gesamthandseigentum steht den Gesamthändlern im Gegensatz zur Bruchteilsgemeinschaft kein ideeller Anteil an dem Grundstück zu. Jeder ist Eigentümer, allerdings kann über das Eigentum nur gemeinschaftlich verfügt werden, weil eben keine Bruchteile entstehen. Es gibt Anteile am Gesamthandseigentum insgesamt, die prozentuale Beteiligung ist aber nur für die Verwaltung und ggf. für die Auseinandersetzung (für die Erbengemeinschaft §§ 2058 ff. BGB) relevant. Gesamthandseigentum besteht bei der ehelichen Gütergemeinschaft (§§ 1415 ff. BGB), der Erbengemeinschaft (§§ 2032 ff. BGB), gesamthänderisch gebunden ist auch das Vermögen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) und das Vermögen der Personenhandelsgesellschaften OHG und KG. Eigentümer ist bei der Personenhandelsgesellschaft zivilrechtlich allerdings die Gesellschaft selbst. Das gilt seit dem Urteil des BGH vom 29.1.2001 – II ZR 331/00 zur Teilrechtsfähigkeit der (Außen-) GbR auch für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts.

Erwirbt eine GbR ein Grundstück, würde im Kaufvertrag als Käufer bezeichnet werden „ABC Grundstücks GbR, bestehend aus A, B, C.“ Da Eigentümerin des Grundstücks die GbR ist, sind die quotalen Beteiligungen der Gesellschafter an der GbR im Kaufvertrag nicht notwendigerweise mit anzugeben, sie können sich im Zeitablauf auch ändern. Personenhandelsgesellschaften sind selbst Träger von Rechten und Pflichten, aus dem Kaufvertrag ergibt sich der Eigentümer deshalb unmittelbar. Gesamthänderisch gebundenes Eigentum entsteht auch bei einer Erbengemeinschaft.

In das Grundbuch eingetragen würde bei einer Erbengemeinschaft „Herr A und Frau B in ungeteilter Erbengemeinschaft“, bei Erwerb durch eine Personenhandelsgesellschaft die Firma. Der Ausweis von Gesellschaften bürgerlichen Rechts im Grundbuch ist etwas komplizierter und zeitlich unterschiedlich. In der Vergangenheit wurden die Gesellschafter in das Grundbuch eingetragen, also beispielsweise Herr A und Frau B in Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Der BGH hat dazu mit Urteil vom 25.9.2006 – II ZR 218/05 entschieden: Sind im Grundbuch die Gesellschafter einer GbR mit dem Zusatz „als Gesellschafter bürgerlichen Rechts“ als Eigentümer eingetragen, so ist die Gesellschaft Eigentümerin

des Grundstücks. Auf die Frage, ob die Gesellschaft auch selbst im Grundbuch eingetragen werden könnte, kommt es aber nicht an. Mit seinem Beschluss vom 4.12.2008 – II ZB 74/08 hat der BGH in Fortführung seiner Entscheidung zur Teilrechtsfähigkeit der GbR entschieden, dass die Gesellschaft bürgerlichen Rechts unter der Bezeichnung in das Grundbuch eingetragen werden kann, die ihre Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag für sie vorgesehen haben. Sieht der Gesellschaftsvertrag keine Bezeichnung der GbR vor, wird die GbR als „Gesellschaft bürgerlichen Rechts bestehend aus ...“ und der Name ihrer Gesellschafter eingetragen. Seitdem werden in das Grundbuch der Name der Gesellschaft und die zum Zeitpunkt des Eigentumsübergangs an ihr beteiligten Gesellschafter in das Grundbuch eingetragen, also beispielsweise „AB GbR bestehend aus Herrn A und Frau B“.

Die Abbildung 1 zeigt die Unterschiede zwischen Bruchteil- und Gesamthandseigentum.

Bei Bruchteilseigentum steht den Eigentümern das Eigentum anteilig zu, bei Gesamthandseigentum ist jeder Eigentümer, über das Eigentum kann aber nur gemeinschaftlich verfügt werden.

**Exkurs:** Geplant ist, ab 2023 das Personengesellschaftsrecht zu ändern. Ab dann soll zwischen rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Gesellschaften bürgerlichen Rechts unterschieden werden. Gesellschaften bürgerlichen Rechts erhalten die Möglichkeit der freiwilligen Eintragung in ein neues Gesellschaftsregister. Dann können Gesellschaften bürgerlichen Rechts an Umwandlungen teilnehmen, die Grundbucheintragung wird von der Eintragung in das Gesellschaftsregister abhängig gemacht werden (Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts – Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG), beschlossen am 20.1.2021).

## 2. Ausweis/Bilanzierung der Grundstücke

Grundstücke, die im Eigentum mehrerer Personen stehen, werden steuerlich unterschiedlich behandelt, abhängig davon, ob es sich um eine Gewinn- oder Überschusseinkunftsart handelt und ob das Grundstück durch einen Einzelunternehmer oder durch eine Mitunternehmerschaft genutzt wird.

### 2.1 bei Vermögensverwaltung

Bruchteilseigentum wird häufig durch Vermietung genutzt, Eheleute erwerben z.B. ein Objekt zu je  $\frac{1}{2}$  und vermieten dieses Objekt. Nach § 39 AO sind Wirtschaftsgüter grundsätzlich dem Eigentümer zuzurechnen. Abweichend davon sind nach § 39 Abs. 2 Satz 2 AO Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten

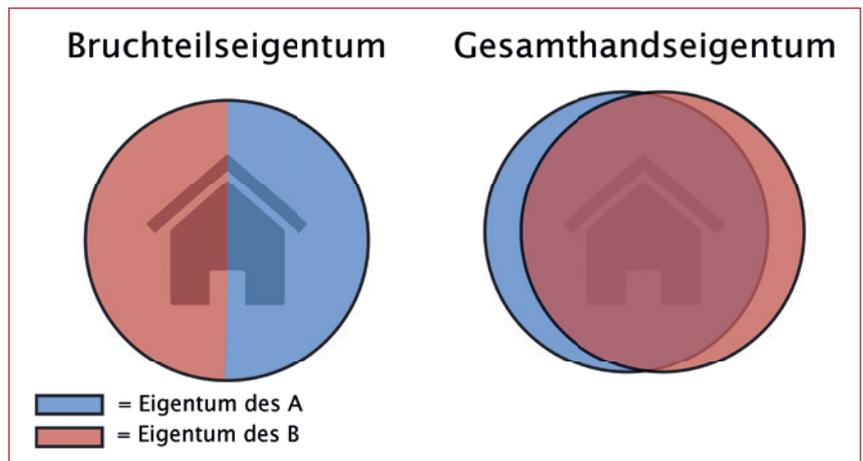


Abbildung 1: Unterschiede Bruchteilseigentum Gesamthandseigentum

Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zuzurechnen, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.

Die Vermietung kann durch die Bruchteilsgemeinschaft, aber auch durch eine (ggf. konkludent gegründete) Vermietungs-GbR erfolgen. In den Feststellungsbescheiden nennt das Finanzamt häufig GbR, was tatsächlich nur eine Miteigentümergeinschaft ist. Hier muss differenziert werden: Haben sich die Miteigentümer zu einem gemeinschaftlichen Zweck zusammengeschlossen, entsteht ggf. konkludent eine Vermietungs-GbR, auch wenn es sich bei der Grundstücksgemeinschaft um eine Bruchteilsgemeinschaft handelt (so BFH vom 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. 2006 II, S. 173 für den Fall der Betriebsaufspaltung). Diese Bruchteilsgemeinschaft kann durch die Verfolgung eines gemeinschaftlichen Zweckes, nämlich der Vermietung von Grundstücken, durch eine GbR überlagert werden (*Stephany* in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kapitel 15, Rn. 68). Rechtlich kommt es darauf an, was im Einzelfall gewollt und praktiziert wird. Wird etwa durch Eheleute ein Mehrfamilienhaus erworben und vermietet, dürfte es bei einer Bruchteilsgemeinschaft bleiben. Erwerben die Eheleute aber verschiedene Grundstücke, ggf. auch in abweichenden Bruchteilen, und vermieten diese mit einheitlicher Verwaltung und einem gemeinsamen Konto, verfolgen sie einen gemeinsamen Zweck und haben sich (ggf. konkludent) zu einer Vermietungs-GbR zusammengeschlossen. Die GbR ist nicht Eigentümerin der Grundstücke, sondern die Bruchteilseigentümer, die neben der GbR stehen. Strenggenommen sind deshalb die Abschreibungen keine Aufwendungen der GbR, sondern Sonderwerbungskosten der Gesellschafter. Werden die Überschüsse der GbR nach der Beteiligungsquote an den Grundstücken verteilt, spielt das keine Rolle. Besteht aber eine abweichende Gewinnverteilung, beispielsweise bei einer Familien GbR, bei der das Eigentum an den Grundstücken schon weitgehend auf die Kinder übertragen, die Erträge aber noch von den Eltern beansprucht werden, kann das einen erheblichen Unterschied machen. Werden dann in Höhe der Abschreibungen nicht Gewinnvorabs für die Kinder definiert, sind den Kindern bei geringfügigen Gewinnen die wesentlichen Abschreibungen zuzurechnen, die den Eltern wiederum fehlen. Hier muss im Rahmen der Gestaltung des Gesellschafts-

vertrages die abweichende Zurechnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bedacht werden.

Ist eine GbR zivilrechtlich Eigentümerin des Grundstücks, ändert sich bei Vermietungseinkünften wegen § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zunächst nichts. Auch hier ist den Gesamthändern das Grundstück anteilig zuzurechnen.

Diese Zurechnung kann zu einer Abweichung der Steuerbilanz und der Handelsbilanz führen. Wenn z.B. eine Grundbesitz-verwaltende GmbH & Co. KG, die nicht gewerblich geprägt ist, Eigentümerin von Grundbesitz ist, ist dieser Grundbesitz in der Handelsbilanz der GmbH & Co. KG zu aktivieren. Bei Einkünften aus § 21 EStG ist das steuerrechtlich anders, da wegen § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO das Wirtschaftsgut den Gesamthändern anteilig zuzurechnen ist. Ist die Komplementär-GmbH am Vermögen der KG beteiligt, wäre das Grundstück anteilig in ihrer Steuerbilanz auszuweisen (*Krumm* in Blümich, EStG § 5, Rn. 514).

## 2.2 bei Gewinneinkunftsarten

Anders ist es, wenn eine Gewinneinkunftsart vorliegt. Dann gilt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, die der Personengesellschaft zuzurechnenden Wirtschaftsgüter sind deren eigenes Betriebsvermögen.

## 2.3 bei Einzelunternehmen

Wird der Anteil an einem Grundstück, das einem Einzelunternehmer mit Gewinneinkunftsart zu einem Bruchteil gehört, von diesem eigenbetrieblich genutzt, ist der Bruchteil in der Bilanz des Einzelunternehmers auszuweisen. Die bilanzielle Abbildung von Bruchteilseigentum blickt durch die Bruchteilsgemeinschaft durch. Entsprechend dem Anteil an dem Grundstück wird dieser Vermögensgegenstand in der Bilanz des Eigentümers ausgewiesen. Das Bruchteilseigentum an einem Grundstück spiegelt sich demnach in der Position „Grundstück“ in der Bilanz des Eigentümers wider (*Zwirner/Heyd* in Beck'sches Steuerberaterhandbuch 1919/1920, ABC der Buchführung, Bilanzierung und Bewertung, Rn. 45). Bruchteilseigentum spaltet ein Objekt deshalb in so viele Wirtschaftsgüter, wie Eigentümer vorhanden sind. Das gilt nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO auch bei Grundstücken, die im Gesamtvermögen einer Personengesellschaft gehalten werden, wenn deren Mitglieder in gesamthänderischer Verbundenheit keine Gewinneinkunftsart verwirklichen (*Krumm* in Blümich, EStG § 5, Rn. 310d). Befinden sich die Anteile an einer an sich vermögensverwaltenden Gesellschaft im Betriebsvermögen eines Gesellschafters, entsteht eine ZebraGesellschaft, die Einkünfte der vermögensverwaltenden Gesellschaft bleiben solche aus Vermietung und Verpachtung (BFH vom 26.4.2012 – IV R 44/09, BStBl. 2013 II, S. 142).

Vorsicht ist geboten, wenn Eheleute Grundstücke in Bruchteilseigentum oder in Gesamthandseigentum halten und diese ohne schuldrechtliche Vereinbarungen zur Nutzung der Grundstücke von einem der (Mit-)Eigentümer landwirtschaftlich genutzt werden. Dann nimmt die Rechtsprechung ein konkludent vereinbartes Gesellschaftsverhältnis zwischen

den Gesellschaftern an, jedenfalls dann, wenn die Flächen des nicht unternehmerisch tätigen Ehegatten mehr als 10 % der insgesamt land- und forstwirtschaftlich genutzten Eigentumsfläche betragen (BFH vom 25.9.2008 – IV R 16/07, BStBl. 2009 II, S. 989). Anders ist es, wenn Eheleute eine landwirtschaftliche Fläche in gemeinschaftlichem Eigentum erwerben und der Nichtunternehmer-Ehegatte seinen Anteil an den Landwirt verpachtet. Dann ist der eigenbetrieblich genutzte Anteil notwendiges Betriebsvermögen des landwirtschaftlich tätigen Unternehmers, der verpachtete Anteil bleibt Privatvermögen des Ehegatten, mit diesem Anteil werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

## 2.4 bei Mitunternehmerschaften

In der Land- und Forstwirtschaft werden Betriebe häufig gemeinschaftlich geführt, steuerlich entsteht eine sogenannte Mitunternehmerschaft. Mitunternehmerschaften werden u.a. gegründet, um Generationswechsel vorzubereiten, um Betriebe gemeinsam zu bewirtschaften, um Betriebszweige auszugliedern, um mit Arbeiterledigungsgesellschaften Kosten zu senken oder auch um gemeinschaftliche Vermarktungsstrukturen zu nutzen. Die Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, dass die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, einer KG und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat, zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt, ist durch den Verweis von § 13 Abs. 7 EStG auch auf landwirtschaftliche Einkünfte anzuwenden. Zu den anderen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, gehören die Gesellschaften bürgerlichen Rechts als Innen- oder Außengesellschaft, die (atypisch) stille Gesellschaft, aber auch wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse wie Bruchteilsgemeinschaften (überlagert von einer Gesellschaft mit Gewinneinkünften), Gütergemeinschaften und Erbgemeinschaften.

Das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft umfasst wegen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bei einer Personengesellschaft sowohl die Wirtschaftsgüter, die zum Gesamtvermögen der Mitunternehmer gehören, als auch die Wirtschaftsgüter, die einem, mehreren oder allen Mitunternehmern gehören (Sonderbetriebsvermögen). Wirtschaftsgüter, die einem, mehreren oder allen Mitunternehmern gehören und die nicht Gesamtvermögen der Mitunternehmer der Personengesellschaft sind, gehören zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie entweder dem Betrieb der Personengesellschaft dienen (Sonderbetriebsvermögen I) oder unmittelbar zur Gründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft eingesetzt werden sollen (Sonderbetriebsvermögen II). Solche Wirtschaftsgüter können zum gewillkürten Betriebsvermögen gehören, wenn sie objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, den Betrieb der Gesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder die Beteiligung

des Gesellschafters (Sonderbetriebsvermögen II) zu fördern. Auch ein einzelner Gesellschafter kann gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen bilden (EStR 2012, R 4.2 (2)).

Im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Grundstücken bedeuten diese Regelungen, dass in der Praxis streng darauf geachtet werden muss, ob das Grundstück zum Gesamthandsvermögen der Gesellschaft gehört, weil es in deren (wirtschaftlichen) Eigentum steht, oder ob (wirtschaftlicher) Eigentümer ein oder mehrere Mitunternehmer sind und deshalb das Grundstück im Sonderbetriebsvermögen zu bilanzieren ist. Diese Differenzierung ist in der Praxis in der Vergangenheit oft nicht stringent durchgeführt worden. Im Zusammenhang mit dem zunehmenden Fokus der Finanzverwaltung auf zutreffende E-Bilanzen wird eine genauere Beschäftigung mit dem Thema unumgänglich sein.

Dazu werden im Folgenden einige Beispiele genannt.

### Vorweggenommene Erbfolge

Eine Mutter beteiligt ihre Tochter im Wege der vorweggenommenen Erbfolge am Unternehmen, indem sie eine Kommanditgesellschaft gründet und ihr Vermögen im Wege der handelsrechtlichen Ausgliederung auf die Kommanditgesellschaft überträgt, damit auch Pachtverträge mit Dritten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Gesellschaft übergehen und Kündigungsmöglichkeiten vermieden werden. Ausgenommen von der Übertragung sind Grundstücke und Gebäude, die zivilrechtlich im Eigentum der Mutter verbleiben. Grund und Boden sowie Gebäude werden nicht Gesamthandsvermögen der KG, sondern sind im Sonderbetriebsvermögen der Mutter auszuweisen.

Gleiches gilt bei der Gestaltung einer Vater-Sohn-GbR, in die der Vater das bewegliche Anlagevermögen einbringt und Grundstücke zurückbehält. Auch hier kann nicht einfach die Bilanz des Einzelunternehmers fortgeführt werden, es ist zwischen Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen zu differenzieren. Bei Umstrukturierungen von Einzelunternehmen zu Gesellschaften bürgerlichen Rechts werden dabei oft nicht nur die Grundstücke im Sonderbetriebsvermögen ausgewiesen, die der Gesellschaft überlassen werden. Als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen behandelt werden können die Grundstücke, die weiter durch den einbringenden Landwirt bewirtschaftet werden. Dabei handelt es sich oft um Restgrundstücke wie Grünland oder auch um Wald. So wird vermieden, dass neben dem Sonderbetriebsvermögen ein Einzelunternehmen für den einbringenden Landwirt geführt werden muss. Der BFH hat dazu entschieden, dass sogar fremdvermietete Grundstücke als gewillkürtes Betriebsvermögen eines Mitunternehmers behandelt werden können, da das Grundstück als Beleihungsgrundlage für betriebliche Kredite und die Mietentnahme als zusätzliche Mittel des Gesellschafters für betriebliche Zwecke dienen können (BFH vom 7.4.1992 – VIII R 86/87, BStBl. 1993 II, S. 21). Das gilt jedenfalls dann, wenn das Grundstück schon vor Gründung der Gesellschaft im gewillkürten Betriebsvermögen des Einzelunternehmers, der sich an der Gesellschaft beteiligt, gehalten worden ist. Nachteilig an dieser Gestaltung ist, dass der einbringende Landwirt in diesem Fall keine eigenen landwirtschaftlichen Einkünfte mehr hat und die

## Der Schwarzwald ruft – Kanzleiangebot

Welche / welcher Steuerberater\_in möchte sich mit einer Landwirtschaftlichen Buchstelle selbstständig machen oder sie in die eigene Kanzlei integrieren?

Meine Kanzlei besteht seit 20 Jahren und betreut:

- in der Mehrzahl biologisch wirtschaftende Milchviehbetriebe
- Selbstvermarkter und Weingüter
- gewerbliche Forstunternehmer und Handwerker.

Der Umsatz beträgt derzeit 100 TSD € und ist ausbaufähig. Es gibt einen Mitarbeiter in Teilzeit (400 Std./Jahr). Die Übernahme der Kanzlei ist zu berufsüblichen Bedingungen möglich. Zunächst könnten Sie auch in Teilzeit mitarbeiten. Meine überleitende Tätigkeit wird in jedem Fall Bestandteil der Übergabe sein.

Schreiben Sie bitte an:

HLBS Verlag, Chiffre AgrB032021,  
Engeldamm 70, 10179 Berlin

kürzeren Abgabefristen für die Einkommensteuererklärung angewendet werden.

### Erwerb eines Mitunternehmeranteils

Bei Erwerb eines Anteils an einer Mitunternehmerschaft kann ebenfalls Sonderbetriebsvermögen entstehen: Landwirt A erwirbt einen Anteil an einer Erbengemeinschaft oder an einer Gesellschaft, die einen landwirtschaftlichen Betrieb unterhält. Er zahlt dem Miterben/Gesellschafter mehr als das Kapitalkonto, da Grundstücke mit erheblichen stillen Reserven vorhanden sind. Außerdem waren schon bisher Flächen an die Erbengemeinschaft/Gesellschaft verpachtet.

Der Erwerb des Anteils an der Mitunternehmerschaft führt zu einem dazu, dass die entgeltlich erworbenen stillen Reserven in einer positiven Ergänzungsbilanz für den erwerbenden Mitunternehmer auszuweisen sind. Zusätzlich werden die der Mitunternehmerschaft pachtweise überlassenen Grundstücke notwendiges Sonderbetriebsvermögen. Die Grundstücke werden, falls sie vorher Privatvermögen waren, nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG in das Sonderbetriebsvermögen eingelegt, handelt es sich um Betriebsvermögen, wird das Wirtschaftsgut zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG aus dem Betriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen überführt. Für die Mitunternehmerschaft sind deshalb nach Erwerb (mindestens) drei Bilanzen zu erstellen:

1. Bilanz des Gesamthandsvermögens
2. Ergänzungsbilanz des Erwerbenden
3. Sonderbilanz des Erwerbenden

### Erwerb durch Gesellschaft/Gesellschafter

In der Praxis kommt es häufig vor, dass landwirtschaftliche Personengesellschaften, bei denen sich verschiedene Landwirte zur gemeinschaftlichen Berufsausübung verbunden haben, Grundstücke erwerben und der Kaufpreis – zumindest zum Teil – von der Gesellschaft gezahlt wird. Für die Bilanzierung ist – vor allem wenn auf die erworbenen Grundstücke Rücklagen nach § 6b EStG übertragen werden sollen – zu differenzieren:

- Erwirbt die Gesellschaft, ist also die ABC GbR oder ABC KG im Kaufvertrag als Käufer bezeichnet und wird in das Grundbuch eingetragen, ist das erworbene Grundstück Gesamthandsvermögen der Gesellschaft.
- Erwirbt einer der Gesellschafter das Grundstück, ist das Grundstück im Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters auszuweisen.
- Erwerben Gesellschafter das Grundstück in GbR, wird die Grundstücks-GbR als transparent behandelt, die Wirtschaftsgüter werden ihren Gesellschaftern nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO mit ihren ideellen Anteilen zugeordnet. Der ideale Anteil der Gesellschafter wird jeweils Sonderbetriebsvermögen I bei der nutzenden Personengesellschaft (*Schneider* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG KStG, § 15, Rn. 726).
- Erwerben Gesellschafter das Grundstück im Bruchteilseigentum, also zu je 1/2 oder 1/3, ist das Bruchteilseigentum jeweils in einer Sonderbilanz für die Gesellschafter auszuweisen.

### Gütergemeinschaft

Leben Landwirtehegatten im Güterstand der Gütergemeinschaft, gehören die Grundstücke im Regelfall zum Gesamtgut (§ 1416 BGB), sind also gemeinschaftliches Eigentum der Ehegatten. Landwirte in Gütergemeinschaft bilden auch ohne ausdrücklich vereinbarten Gesellschaftsvertrag eine Mitunternehmerschaft (BFH vom 14.2.2008 – IV R 44/05, BFH/NV 2008, S. 1156). Das gilt auch, wenn nur einer der Ehegatten nach außen auftritt, es ist auch ohne ausdrückliche Vereinbarung eines Gesellschaftsvertrages vom Bestehen einer (Ehegatten-)Mitunternehmerschaft auszugehen (*Wiegand* in Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A 494). Die Grundstücke sind Gesamthandsvermögen der Gütergemeinschaft.

Anders ist es beim sogenannten Vorbehaltsgut eines Ehegatten (§ 1418 BGB). Vorbehaltsgüter sind Gegenstände, die durch Ehevertrag zum Vorbehaltsgut eines Ehegatten erklärt oder von Ehegatten von Todes wegen oder unentgeltlich von Dritten erworben und zum Vorbehaltsgut erklärt wurden. Werden Grundstücke, die Vorbehaltsgut eines Ehegatten sind, gemeinschaftlich mit dem Gesamtgut bewirtschaftet, sind sie als Sonderbetriebsvermögen zum Gesamtgut auszuweisen.

Gründen Eheleute, die in Gütergemeinschaft leben, mit Dritten eine Gesellschaft und stellen der Gesellschaft Grundstücke des Gesamtguts zur Verfügung, sind diese Grundstücke im Sonderbetriebsvermögen auszuweisen.

Tritt nur einer der Ehegatten im Außenverhältnis auf, ist es möglich, dass der Gesellschaftsvertrag zur Vorbereitung der vorweggenommenen Erbfolge nur zwischen Vater und

Tochter abgeschlossen wird. Beide Eheleute bleiben Mitunternehmer, wenn der Gesellschaftsanteil zum Gesamtgut der Gütergemeinschaft gehört. Das ist der Fall, wenn er nicht zum Vorbehaltsgut erklärt wurde und der Gesellschaftsvertrag die Übertragung der Anteile zulässt (BayObLG vom 18.12.2018 – 1 Z 118/80). Ist der Gesellschaftsanteil dagegen gemäß § 717 BGB nicht übertragbar, gehört er zum Sondergut des Elternteils, der den Gesellschaftsvertrag mit dem Kind abgeschlossen hat. Jedoch wird der Wille der Beteiligten im landwirtschaftlichen Bereich i.d.R. dahin gehen, dass weiterhin beide Ehegatten Mitunternehmer des Betriebs bleiben, es sei denn, etwas anderes ist ausdrücklich vereinbart. Deshalb ist beispielsweise auch der nicht im Gesellschaftsvertrag erwähnten Mutter ein Anteil vom vertraglichen Gewinnanteil des Vaters zuzurechnen und ihr Hälfteanteil am Vermögen (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) ist nicht wegen Verlustes der Mitunternehmerstellung unter Aufdeckung stiller Reserven in das Privatvermögen entnommen (*Stephany* in Leingärtner, Kap. 15, Rn. 55), das Vermögen der Gütergemeinschaft wird Sonderbetriebsvermögen I zur Gesellschaft mit dem Kind (BFH vom 28. 7.1994 – IV R 83/93, BFH/NV 1995, S. 202). In der Beratung soll allerdings darauf geachtet werden, dass bei Gesellschaftsgründungen beide Ehegatten einer Gütergemeinschaft Gesellschafter werden oder ausdrücklich erklärt wird, dass der Gesellschaftsanteil zum Gesamtgut der Gütergemeinschaft gehört.

Im Folgenden werden verschiedene Fallkonstellationen der Überlassung von Grundstücken an Mitunternehmerschaften dargestellt:

### Überlassung durch natürliche Personen

Überlässt eine natürliche Person ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens an eine Mitunternehmerschaft, bei der er Mitunternehmer ist, ist dieses Wirtschaftsgut im Sonderbetriebsvermögen I zu erfassen. Gleiches gilt, wenn das Wirtschaftsgut vorher in einem gewerblichen oder landwirtschaftlichen Betriebsvermögen des Mitunternehmers gehalten worden ist. Ist das Grundstück finanziert, werden auch die im Zusammenhang mit dem Grundstück stehenden Verbindlichkeiten (negatives) Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft (BFH vom 8.11.1990 – BStBl. 1991 II, S. 505).

### Überlassung durch Körperschaft

Ist eine Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft beteiligt, werden die der Mitunternehmerschaft überlassenen Grundstücke Sonderbetriebsvermögen I zur Mitunternehmerschaft. Es ergibt sich dann eine Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz:

In der Handelsbilanz sind die an die Mitunternehmerschaft überlassenen Grundstücke bei der Körperschaft auszuweisen, die ja Eigentümerin der Grundstücke ist. In der Steuerbilanz sind die Grundstücke hingegen im Sonderbetriebsvermögen zur Mitunternehmerschaft auszuweisen. Gleiches gilt für Darlehen, die der Mitunternehmerschaft von der Körperschaft gewährt worden sind. Die Darlehensverbindlichkeit ist im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, die Forderung im Sonderbetriebs-

vermögen I auszuweisen, eine Teilwertabschreibung ist nicht möglich (*Lahme*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Gesellschafterdarlehen, Rn. 19). Eine wertlos gewordene Forderung wirkt sich erst mit Beendigung der Personengesellschaft bzw. beim Ausscheiden des Gesellschafters steuerlich aus. Werden fälschlich Darlehensforderungen nicht im Sonderbetriebsvermögen ausgewiesen, ist das Eigenkapital der Mitunternehmerschaft zu gering dargestellt, bei Einkünften aus Gewerbebetrieb wird die Betriebsvermögensgrenze des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 a) EStG a.F. nicht zutreffend ermittelt.

### Überlassung durch vermögensverwaltende GbR

Werden Grundstücke durch eine vermögensverwaltende Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die originär Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, an eine Mitunternehmerschaft überlassen, bei der die GbR-Gesellschafter (nicht die Gesellschaft selbst) an der Mitunternehmerschaft beteiligt sind, gibt es verschiedene Fallkonstellationen, die auch von der Beteiligungsquote und von der Einkunftsart abhängen:

Sind die GbR-Gesellschafter nicht mehrheitlich Mitunternehmer, entsteht durch die Überlassung von Grundstücken an eine

Überlassung eines wesentlichen WG durch	an eine MU-Schaft X		Steuerliche Erfassung im
Natürliche Person (MU)	MU-schaft X	WG des PV	Sonder-BV I
Natürliche Person (MU und Betriebsinhaber)	MU-schaft X	WG des Einzelunternehmens	Sonder-BV I
Körperschaft	MU-schaft X		Sonder-BV I, Abweichung HB StB
Vermögensverwaltende GbR	MU-schaft X	die GbR-Gesellschafter sind nicht mehrheitlich MU	Jeweils Sonder-BV I der Mitunternehmer soweit diesen das WG in der GbR anteilig zuzurechnen ist
Vermögensverwaltende GbR	MU-schaft X	die GbR-Gesellschafter (Außen- oder Innengesellschaft) sind mehrheitlich MU der MU-schaft X und beherrschen diese	eigenem BV einer Besitzgesellschaft, mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, keine Betriebsaufspaltung, sondern jeweils anteiliges SoBV I, wenn MU-Schaft X nicht gewerblich tätig ist
Vermögensverwaltende GbR	MU-schaft X	die GbR-Gesellschafter sind mehrheitlich Mitunternehmer; Überlassung erfolgt unentgeltlich	Sonder-BV I der Mitunternehmer soweit diesen das WG in der GbR anteilig zuzurechnen ist, keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht
Vermögensverwaltende Bruchteilsgemeinschaft	MU-schaft X	die Gemeinschaftler sind alle oder mehrheitlich MU der MU-Schaft X und beherrschen diese	eigenen BV einer Besitzgesellschaft, mitunternehmerische Betriebsaufspaltung bzw. Erfassung der überlassenen Grundstücke im Sonder-BV einer (konkludent) anzunehmenden BesitzGbR; keine Betriebsaufspaltung, sondern anteiliges SoBV I, wenn MU-Schaft X nicht gewerblich tätig ist
Gew tätige oder gew. geprägte Pers-Ges	MU-schaft X	Pers-Ges und MU-Schaft X sind Schwester-Ges	eigenen BV der Pers-Ges
Idw tätige Pers-Ges	MU-schaft X	Pers-Ges und MU-Schaft X sind Schwester-Ges	eigenen BV der Pers-Ges
Pers-Ges Z	MU-schaft X	Pers-Ges Z ist an der Pers-Ges X als MU-in beteiligt (doppelstöckige Pers-Ges)	Sonder-BV I bei der MU-schaft X
Pers-Ges Z	MU-schaft X	Pers-Ges Z ist an der PersGes X als MU-in beherrschend beteiligt (doppelstöckige Pers-Ges)	Sonder-BV I bei der MU-schaft X, die Sonder-BV Eigenschaft geht der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung vor

Tabelle 1: Steuerliche Zuordnungsregeln der an eine Mitunternehmerschaft überlassenen Wirtschaftsgüter

Mitunternehmerschaft Sonderbetriebsvermögen I. Das gilt nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nur in Höhe der Quote, in der die Wirtschaftsgüter in der GbR den Mitunternehmern jeweils anteilig zuzurechnen sind. Für jeden Gesellschafter, dem Grundstücke zuzurechnen sind, ist eine eigene Sonderbilanz zu erstellen.

Sind die GbR-Gesellschafter mehrheitlich Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft und erzielt die Mitunternehmerschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb, entsteht eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung (BFH vom 22.11.1994 – VIII R 63/93, BMF-Schreiben betreffend Sonderbetriebsvermögen bei Vermietung an eine Schwester-Personengesellschaft und zum Verhältnis des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zur mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung vom 28.4.1998, BStBl. 1998 I, S. 583). Das gilt allerdings nur, wenn die Betriebsgesellschaft gewerbliche Einkünfte hat. Hat die Betriebsgesellschaft landwirtschaftliche oder freiberufliche Einkünfte, liegt keine Betriebsaufspaltung vor, sondern anteiliges Sonderbetriebsvermögen I (BFH vom 10.11.2005, BStBl. 2006 II, S. 173). Überlässt die Besitz-GbR der Mitunternehmerschaft Wirtschaftsgüter unentgeltlich, entsteht Sonderbetriebsvermögen I der Mitunternehmer, soweit diesen das Wirtschaftsgut der GbR anteilig zuzurechnen ist. Eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung soll wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht nicht entstehen (BMF-Schreiben vom 28.4.1998, a.a.O.).

Diese Grundsätze gelten auch, wenn die Wirtschaftsgüter nicht durch eine vermögensverwaltende GbR, sondern durch eine Gesellschaft mit landwirtschaftlichen Einkünften überlassen werden. Überlässt eine landwirtschaftlich tätige Gesellschaft Grundstücke oder Grundstücksteile an eine beteiligungsidentische gewerblich tätige Mitunternehmerschaft, entsteht eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung mit der Folge, dass die landwirtschaftlich tätige Besitzgesellschaft originär gewerbliche Einkünfte erzielt und damit im Wege der Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG insgesamt gewerblich wird. Das kann bei der entgeltlichen Überlassung von Dachflächen an eine Photovoltaikanlagengesellschaft oder bei Überlassung von Gebäuden an eine Arbeiterledigungs-Personengesellschaft relevant sein. Hier ist besondere Vorsicht geboten.

### Überlassung durch vermögensverwaltende Bruchteilsgemeinschaft

Auch wenn die Überlassung von Grundstücken durch eine vermögensverwaltende Bruchteilsgemeinschaft erfolgt und die Gemeinschaftler alle oder mehrheitlich Mitunternehmer der gewerblichen Betriebs-Mitunternehmerschaft sind, entsteht eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung mit der Folge, dass die Grundstücke im eigenen Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft auszuweisen sind. Vermieten die Gesellschafter der zumindest konkludent vereinbarten (Besitz-)GbR ein Grundstück an eine Betriebsgesellschaft, so sind die Miteigentumsanteile an diesem Grundstück Sonderbetriebsvermögen I der Bruchteilseigentümer bei der (Besitz-)GbR (BFH vom 29.7.2015 – IV R 16/13, BFH NV 2016, S. 19).

### Überlassung durch gewerblich tätige oder gewerblich geprägte Personengesellschaft

Für den Fall, dass die überlassende Personengesellschaft und

die Mitunternehmerschaft Schwestergesellschaften sind, bleibt es bei eigenem Betriebsvermögen der Personengesellschaft.

### Überlassung durch landwirtschaftlich tätige Personengesellschaft

Überlässt eine landwirtschaftlich tätige Personengesellschaft Grundstücke an eine andere Mitunternehmerschaft, an der die Gesellschafter als Mitunternehmer beteiligt sind (Schwestergesellschaft), bleibt es bei eigenem Betriebsvermögen der Personengesellschaft. Die Grundstücke werden nicht Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft, an die die Grundstücke überlassen werden (BFH vom 22.11.1994 – VIII R 63/93, a.a.O.).

### Überlassung an Untergesellschaft

Ist eine landwirtschaftlich oder gewerblich tätige Personengesellschaft an einer Mitunternehmerschaft als Mitunternehmer beteiligt, entsteht also eine doppelstöckige Personengesellschaft. Die Grundstücke, die der Untergesellschaft überlassen werden, werden Sonderbetriebsvermögen bei dieser (BFH vom 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. 2001 II, S. 316). Das gilt auch, wenn die Personengesellschafter an der Mitunternehmerschaft beherrschend beteiligt sind, da die Sonderbetriebsvermögens-eigenschaft der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung vorgeht (BHF vom 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. 2005 II, S. 830).

Die Tabelle 1 zeigt zusammenfassend die steuerlichen Zuordnungsregeln der an eine Mitunternehmerschaft überlassenen Wirtschaftsgüter (vgl. *Patt* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, UmwStG § 20, Rn. 129).

## 3. Fazit

Die Bilanzierung von Grundstücken im Zusammenhang mit landwirtschaftlich tätigen Einzelunternehmern und Gesellschaften ist bilanzsteuerrechtlich nicht einfach, da Grundstücke im Betriebsvermögen des Einzelunternehmers, im Sonderbetriebsvermögen zur Personengesellschaft und im Betriebsvermögen der Personengesellschaft aktiviert werden können. Besondere Risiken ergeben sich aus dem Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung, das wegen der Abfärbung zu gewerblichen Einkünften der ansonsten landwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft führen kann und bei der konkludenten Ehegatten-Innengesellschaft. Die „saubere Bilanzierung“ ist dabei nicht nur bei Umstrukturierungen notwendig, auch bestehende Mandate sollten vor dem Hintergrund der zunehmenden Anforderung der E-Bilanz auf die zutreffende Bilanzierung überprüft werden. Für die Beurteilung sollte selbstverständlich sein, dass Gesellschaftsverträge in aktueller Form, Grundbuchauszüge oder andere Nachweise der Eigentumsverhältnisse und ein aktuelles Grund- und Bodenverzeichnis zur Verfügung stehen.



*Dr. agr. Hermann Spils ad Wilken, Steuerberater/Wirtschaftsprüfer Dr. Lange • Dr. Spils ad Wilken + Partner mbB Rechtsanwälte • Notar • Steuerberater • Wirtschaftsprüfer, Uelzen, www.societates.de*