
MASTERARBEIT

Herr Dipl.-Finanzwirt (FH)
Sebastian Gruber

Unternehmensnachfolge landwirtschaftlicher Betriebe in Bayern aus steuerlicher Sicht

Mittweida, 2023

Fakultät: Institut für Wissenstransfer und Digitale
Transformation (IWD)

MASTERARBEIT

Unternehmensnachfolge landwirtschaftlicher Betriebe in Bayern aus steuerlicher Sicht

Autor:

Herr Dipl.-Finanzwirt (FH)

Sebastian Gruber

Studiengang:

**Strategische Unternehmensführung
(Master of Business Administration, MBA)**

Seminargruppe:

SU22s1-M

Erstprüfer:

Prof. Dr. Andreas Hollidt

Zweitprüfer:

**Dipl.-Finanzwirtin (FH), Dipl. Kauffrau (Univ.)
Ruth Heilmeier**

Einreichung:

Schöngeising, 08.05.2023

Verteidigung/Bewertung:

Schöngeising/Mittweida, 2023

Faculty: Institute for knowledge transfer and
digital transformation

MASTER THESIS

Corporate succession of agricultural and forestry companies from a tax point of view in the state of Bavaria

author:

Mr. Dipl.-Finanzwirt (FH)

Sebastian Gruber

course of studies:

**Strategische Unternehmensführung
(Master of Business Administration, MBA)**

seminar group:

SU22s1-M

first examiner:

Prof. Dr. Andreas Hollidt

second examiner:

**Dipl.-Finanzwirtin (FH), Dipl. Kauffrau (Univ.)
Ruth Heilmeier**

submission:

Schöngeising, 08.05.2023

defence/ evaluation:

Schöngeising/Mittweida, 2023

Bibliografische Beschreibung:

Gruber, Sebastian:

Unternehmensnachfolge landwirtschaftlicher Betriebe in Bayern aus steuerlicher Sicht. - 2023. - Seitenzahl Verzeichnisse 8, Seitenzahl Inhalt 73.

Mittweida, Hochschule Mittweida, Fakultät: Institut für Wissenstransfer und Digitale Transformation (IDW), Masterarbeit, 2023

Referat:

Die Unternehmensnachfolge von landwirtschaftlichen Betrieben in Bayern stellt eine Herausforderung im Rahmen der familiären generationenübergreifenden Nachfolge dar. Im Rahmen der Masterarbeit werden zuerst die Grundlagen der Unternehmensnachfolge näher definiert. Insbesondere werden dabei die steuerlichen Grundlagen der unterschiedlichen Steuerarten definiert, wobei der Fokus im Ertragsteuerrecht liegt (vgl. Kapitel 2).

Zur Untersuchung der Problemstellungen wurden in den folgenden Abschnitten die steuerliche Methodik – nämlich die sog. juristische Methodenlehre als Teil der BWL - näher beleuchtet (vgl. Kapitel 3) und in diesem Zusammenhang wurde allgemein erläutert, wie rechtliche Problemstellungen durch juristische Methoden gelöst werden können.

Im Kernstück der Arbeit wurden verschiedene Modellvarianten der steuerlichen Unternehmensnachfolge unter dem Gesichtspunkt der Neuregelung von § 14 EStG durch das Jahressteuergesetz 2020 untersucht, die in Kapitel 4 ausführlich dargestellt wurden. Letztendlich ist es dem Gesetzgeber gelungen, die Verkleinerung von Betrieben oder das Ausscheiden von Gesellschaftern verpachteter landwirtschaftlicher Betriebe, Personenzusammenschlüsse (insbes. Personengesellschaften) steuerneutral zu regeln.

In Kapitel 5 wird schließlich das Ergebnis dieser Arbeit zusammengefasst. Insbesondere wird darauf eingegangen, welche steuerlichen Gestaltungsvarianten im Kontext der landwirtschaftlichen Unternehmensnachfolge besonders sinnvoll erscheinen. Oftmals müssen sich die übergebende Generation und die nachfolgende Generation entscheiden, ob es zur Betriebsfortführung kommen soll oder zur (steuerneutralen) Aufteilung von betrieblichen Einheiten unter Einstellung der bisherigen Tätigkeit, was einer (betriebswirtschaftlichen) Betriebsaufgabe gleichkommt.

Inhalt

Inhalt	I
Abbildungsverzeichnis	III
Abkürzungsverzeichnis	IV
1 Einführung in die Unternehmensnachfolge	1
1.1 <i>Gegenstand und Ziel der Arbeit</i>	2
1.2 <i>Unternehmensnachfolge im Kontext des Steuerrechts</i>	3
1.3 <i>Methodische Abhandlung</i>	4
2 Grundlagen der Unternehmensnachfolge	5
2.1 <i>Einkommensteuerrecht</i>	5
2.1.1 <i>Übertragung betrieblicher Einheiten nach § 6 Abs. 3 EStG</i>	5
2.1.2 <i>Übertragung u. Überführung einzelner Wirtschaftsgüter n. § 6 Abs. 5 EStG</i>	7
2.1.3 <i>Realteilung von Mitunternehmerschaften nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG</i>	7
2.1.4 <i>Betriebsverkleinerung und Teilung von Gesellschaften nach § 14 EStG</i>	8
2.2 <i>Schenkungsteuer</i>	9
2.3 <i>Grunderwerbsteuer</i>	10
2.4 <i>Umsatzsteuer</i>	11
2.5 <i>Einheitsbewertung / Grundsteuerreform</i>	12
3 Steuerrecht und methodische Auslegung	14
3.1 <i>Steuerrecht als Teil der Betriebswirtschaftslehre</i>	14
3.2 <i>Wortsinn der Rechtsnorm</i>	15
3.3 <i>Bedeutungszusammenhang des Gesetzes</i>	16
3.4 <i>Regelungsabsicht, Zweck und Normvorstellungen des Gesetzgebers</i>	17
3.5 <i>Objektiv-teleologische Kriterien, verfassungsgemäße Anwendung und richtlinienkonforme Auslegung</i>	17
3.6 <i>Verwaltungsvorschriften</i>	18
4 Modellvarianten der Nachfolgegestaltung	19
4.1 <i>Gestaltungsvarianten bei einer Betriebsübergabe</i>	19

4.1.1	Aufnahme-Modell.....	20
4.1.1.1	Gründung einer Mitunternehmerschaft mit einem Nachfolger.....	21
4.1.1.2	Gründung Mitunternehmerschaft mit mehreren Nachfolgern	24
4.1.1.3	Problembereich der Auflösung der Generationen-Personengesellschaften...	26
4.1.1.4	Beispielsfälle	31
4.1.2	Unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils	32
4.1.3	Flächen-Rückbehalts-Modell (verkleinerter Restbetrieb)	36
4.1.3.1	LuF Vermögen ohne Teilbetriebe	37
4.1.3.2	LuF Vermögen mit Teilbetrieben	41
4.1.4	Auslagerungsmodell	43
4.2	<i>Auswirkungen durch die Einführung von § 14 Abs. 2 EStG.....</i>	<i>46</i>
4.2.1	Ausgangslage und Entwicklung der Vorschrift des § 14 Abs. 2 EStG.....	46
4.2.2	Die einzelnen Tatbestände in § 14 Abs. 2 EStG.....	47
4.2.3	Methodik der Flächenverkleinerung	50
4.2.4	Fortführungsfiktion des Verpächterwahlrechts.....	51
4.2.5	Anwendungsfälle in der Gestaltungsberatung	51
4.2.6	Abgrenzung aktiver Betrieb und Verpachtungsbetrieb.....	53
4.2.6.1	Definition (funktional) wesentlicher Betriebsgrundlagen nach Art der Tätigkeit	53
4.2.6.2	Statusbestimmung „aktiver Betrieb“ vs. „Verpachtungsbetrieb“	53
4.2.7	Beispiele zu den Gestaltungsvarianten	54
4.3	<i>Auswirkungen durch die Einführung von § 14 Abs. 3 EStG.....</i>	<i>59</i>
4.3.1	Ausgangslage und Entwicklung der Vorschrift	59
4.3.2	Die einzelnen Tatbestände in § 14 Abs. 3 EStG.....	60
4.3.3	Fortführung des Verpächterwahlrechts	62
4.3.4	Rechtsfolgen des § 14 Abs. 3 EStG	63
4.3.4.1	Fiktion von Betriebsvermögen.....	63
4.3.4.2	Keine Angliederung an einen bestehenden Betrieb.....	64
4.3.4.3	Angliederung an einen bestehenden Betrieb.....	64
4.3.5	Realteilung in verjährten Jahren.....	64
4.3.6	Rückwirkung auf Antrag	66
4.3.7	Beispiele zu den Gestaltungsvarianten	67
5	Ergebniszusammenfassung und Ausblick	71
5.1	<i>Ergebnisse.....</i>	<i>71</i>
5.2	<i>Schlussfolgerungen und Kritik.....</i>	<i>72</i>
5.3	<i>Ausblick</i>	<i>73</i>
Literatur	74
Selbstständigkeitserklärung	80

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Gründung Mitunternehmerschaft mit einem Nachfolger	21
Abbildung 2: Gründung Mitunternehmerschaft mit mehreren Nachfolgern – 1.....	24
Abbildung 3: Gründung Mitunternehmerschaft mit mehreren Nachfolgern – 2.....	25
Abbildung 4 : „Fall der Überführung von SoBV“ (§ 6 Abs. 5 S. 2 EStG).....	28
Abbildung 5: „Fall der Übertragung von SoBV“ (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG)	29
Abbildung 6: „Fall der Übertragung von GHV“ nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG	30
Abbildung 7: Teilung eines Mitunternehmeranteils	32
Abbildung 8: Flächen-Rückbehalts-Modell (unter Einhaltung 10 %-Grenze).....	37
Abbildung 9: Flächen-Rückbehalts-Modell mit Teilbetrieben	41
Abbildung 10: Auslagerungsmodell bei aktiven Betrieben	44

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
aF	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AK	Anschaffungskosten
AO	Abgabenordnung
AV	Anlagevermögen
BayGrSt	Bayerisches Grundsteuergesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs	Bundesrats-Drucksache
BReg	Bundesregierung
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs	Bundestags-Drucksache
Buchst	Buchstabe
BV	Betriebsvermögen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BWL	Betriebswirtschaftslehre
bzgl	bezüglich

DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DV, DVO	Durchführungsverordnung
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EinzelU	Einzelunternehmen
EL	Ergänzungslieferung
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuerrichtlinien
ErbStH	Hinweise zu den ErbStR
etc.	et cetera
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EStH	Hinweise zu den EStR
EU	Einzelunternehmen
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FA, FÄ	Finanzamt, Finanzämter
FG	Finanzgericht
FinVerw	Finanzverwaltung
Fn	Fußnote
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
ggf	gegebenenfalls

ggü	gegenüber
GHV	Gesamthandsvermögen
glA	gleicher Ansicht
grds	grundsätzlich
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GrSt	Grundsteuer
GrStG	Grundsteuergesetz
GuB	Grund und Boden
Haufe	Haufe-Datenbank
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
HS	Halbsatz
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.H.d(e), (v)	in Höhe des (eines), (von)
insb.	insbesondere
i.R.d(e)	im Rahmen der/des (eines)
i.S.d(e)	im Sinne des (eines)
i.S.v.	im Sinne von
i.Ü.	im Übrigen
i.V.m.	in Verbindung mit
i.Z.m.	im Zusammenhang mit
JStG	Jahressteuergesetz

Kj.	Kalenderjahr
LfSt	Landesamt für Steuern
LSt	Lohnsteuer
LuF	Land- und Forstwirtschaft / Land- und Forstwirt
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
n.	nach
nF	neue Fassung
NWB	NWB-Datenbank
oÄ	oder Ähnliches
OFD	Oberfinanzdirektion
PB	Pauschbetrag
PV	Privatvermögen
rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
RV	Rentenversicherung
S.	Satz
s.o.	siehe oben
SoA	Sonderausgaben
SoBV	Sonderbetriebsvermögen
SonderBV	Sonderbetriebsvermögen
Stpfl.	Steuerpflichtiger
stl.	steuerlich
str.	strittig

stRspr	ständige Rechtsprechung
Tz.	Textziffer
u.	und
u.a.	unter anderem
uÄ.	und Ähnliches
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStAE	Umsatzsteueranwendungserlass
unstr.	unstrittig
usw.	und so weiter
UV	Umlaufvermögen
UmwStG	Umwandlungsteuergesetz
vgl.	vergleiche
vH	vom Hundert
VO	Verordnung
VoSt	Vorsteuer
VuV	Vermietung und Verpachtung
Vz.	Veranlagungszeitraum
WG	Wirtschaftsgut
Wj.	Wirtschaftsjahr
z.B.	zum Beispiel

1 Einführung in die Unternehmensnachfolge

Im deutschen Zivilrecht sowie auch Steuerrecht ist die Unternehmensnachfolge kein fest definierter Begriff. Der Begriff der Unternehmensnachfolge kann die Umstrukturierungen von Konzernunternehmen umfassen, sowie die Urform der vorweggenommenen Erbfolge, die Hofübergabe.¹ Unternehmensnachfolge findet begrifflich meist im Kontext von sog. „mittelständischen (Familien-)Unternehmen“ statt, wobei die Übertragung der Familienunternehmen häufig stufenweise erfolgt und die Versorgung des bisherigen Inhabers gewährleistet werden muss. In diesem Zusammenhang wird auch von einer sog. „gleitenden Unternehmensnachfolge“ gesprochen.² Nach Berechnungen des Instituts für Mittelstandsforschung (IfM) Bonn steht im Zeitraum 2022 bis 2026 schätzungsweise voraussichtlich bei rund 190.000 Familienunternehmen (Größenklasse zwischen 500.000 € - 1.000.000 €) die Unternehmensnachfolge in Form der Übergabe an.³

Bei rund 45 % der bayerischen landwirtschaftlichen Betriebe steht nach einer Studie der Hochschule Weihenstephan-Triesdorf⁴ unter Befragung der Betriebsleiter kein Generationswechsel an. 23 % der Befragten gaben an, dass die Frage der Hofnachfolge bereits geklärt ist, während bei ca. 18 % die Frage noch klärungsbedürftig ist. Sogar 14 % der Befragten gaben an, die Bewirtschaftung aufgeben zu wollen. Bei bereits geklärter Hofnachfolge übergeben 95 % der befragten Betriebe an leibliche Kinder, sodass die außerfamiliäre Hofübergabe in Bayern keine Rolle spielt. Bei ungeklärten Hofübergaben steht auch für 80 % der Betriebe fest, dass auch diese familiär übertragen werden sollen und nicht an fremde Dritte.

Schon allein anhand dieser Zahlen wird deutlich, wie wichtig das Thema der Unternehmensnachfolge für Unternehmen allgemein, aber auch für landwirtschaftliche Familienbetriebe in Bayern sowie deren steuerliche Berater in der Praxis ist.

¹ Spiegelberger in Unternehmensnachfolge, § 1, Rn. 95.

² Spiegelberger in Unternehmensnachfolge, § 1, Rn. 98.

³ Schlömer-Laufen u.a. in Recht der Familienunternehmen, Heft 2-2022, S. 75.

⁴ <https://forschung.hswt.de/forschungsprojekt/1459-hofnachfolge-in-bayern> (aufgerufen am 09.12.2022).

1.1 Gegenstand und Ziel der Arbeit

Gegenstand dieser Arbeit ist allein die Thematik der Unternehmensnachfolge land- und forstwirtschaftlicher (Familien)betriebe in Bayern aus steuerlicher Sicht. Im Rahmen dieser Ausarbeitung werden auch Vergleichsmodelle unterschiedlicher Nachfolgemöglichkeiten (insb. verpachteter Betriebe) vorgestellt, wobei sonstige Gestaltungsmöglichkeiten wie z.B. der Unternehmensrückbehalt durch Nießbrauchsabsicherung oder diverse Verpachtungsmodelle nicht Gegenstand dieser Arbeit sein werden. Darüber hinaus wird auch ausführlich auf die durch das JStG 2020 neu eingeführten Vorschriften des § 14 Abs. 2 und Abs. 3 EStG eingegangen, die nun die sog. Betriebsverkleinerung (§ 14 Abs. 2 EStG) und die sog. Betriebsteilung (§ 14 Abs. 3 EStG) regeln.⁵

Vorwiegend sind die landwirtschaftliche Betriebe in Bayern inhabergeführte Familienbetriebe.⁶ Im Rahmen der Beratung zur Unternehmensnachfolge stellt die Übergabe dieser Betriebe eine der schwierigsten Aufgaben dar, da einerseits ein sinnvoller Übergang auf einen neuen Übernehmer gestaltet werden muss und andererseits die Altersversorgung des bisherigen Unternehmensinhabers abgesichert werden sollte. Insbesondere stellt häufig das übergebene Unternehmen das wesentliche Vermögen der Person dar.

Die Unternehmensnachfolge wird im Bereich der Familienbetriebe dabei als Weitergabe des Unternehmens innerhalb der familiären Sphäre verstanden.⁷ Die Erhaltung des Familienunternehmens für die Familie zählt hierbei oftmals zu den wesentlichen Gestaltungszielen neben der gerechten Vermögensverteilung unter den potentiellen Erben.⁸

Die landwirtschaftliche Unternehmensnachfolge im Steuerrecht hat eine Sonderstellung, da hierzu eine Vielzahl von Verwaltungsanweisungen und somit Sonderregelungen existieren, so dass das Themengebiet des landwirtschaftlichen Steuerrechts schon von daher mehr „Fremdkörper“ als Normalbestandteil des Steuerrechts darstellt.

Demnach werden nachfolgend Vergleichsbetriebe allein aus dem Bundesland Bayern näher betrachtet, da Deutschland von der Agrarsystematik (Großbetriebe / Kleinbetriebe bzw.

⁵ JStG 2020 vom. 21.12.2020, BGBl I 2020, 3096.

⁶ <https://www.lfi.bayern.de/iba/haushalt/059996/index.php>, aufgerufen am 29.09.2022.

⁷ Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.), Deutschlands nächste Unternehmergeneration, 5. Aufl., S. 5.

⁸ Institut für Mittelstandsforschung Bonn (Hrsg.), Unternehmensnachfolgen in Deutschland 2018 - 2022, S. 1.

Familienunternehmen / Kapitalgesellschaften) unterschiedlich geprägt ist⁹ und in Bayern das spezifische Recht der Höfeordnungen keine Anwendung findet.¹⁰

Die Fokussierung auf den o.g. Kernbereich und somit ausschließlich auf die steuerliche Unternehmensnachfolge land- und forstwirtschaftlicher (Familien)betriebe in Bayern hat zum Ziel, wesentliche Kernaussagen zur steuerlichen Gestaltung der landwirtschaftlichen Unternehmensnachfolge generieren zu können, die auch anderen Steuerberatern in der täglichen Beratungspraxis als „Leitlinien/Handreichungen“ bei der steuerlichen Umsetzung solcher Unternehmensnachfolgen helfen sollen.

1.2 Unternehmensnachfolge im Kontext des Steuerrechts

Eine interdisziplinäre Zusammenarbeit aller Fachgebiete und die Gesamtbetrachtung aller Lebenssachverhalte ist für eine gut geplante Unternehmensnachfolge unabdingbar und erforderlich. Dabei sind u.a. alle menschlichen, familiären, betriebswirtschaftlichen, rechtlichen, steuerrechtliche und weitere Aspekte zu berücksichtigen.

Insbesondere ist bei den (fach-)rechtlichen Disziplinen darauf zu achten, dass hier handwörtlich fehlerfrei gearbeitet wird. Wie bereits oben beschrieben, befindet sich in den Unternehmen meist das wesentliche Vermögen der Familien.

Aus steuerlicher Sicht ist es von wesentlicher Bedeutung, dass die aufgrund der Durchführung der Unternehmensnachfolge entstehenden steuerlichen Belastungen gut einschätzbar sind. Denn ungewollt entstandene (Steuer-)Belastungen aufgrund der Unternehmensnachfolgen können schnell für die Unternehmen selbst sowie die Unternehmerfamilie existenzbedrohend werden.

Der Gesetzgeber hat dem steuerlichen Berater diverse gesetzliche Möglichkeiten an die Hand gegeben, wie er eine Unternehmensnachfolge möglichst steuerneutral gestalten kann. In diesem Zuge gilt es zuallererst, ein etwaiges (steuerliches) Prozessrisiko mit den Finanzämtern zu vermeiden.

Der steuerliche Berater sollte sich dabei an der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung orientieren, um eine möglichst reibungslose Nachfolge gestalten zu können und oben genanntes Prozessrisiko zu minimieren. Dies fußt auf der Tatsache, dass gerade der Bereich der Besteuerung der Land- und Forstwirte im deutschen Steuerrecht von einer

⁹ <https://www.destatis.de/DE/Themen/Branchen-Unternehmen/Landwirtschaft-Forstwirtschaft-Fischerei/Landwirtschaftliche-Betriebe/Tabellen/rechtsformen-sozialoekonomischen-betriebstypen2016.html;jsessionid=79F47E3F6DD63D33B78DBA747E2CC2F9.live711> (aufgerufen am 29.09.2022).

¹⁰ v. Garmissen in Beck'sches Formularhandbuch ErbR, Kapitel G, Tz. X, Nr. 1, „Checkliste mit Anmerkungen“.

Vielzahl von steuerlichen Richtlinien, steuerlichen Hinweisen und steuerlichen Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung geprägt ist.

Vor diesem Hintergrund wird auch in dieser Arbeit methodisch die Auffassung der Finanzverwaltung wiedergegeben. Sofern zu diversen Fragestellungen/Thematiken keine steuerlichen Aussagen der Finanzverwaltung vorliegen, greift diese Arbeit auf Meinungen der wissenschaftlichen Steuerliteratur zurück.

1.3 Methodische Abhandlung

Zuerst werden im Rahmen dieser Masterarbeit die Grundlagen der Unternehmensnachfolge näher definiert. Insbesondere steht anfangs die Definition der steuerlichen Grundlagen der unterschiedlichen Steuerarten im Vordergrund, wobei der Fokus im Ertragsteuerrecht liegen wird (vgl. Kapitel 2).

Darüber hinaus wird in einem weiteren Abschnitt die steuerliche Methodik der Arbeit – nämlich die sog. juristische Methodenlehre als Teil der BWL - näher beleuchtet (vgl. Kapitel 3) und in diesem Zusammenhang allgemein erläutert, wie rechtliche Problemstellungen durch juristische Methoden gelöst werden können.

Die Untersuchung von verschiedenen Modellvarianten der steuerlichen Unternehmensnachfolge unter dem Gesichtspunkt der Neuregelung von § 14 EStG durch das Jahressteuergesetz 2020 (s.o.) ist das Kernstück dieser Arbeit, welches in Kapitel 4 ausführlich dargestellt wird.

Schlussendlich wird in Kapitel 5 das Ergebnis dieser Arbeit zusammengefasst. Insbesondere wird darauf eingegangen, welche steuerlichen Gestaltungsvarianten im Kontext der landwirtschaftlichen Unternehmensnachfolge besonders sinnvoll erscheinen und ob der Gesetzgeber sein Ziel durch die Neuregelung des § 14 EStG erreicht hat.

2 Grundlagen der Unternehmensnachfolge

Aus steuerlicher Sicht tritt eine erfolgreiche Unternehmensnachfolge immer dann ein, wenn einerseits das Unternehmen zivilrechtlich im gewünschten Umfang auf den Übernehmer übergegangen ist und andererseits dabei möglichst wenig, bis keine Steuern ausgelöst wurden. Das Steuerrecht stellt dabei diverse Instrumente der steuerneutralen Übertragung des Unternehmens bzw. von Unternehmensteilen bereit. Diese Instrumente können jedoch u.U. die gewünschte Unternehmensübertragung beeinflussen, sodass schlussendlich andere Zielgestaltungen entstehen als ursprünglich gedacht. Daher müssen die Interessen von Übergeber und Übernehmer bereits im Vorfeld der Übergabe genau ausgelotet werden sowie die steuerlichen Folgen besprochen werden.

Daher werden nachfolgend die wichtigsten steuerlichen Vorschriften des Einkommensteuerrechts, des Schenkungsteuerrechts, des Grunderwerbsteuerrechts, des Umsatzsteuerrechts sowie der Einheitsbewertung vorgestellt, da diese Steuerarten alle Auswirkung auf die Ausgestaltung der Unternehmensnachfolge bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben haben.

2.1 Einkommensteuerrecht

Die Übertragung von Unternehmen(steilen) im Rahmen der Unternehmensnachfolge sollte nicht durch eine steuerliche Belastung erschwert werden, sodass insbesondere ertragsteuerlich die Aufdeckung stiller Reserven (sog. „Buchgewinne“) vermieden werden muss. Unentgeltliche Vermögenübergänge, z.B. durch vorweggenommene Erbfolge, Erbfall, Erbausinandersetzung und andere Vorgänge können als Übertragung „zu Buchwerten“ erfasst werden, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind, sodass keine Steuerbelastung entsteht. Nachfolgend werden daher ertragsteuerliche Vorschriften dargestellt, die die Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven zum Ziel haben.

2.1.1 Übertragung betrieblicher Einheiten nach § 6 Abs. 3 EStG

Wird eine gesamte betriebliche Einheit unentgeltlich übertragen, z.B. Betrieb, Teilbetrieb oder ein Anteil eines Mitunternehmeranteils, so werden nach § 6 Abs. 3 EStG die Buchwerte fortgeführt und die Aufdeckung der stillen Reserven vermieden. Das gleiche gilt auch, wenn eine natürliche Person in ein Einzelunternehmen aufgenommen wird und dadurch eine Mitunternehmerschaft (z.B. GbR) entsteht. Insbesondere bei der Aufnahme in ein

Einzelunternehmen wird regelmäßig das Rechtsgebiet des § 24 UmwStG tangiert, sodass für den Einbringenden ein Buchwert-Antrag zu stellen ist.¹¹

Bei einem Übergang einer betrieblichen Einheit nach § 6 Abs. 3 EStG werden dabei nur die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen betrachtet, d.h. Wirtschaftsgüter, die für den Betrieb essentiell sind.¹² Quantitativ wesentliche Betriebsgrundlagen (d.h. Wirtschaftsgüter mit erheblich stillen Reserven) scheiden daher aus dieser Betrachtung aus.

Der Teilbetrieb ist dabei eine verselbständigte betriebliche Einheit innerhalb eines Gesamtbetriebs.¹³ In der Land- und Forstwirtschaft besteht dabei die Besonderheit, dass der Teilbetriebsbegriff vom üblichen steuerlichen Teilbetriebsbegriff abweicht.¹⁴ Gesicherte Rechtsauffassung ist jedoch, dass der Forst sowie der Weinbau einen eigenständigen Teilbetrieb innerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs begründen.¹⁵

Ein Mitunternehmeranteil definiert sich steuerlich einerseits aus der Vermögenssphäre des Gesamthandsvermögen sowie durch Vermögensgegenstände, die im Eigentum eines Gesellschafters stehen aber an die Gesellschaft überlassen werden.¹⁶ Die funktionale Betrachtungsweise erstreckt sich somit auf beide Vermögensbereiche.¹⁷

Wichtig dabei ist anzumerken, dass die Übertragung in einem einheitlichen Übertragungsakt erfolgen muss und nicht zeitlich gestreckt über mehrere Jahre, damit von einer einheitlichen Betriebsübertragung ausgegangen werden kann.¹⁸

Damit keine missbräuchlichen Gestaltungen im Bereich der Gründung von Mitunternehmerschaften entstehen, insbesondere in Form von steuerlich optimierter Verlagerung von stillen Reserven, beinhaltet die Vorschrift eine Sperrfrist von 5 Jahren nach Abgabe der Steuererklärung, sodass nach einer erfolgten Übertragung die Verringerung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zum rückwirkenden Teilwertansatz im Zeitpunkt der

¹¹ BFH-Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl 2016 II, 639.

¹² BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rn. 6.

¹³ R 16 Abs. 3 S. 1 EStR.

¹⁴ Stephany in Leingärnter, Kap. 50, Rn. 20.

¹⁵ Stephany in Leingärnter, Kap. 50, Rn. 21.

¹⁶ R 4.2 Abs. 2 EStR.

¹⁷ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rn. 6.

¹⁸ H 16 Abs. 6 „Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen“ EStH 2022.

Vermögensübergabe führen können.¹⁹ Somit ist hier im Bereich der Umstrukturierung nach einer erfolgten Unternehmensnachfolge insbesondere ein Augenmerk zu legen.

2.1.2 Übertragung u. Überführung einzelner Wirtschaftsgüter n. § 6 Abs. 5 EStG

Die steuerneutrale Übertragung bzw. Überführung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 EStG stellt im Gegensatz zu § 6 Abs. 3 EStG nicht auf betriebliche Gesamtheiten ab, sondern auf den einzelnen Vermögensgegenstand. Dabei wird rechtlich unterschieden, ob es zu einer Überführung von Wirtschaftsgütern kommt nach § 6 Abs. 5 S. 1 und S. 2 EStG, d.h. zu einer Verlagerung von Vermögensgegenständen zwischen verschiedenen Betrieben ohne (zivilrechtlichen) Rechtsträgerwechsel.²⁰ Oder es liegt eine sog. „Übertragung von Wirtschaftsgütern“ mit (zivilrechtlichen) Rechtsträgerwechsel nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG vor, was dem Grunde nach einem speziellen Tauschgeschäft entspricht.²¹

Beide Regelungen haben gemein, dass die Buchwerte **ohne Aufdeckung von stillen Reserven** fortgeführt werden und somit die Umstrukturierung von Unternehmen erleichtern. Jedoch beinhaltet die Übertragung von Wirtschaftsgütern im Gegensatz zu Überführung eine sog. Sperrfrist welche 3 Jahre nach Abgabe der Steuererklärung endet, um missbräuchliche Gestaltungen zu vermeiden.²² Sollte innerhalb der Sperrfrist das übertragene Wirtschaftsgut entnommen oder veräußert werden, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen.

Auch ist hier wieder der steuerliche Berater gefragt, nach einer erfolgten Unternehmensübertragung bei weiteren Umstrukturierungsmaßnahmen auf die genannte Sperrfrist zu achten.

2.1.3 Realteilung von Mitunternehmerschaften nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG

Das Steuerrecht erkennt zivilrechtliche Personengesellschaftszusammenschlüsse in Form von Personengesellschaften erst dann an, wenn diese auch den „Mitunternehmerbegriff“

¹⁹ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rn. 26.

²⁰ BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 1.

²¹ BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 8.

²² BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 22.

i.S.v. § 15 Abs. 1 S.1 Nr. 2 EStG erfüllen.²³ Andernfalls werden diese Gesellschaften gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wie „Bruchteilsgemeinschaften“ behandelt.

Der Typusbegriff der Realteilung ist eine ausschließlich im Steuerrecht anzutreffende Terminologie, welche dem zivilrechtlichen Begriff der sog. „Naturalteilung“ angenähert ist, also eine gegenständliche Auseinandersetzung des Personenunternehmens umschreibt.²⁴

Modifiziert durch BFH-Rechtsprechung umfasst die Realteilung die „Auflösung einer Mitunternehmerschaft“ (sog. „echte“ Realteilung) sowie das Ausscheiden eines Gesellschafters unter Mitnahme von Gesamthandsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen eines anderen Gesellschafters (sog. „unechte“ Realteilung).²⁵

Gegenstand einer Realteilung können Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter sein. Im landwirtschaftlichen Bereich liegen i.d.R. keine separaten Teilbetriebe vor (s.o.), es sei denn, es liegen die Betriebsteile Forst- bzw. Weinbau vor, sodass regelmäßig die Realteilung über Einzelwirtschaftsgüter vorliegen wird. Problematisch hierbei sind wiederum Sperrfristen, welche nur bei der Realteilung wesentlicher Wirtschaftsgüter ausgelöst wird. Die Finanzverwaltung betrachtet dabei Grundstücke regelmäßig als wesentliche Wirtschaftsgüter, sodass diese Fristen zu beachten sind.²⁶ Die Sperrfrist endet gem. § 16 Abs. 3 S. 3, 2. Halbsatz EStG 3 Jahre nach Abgabe der Steuererklärung. Sollte die Sperrfrist verletzt werden, so ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung der Teilwert anzusetzen.

Auch hier muss im Rahmen der Unternehmensnachfolge darauf geachtet werden, dass nach einer erfolgreichen Umstrukturierung nicht im Nachhinein steuerliche Sperrfristen missachtet werden.

2.1.4 Betriebsverkleinerung und Teilung von Gesellschaften nach § 14 EStG

Bis zum Jahressteuergesetz 2020 hatte § 14 EStG keine Absätze und behandelte ausschließlich die Fälle der Betriebsaufgabe in der LuF analog zu § 16 EStG. Durch Einführung des Jahressteuergesetzes 2020 wurde § 14 EStG erstmals um die Absätze 2 und 3 erweitert.²⁷

²³ H 15.8 Abs. 1 „Allgemeines“ EStH.

²⁴ Schallmoser in Brandis/Heuermann zu § 16 EStG, Rn. 390.

²⁵ BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019, 6, Rn. 1 – 5.

²⁶ BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019, 6, Rn. 24.

²⁷ JStG 2020 vom 21.12.2020, BGBl I 2020, 3096.

In § 14 Abs. 2 EStG wurden für den landwirtschaftlichen Bereich die Fälle der Betriebsverkleinerung in Abgrenzung zur Zwangsbetriebsaufgabe geregelt (vgl. Tz. 4.2). In § 14 Abs. 3 EStG wurde ein Nichtanwendungsgesetz zu einer „unliebsamen“ BFH-Rechtsprechung²⁸ geschaffen, welches die Fortführung der Grundsätze der „Betriebsverpachtung im Ganzen“ in Fällen der Auflösung von Mitunternehmerschaften bzw. bei Ausscheiden von Mitunternehmern lösen soll (vgl. Tz. 4.3).²⁹

Weitere Ausführungen hierzu finden sich im Kapitel 4, das mit „Modellvarianten der Nachfolgegestaltung“ überschrieben ist. Dort werden die Auswirkungen der gesetzlichen Neuregelung dem Grunde nach systematisch dargestellt.

2.2 Schenkungsteuer

Nachfolgend werden die wichtigsten Grundzüge zur Schenkungsteuer mit Blick auf die Unternehmensnachfolge bei landwirtschaftlichen Betrieben dargestellt.

Landwirtschaftliche Betriebe stellen einen eigenen Bewertungsgegenstand der wirtschaftlichen Einheit Land- und Forstwirtschaft i.S.d. Bewertungsgesetzes dar (§ 2 BewG i.V.m. § 158 BewG). Für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer werden Grundbesitzwerte dieser wirtschaftlichen Einheit gesondert festgestellt (§ 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Nr. 1 BewG i.V.m. § 157 Abs. 2 BewG). Sofern der Wert eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs der Höhe nach festgestellt ist, stellt sich im anschließend die Frage der Steuerbelastung in der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Grundsätzlich werden land- und forstwirtschaftliche Betriebe nach § 163 bzw. § 164 BewG mit sehr niedrigen Reinertrags- bzw. mit Mindestwerten (Pachtwerten) bewertet. Darüber hinaus ergibt sich durch die Verschonung von „Unternehmensvermögen“ in §§ 13a, 13b ErbStG die Möglichkeit, dass diese niedrig festgestellten Werte noch zusätzlich von der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer befreit werden können. Insbesondere ist hierbei wichtig, dass die landwirtschaftlichen Flächen dem Grunde nach der landwirtschaftlichen Erzeugung dienen und nicht schädlich umgenutzt werden (z.B. für außerlandwirtschaftliche Zwecke verwendet werden).³⁰

Problematisch sind - und das gilt insbesondere bei der Unternehmensnachfolge zu beachten - Flächen, die im Zeitpunkt der Unternehmensnachfolge künftiges Bauland darstellen, da diese nach §§ 159 BewG i.V.m. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG aus der

²⁸ BFH-Urteil vom 17.05.2018, VI R 66/15 BStBl II 2022, 301 und BFH-Urteil vom 17.05.2018, VI R 73/15, BStBl II 2022, 306.

²⁹ BT-Drs. 19/23551, S. 9.

³⁰ R E 13b.4 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2019.

Erbschaftsteuerbefreiung ausscheiden, es sei denn, diese Flächen sind selbst bewirtschaftet. Dieselbe Problematik der Nichtbegünstigung stellt sich ebenso bei Flächen, welche im Zeitpunkt der Erbschaft bzw. Schenkung noch mehr als 15 Jahre verpachtet sind (sog. Stückländereien i.S.v. § 160 Abs. 7 BewG).

Die Problematik von Verwaltungsvermögen hingegen ergibt sich in der Landwirtschaft nicht und kann für Zwecke der §§ 13a, 13b ErbStG vernachlässigt werden, was einer erheblichen Steuervereinfachung gleichkommt.³¹ Verwaltungsvermögen stellt in der Erbschaftsteuer ein „Hindernis“ der betrieblichen Steuerbefreiung dar, denn nur Vermögen welches dem Betrieb dient soll steuerbefreit sein (sog. „produktives Vermögen“).³² Somit fällt „nicht produktives Vermögen“ aus der Steuerbefreiung heraus; dazu gehört gem. § 13b Abs. 4 ErbStG z.B. Finanzmittel, überlassene Grundstücke, Wertpapiere, Kunstgegenstände, Finanzmittel usw.). Der Land- und Forstwirtschaftliche Betrieb wird bereits im Bewertungsgesetz definiert (§ 158 BewG), sodass nur dort genanntes Vermögen überhaupt unter die Steuerbefreiung nach §§ 13a, 13b ErbStG fallen kann. § 158 Abs. 3 EStG beschreibt in einer „positiv Liste“ Wirtschaftsgüter wie z.B. Grund- und Boden, Wirtschaftsgebäude, normale Bestand an Betriebsmittel usw., die zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören. In einer „negativ Liste“ werden gem. § 158 Abs. 4 und 5 BewG Wirtschaftsgüter aus dem Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgesondert, wie z.B. Grund- und Boden der nicht der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung dient, Geldforderungen und Zahlungsmittel, Verbindlichkeiten, Geschäftsguthaben, Wertpapiere und Beteiligungen. Da § 158 Abs. 4 und 5 BewG im Wesentlichen Deckungsgleich mit dem Begriff des Verwaltungsvermögens ist, kann es faktisch in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben kein Verwaltungsvermögen geben, da bereits die Definition im Bewertungsgesetz dies verneint und nicht erst im Erbschaftsteuergesetz.³³

2.3 Grunderwerbsteuer

Nachfolgend werden die wichtigsten Punkte erläutert, die sich bei Unternehmensnachfolgen von landwirtschaftlichen Betrieben mit Blick auf die Grunderwerbsteuer stellen.

Da der Übergeber des land- und forstwirtschaftliche Betriebs in der Regel Eigentümer einer Vielzahl von Grundstücken ist, die zum seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören, ist die Grunderwerbsteuer eine grundlegende Kernproblematik in der landwirtschaftlichen Unternehmensnachfolge im Gegensatz zur gewerblichen Unternehmensnachfolge.

³¹ Köcher, Kreckl, Marquardt in HLBS-Erbschaftsteuer in der Land- und Forstwirtschaft 2020, Seite 56.

³² Viskorf in Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz – Kommentar, zu § 13b ErbStG, Rn. 5 u. 6.

³³ glA Köcher, Kreckl, Marquardt in HLBS-Erbschaftsteuer in der Land- und Forstwirtschaft 2020, Seite 191.

Grunderwerbsteuer entsteht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG durch einen Kaufvertrag oder durch ein anderes Rechtsgeschäft das den Anspruch auf Übereignung begründet (z.B. Schenkung). Bei einer Übertragung mit Rechtsträgerwechsel im Zusammenhang mit Grundstücken ist dieser Tatbestand somit stets erfüllt.

Auch kommen sog. „Ersatztatbestände“ in der landwirtschaftlichen Unternehmensnachfolge in Betracht. Dies sind bspw. Fälle, in denen der bisherige Inhaber mit dem künftigen Nachfolger z.B. eine Personengesellschaft gründet und damit die Rechtsfolge des § 1 Abs. 2a GrEStG auslöst (z.B. Übertragung von mehr als 10 % der Anteile).

Da regelmäßig die Unternehmensnachfolge im familiären Kreis erfolgt, stehen eine Vielzahl von GrESt-Befreiungen zur Verfügung. Die wichtigste Befreiungsvorschrift dürfte dabei der § 3 Nr. 6 GrEStG darstellen, da der Erwerb von Personen, die mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt sind, von der Grunderwerbsteuer befreit ist. Gleichrangig daneben kommt § 3 Nr. 4 GrEStG häufig zur Anwendung, da der Grundstückserwerb zwischen Ehegatten/Lebenspartnern steuerfreigestellt ist.

Weiterhin ist auch regelmäßig § 3 Nr. 2 GrEStG einschlägig, da Grundstücksschenkungen unter Lebenden i.S.d. ErbStG von der Grunderwerbsteuer befreit sind. Problematisch hier könnten jedoch sog. Auflagen i.R.d. Schenkung sein, da diese die Steuerbefreiung ausschließen (z.B. Schenkung unter Vorbehalt eines Wohnrechts).

Die tatbestandliche Entstehung von Grunderwerbsteuer nach den einzelnen Vorschriften muss somit der steuerliche Berater stets dann im Auge behalten, wenn die landwirtschaftliche Unternehmensnachfolge außerhalb des familiären Kreises stattfinden sollte.

2.4 Umsatzsteuer

Die Unternehmensnachfolge führt zur Übertragung von Vermögensgegenständen, welche dem Grunde nach einen sog. Leistungsaustausch und somit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG einen steuerbaren Vorgang begründen, sofern ein Entgelt vereinbart wird.³⁴ Diesen Vorgängen gleichgestellt sind unentgeltliche Vermögensübertragungen nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG.³⁵

Damit die Umsatzsteuer nicht zur Belastung wird, gibt es das Rechtsinstitut der „Geschäftsveräußerung im Ganzen“ nach § 1 Abs. 1a UStG. Sofern ein Unternehmen als Ganzes übertragen wird oder ein verselbständigter Unternehmensteil, so wird keine Umsatzsteuer erhoben, da dieser Vorgang nicht steuerbar ist. Wichtige Voraussetzung ist jedoch, dass

³⁴ A 1.1 Abs. 1 S.1 UStAE.

³⁵ A 3.2 Abs. 1 UStAE.

der Erwerber in die Lage versetzt wird, das Unternehmen fortzuführen und dies auch in der bisherigen Form wirklich durchführt.³⁶

Im Bereich der land- und forstwirtschaftlichen Unternehmensnachfolge dürfte die Geschäftsveräußerung im Ganzen regelmäßig vorliegen. Problematisch wäre insbesondere die Fallgestaltung, wenn der bisherige Eigentümer den Betrieb an den künftigen Hofnachfolger verpachtet, dieser den Betrieb bereits bewirtschaftet und später dann die eigentumsrechtliche Übertragung stattfindet. Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen würde in einem solchen Fall deshalb ausscheiden, weil der Übernehmer die Verpachtungstätigkeit nicht fortführt, sondern selbst bewirtschaftet (obwohl alle Vermögensgegenstände übergegangen sind). Im Gegensatz zum Ertragsteuerrecht, der den Vorgang nach § 6 Abs. 3 EStG steuerneutral stellen würde, würde hier umsatzsteuerlich ein steuerbarer Vorgang vorliegen.

Sofern jedoch ein steuerbarer Umsatz vorliegen sollte, greift oftmals die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9a UStG, welcher Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen von der Besteuerung befreit. Hierbei ist hinsichtlich der Grundstücksübertragung umsatzsteuerlich nichts veranlasst, wobei das lebende- und tote Inventar (die „Nichtgrundstücke“) nicht von der Umsatzsteuer ausgenommen ist.

Somit muss der steuerliche Berater darauf achten, dass die Übertragung des Unternehmens regelmäßig die Grundsätze der Geschäftsveräußerung im Ganzen erfüllt, damit es nicht zur ungewollten Belastung mit Umsatzsteuer im Zuge der landwirtschaftlichen Unternehmensnachfolge kommt.

2.5 Einheitsbewertung / Grundsteuerreform

Für Zwecke der Grundsteuer (gilt bis 31.12.2024) wurden Einheitswerte für inländischen Grundbesitz zum Hauptfeststellungszeitpunkt 01.01.1964 festgesetzt (§§ 19, 21 BewG i.V.m. § 17 Abs. 2 BewG u. § 13 GrStG).

Sofern im Rahmen der Unternehmensnachfolge Grundstücke übertragen werden, werden die Werte der Einheitsbewertung auf den neuen Eigentümer fortgeschrieben (sog. „Zurechnungsfortschreibung“ gem. § 19 Abs. 2 Nr. 3 BewG i.V.m. § 22 Abs. 2 BewG).

Problematisch dabei ist, dass der Veräußerer trotz Übertragung weiterhin Steuerschuldner der Grundsteuer bleibt, da die Zurechnungsfortschreibung erst für das folgende Kalenderjahr wirksam wird (§ 22 Abs. 4 Nr. 1 BewG) und die Grundsteuer sich zum Stichtag 01.01.

³⁶ A 1.5 Abs. 1 S. 1 u. 2 UStAE.

eines Kalenderjahres bemisst (§§ 9 und 10 GrStG), sodass der Erwerber erst im Folgejahr Steuerschuldner wird.

Regelmäßig wird das in den Notarverträgen derartig berücksichtigt, dass der Erwerber im Innenverhältnis die Steuerschuld dem Veräußerer zu begleichen hat.

An dieser Rechtslage ändert sich auch nichts durch die Grundsteuerreform 2022/2025. Mit Urteil vom. 10.4.2018 I 531 - 1 BvL 11/14 hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass die bisherige Erhebung der Grundsteuer nach den bisherigen Werten verfassungswidrig ist. Jedoch darf die bisherige Berechnung bis 31.12.2024 fortgesetzt werden.

Nach dem 31.12.2024, also zum 01.01.2025 bemisst sich die Grundsteuer nach der gesetzlichen Neuregelung des 7. Abschnitt des Bewertungsgesetzes, also nach §§ 218 BewG. Nach Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG hat Bayern davon Gebrauch gemacht, ein eigenes Grundsteuergesetz zu entwerfen.

Jedoch gelten bzgl. der „verfahrensrechtlichen Besonderheiten“ die allgemeinen Vorschriften des Bewertungsgesetzes (vgl. Art. 6 BayGrStG³⁷), sodass die Ausführungen zur Zurechnungsfortschreibungen im neuen Bewertungsgesetz gem. § 222 BewG weiterhin gelten. Da § 222 BewG den Vorschriften des § 22 BewG entspricht, stellt sich die Problematik der Zurechnungsfortschreibung auch weiterhin im neuen Recht.

³⁷ Bayerisches Grundsteuergesetz (BayGrStG) vom 10. Dezember 2021 (GVBl. S. 638, BayRS 611-7-2-F).

3 Steuerrecht und methodische Auslegung

Bisher wurde die Unternehmensnachfolge aus Sicht der steuerlichen Beratungspraxis unter Einbezug und allgemeiner Darstellung relevanter Normen behandelt, die für land- und forstwirtschaftliche Betriebe relevant sind. Nun stellt sich die Frage nach der konkreten Anwendung der relevanten steuerlichen Rechtsvorschriften. Da Gesetze allgemeingültig gehalten sind, muss das Recht auf den konkreten Einzelfall angewandt werden.

Da das Steuerrecht aus einer Vielzahl nicht abschließender Rechtsbegriffe besteht, ergeben sich Spielräume für die Interpretation der Fundstellen und somit auch mögliches Gestaltungspotential. Im folgenden Kapitel soll die methodische Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften im Blickwinkel der Betriebswirtschaftslehre beschrieben werden und juristische Auslegungsmethoden für Zweifelsfragen dargestellt werden. Insbesondere wird dabei auch die „Wertigkeit“ von Verwaltungsverlautbarungen eingegangen, inwiefern diese eine Rolle in der Gestaltungsberatung einnehmen.

3.1 Steuerrecht als Teil der Betriebswirtschaftslehre

Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre ist Teilgebiet der sog. allgemeinen Betriebswirtschaftslehre³⁸, welche an Nachbardisziplinen wie z.B. die Rechtswissenschaften angrenzt.³⁹ Die betriebswirtschaftliche Steuerwissenschaft wendet als wissenschaftliche Methode die sog. juristische Methodenlehre an, eine Methodik der Rechtswissenschaften, so dass sich die Fachdisziplinen der Betriebswirtschaftslehre und der Rechtswissenschaften an dieser Stelle vermengen.⁴⁰ Dabei zieht die betriebswirtschaftliche Steuerwissenschaft die praktischen Schlussfolgerungen der Steuerwirkungslehre und Steuergestaltungslehre.⁴¹

³⁸ Kußmaul u.a. in „der Betrieb“ 2017, 1337.

³⁹ Seer in Tipke/Lang, Kapitel 1, Rn. 1.14.

⁴⁰ Seer in Tipke/Lang, Kapitel 1, Rn. 1.14.

⁴¹ Seer in Tipke/Lang, Kapitel 1, Rn. 1.23.

Die steuerliche Rechtsanwendung setzt Rechtsnormen voraus. Nach § 4 AO ist Gesetz jede Rechtsnorm. Rechtsnormen zeichnen sich dadurch aus, dass diese abstrakt formuliert sind und generelle Anwendung auf eine Vielzahl von gleichgelagerten Fällen finden.⁴²

Dementsprechend braucht es eine Methodologie der Rechtsanwendung. Allgemein gilt, dass bei Gesetzen gleichen Rangs die jüngeren Gesetze den älteren Gesetzen vorgehen wobei speziellere Gesetze den allgemeineren Gesetzen ebenso Vorzug zu gewähren ist.⁴³ Als Gesetze kommen folgende Rechtsnormen in Betracht:⁴⁴

- förmliche Gesetze
- Rechtsverordnungen
- autonome Satzungen
- völkerrechtliche Rechtsquellen (insb. Doppelbesteuerungsabkommen, DBA)
- supranationale Normen

Da Gesetze wie bereits oben beschrieben der allgemeinen Rechtsanwendung dienen und somit weit gefasst sind, bedarf es der Auslegung von Gesetzestexten. Insbesondere ist im Steuerrecht kennzeichnend, dass dort unvollständige Rechtssätze formuliert sind, die die Rechtsfolge nur in Verbindung mit anderen Rechtssätzen einen Sinnzusammenhang verleihen.⁴⁵

Da jedoch das allgemeine Sprachverständnis unterschiedliche Norminterpretationen zulässt, braucht es ein systematisches Vorgehen bei der Gesetzesauslegung,⁴⁶ welches anhand der Anwendung der sog. juristischen Methodenlehre gewährleistet wird, welche sich vier traditioneller Auslegungsstandards – dem Wortlaut (bzw. Wortsinn), der Entstehungsgeschichte, der Systematik und dem Telos – bedient.

3.2 Wortsinn der Rechtsnorm

Die Auslegung von Gesetzen beginnt regelmäßig mit dem Wortsinn, der grundsätzlich zur besseren Verständlichkeit auf den allgemeinen Sprachgebrauch zurückzuführen ist. Darüber hinaus wird der Wortsinn durch juristisch bestimmte Terminologie präzisiert um dadurch weitere umständliche Erläuterungen dem Leser zu ersparen.⁴⁷ Der erfahrene

⁴² Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.1.

⁴³ Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.3.

⁴⁴ Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.1.

⁴⁵ Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.46.

⁴⁶ Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 313.

⁴⁷ Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 320.

Rechtsanwender kennt deshalb die unterschiedlichen Bedeutungsvarianten verschiedener juristischer Begrifflichkeiten wie z.B. Vertrag, Forderung, Nichtigkeit usw.⁴⁸ Problematisch dabei sind insbesondere ältere Gesetzestexte, da das historische Sprachverständnis nicht unbedingt mit der heutigen Sprache übereinstimmt.⁴⁹ Der Wortsinn bildet jedoch auch die Grenze der Auslegung und der Erschließung eines Sachverhaltes.⁵⁰

3.3 Bedeutungszusammenhang des Gesetzes

Der Gesetzeszweck soll auch aus dem System des Gesetzes abgeleitet werden, wobei zwischen dem inneren und äußeren Bedeutungszusammenhang zu unterscheiden ist.⁵¹

Im äußeren Bedeutungssystem wird dabei die Stellung des Rechtssatzes im Gesetz selbst (z.B. ErbStG, EStG) oder in bestimmten Gesetzesabschnitten beleuchtet.⁵² So macht es z.B. einen Unterschied, ob eine Norm im Einkommensteuergesetz unter die „Tarifvorschriften“ oder unter die „Steuerermäßigungen“ fällt. Diese Unterscheidung allein darf jedoch nicht überbewertet werden.⁵³

Im inneren Bedeutungssystem werden die Prinzipien, Richtwerte oder politische Ziele zugrunde gelegt.⁵⁴ Im Steuerrecht wird dabei insbesondere zwischen Fiskalzwecknormen, Sozialzwecknormen und Vereinfachungsnormen unterschieden.⁵⁵

Somit bleibt an dieser Stelle festzuhalten, dass der Bedeutungszusammenhang insbesondere im Blickwinkel des Kontextes von Gesetzen zu sehen ist.⁵⁶

⁴⁸ Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 321.

⁴⁹ Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 322f.

⁵⁰ Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.58.

⁵¹ Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.63.

⁵² Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.64.

⁵³ Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.64.

⁵⁴ Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.67.

⁵⁵ Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.68.

⁵⁶ Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 328.

3.4 Regelungsabsicht, Zweck und Normvorstellungen des Gesetzgebers

Die Regelungsabsicht, Zweck und Normvorstellung des Gesetzgebers ist die „historische Untersuchung“ der Gesetzgebung.⁵⁷ Der subjektiv-teleologische (Telos = Zweck) Normenentstehungsprozess ist dabei zu untersuchen.⁵⁸ Dabei ist „der Wille des Gesetzgebers“ oftmals in der Entstehungsgeschichte zu finden, da im Bereich der Entstehung der Gesetze eine Vielzahl von Personen zusammengewirkt haben und die entsprechenden Arbeitsergebnisse in Ausschüssen und Gremien diskutiert worden sind.⁵⁹ Insbesondere kann dabei auf die Gesetzesmaterialien wie Begründungen, Regierungs- und Fraktionsentwürfe, Stellungnahmen des Bundesrats oder des Finanzausschusses zurückgegriffen werden.⁶⁰

3.5 Objektiv-teleologische Kriterien, verfassungsgemäße Anwendung und richtlinienkonforme Auslegung

Die objektiv-teleologische Auslegung hat den Zweck, die sachgemäße „angemessene“ Lösung zu erforschen. Dabei ist insbesondere zu betrachten, welchen Lebensbereich der Gesetzgeber mit dem Normenkomplex regeln wollte wie z.B. „die Kunst“, „die Wissenschaft“ usw.⁶¹ Insbesondere ergibt sich dabei das Prinzip der Gleichbehandlung gleichartiger Vorgänge, um Ungerechtigkeiten und Wertungswidersprüche zu vermeiden.⁶² Dabei ist dem Gesetzgeber nicht immer ein Wertungswiderspruch bewusst, sodass die Wissenschaft im Rahmen der „objektiv-teleologischen“ Auslegung diese Widersprüche herausarbeiten muss.⁶³

Lassen die Interpretationen der verschiedenen Auslegungsmethoden diverse Möglichkeiten der Gesetzesinterpretation zu, so ist schlussendlich der verfassungskonformen Auslegung der Vorzug zu geben.⁶⁴ Die Grenze ist jedoch auch hier der klar erkennbare Wille des

⁵⁷ Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 328.

⁵⁸ Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.60.

⁵⁹ Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 329.

⁶⁰ Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.60.

⁶¹ Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 333f.

⁶² Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 334.

⁶³ Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 336.

⁶⁴ Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.92.

Gesetzgebers und der Wortlaut der Vorschrift, die bei einer verfassungskonformen Auslegung stets Berücksichtigung finden müssen.⁶⁵

Daneben findet sich noch die richtlinienkonforme Gesetzesinterpretation, in der der Gesetzgeber zur Umsetzung von EU-Richtlinien verpflichtet war (z.B. MwStSystRL⁶⁶). Im Zweifel ist nämlich davon auszugehen, dass der Gesetzgeber diese Richtlinien entsprechend umsetzen wollte.⁶⁷

3.6 Verwaltungsvorschriften

Die Finanzverwaltung selbst kann keine Verwaltungsvorschriften erlassen.⁶⁸ Die Bundesregierung erlässt jedoch Richtlinien zur Selbstbindung der Verwaltung.⁶⁹ Daneben erlassen die Finanzministerien der Länder und des Bundes sowie verschiedene Mittelbehörden z.B. Oberfinanzdirektionen oder Landesämter diverse Verwaltungsanweisungen, die die norminterpretierende Gesetzesanwendung anordnet.⁷⁰

Diese Verwaltungsanweisungen haben zwar selbst keinen Normcharakter, tragen jedoch zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei und erhöhen die Rechtssicherheit und Vorausschaubarkeit der Anwendung einer Norm. Dadurch kann auch das Verfahren der Besteuerung beschleunigt und vereinfacht werden, da diese Anweisungen meist auf gefestigter Rechtsprechung z.B. des BFH beruhen.⁷¹

Die Wertigkeit von Verwaltungsanweisungen entspricht formaljuristisch den Äußerungen in der allgemeinen Steuerliteratur. Daher sind Gerichte auch nicht an Verwaltungsanweisungen gebunden.⁷² In der Praxis und zum Zwecke der Rechtsanwendung ist m.E. der Stellenwert der Finanzverwaltungsauffassung jedoch höher als die Meinung des wissenschaftlichen Schrifttums anzusehen, da der Rechtsanwender auf die Äußerungen der Finanzverwaltung bzgl. der Sachbehandlung vertrauen kann (s.o.), sodass insbesondere im Rahmen der Gestaltungsberatung ein Prozessrisiko vermieden werden kann.

⁶⁵ Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.92.

⁶⁶ Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

⁶⁷ Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.94.

⁶⁸ Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.30.

⁶⁹ Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.31.

⁷⁰ Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.31.

⁷¹ Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.32.

⁷² Englisch in Tipke/Lang, Kapitel 5, Rn. 5.33.

4 Modellvarianten der Nachfolgegestaltung

In dieser Arbeit wird die Unternehmensnachfolge landwirtschaftlicher Familienbetriebe in Bayern dargestellt; daher werden nur Problembereiche von Personenunternehmen beleuchtet mit geringer Flächengröße im Vergleich zu land- und forstwirtschaftlichen Betrieben in (Rest-)Deutschland.⁷³ Ziel der steuerlichen Unternehmensnachfolge besteht in der Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven und der Auslösung einer Steuerbelastung.

In der Arbeit werden nur Nachfolgemodelle besprochen, die auch die Übertragung von Eigentum zur Folge hat. Nicht untersucht werden Modelle, die eine Eigentumsübertragung vermeiden (Verpachtungsmodelle) oder die Sicherung von Erträgen (Nießbrauch) zum Ziel haben. Hauptsächlich wird auf die Auswirkungen im Bereich der Einkommensteuer eingegangen, wobei kurz dabei mit verbundene Steuerarten erwähnt werden.

Insbesondere soll auf die noch wenig in der Literatur beschriebene Unternehmensnachfolgemöglichkeit des § 14 Abs. 2 und Abs. 3 EStG eingegangen werden, denen zufolge die Realteilung verpachteter Betriebe unter Fortsetzung des Verpächterwahlrechts seit JStG 2020 wieder möglich ist. Grundlegend soll auch unterschieden werden, welches Modell für welche Art der Betriebe (aktiv wirtschaftende Betriebe vs. passive verpachtete Betriebe) sinnvoll ist.

4.1 Gestaltungsvarianten bei einer Betriebsübergabe

Steuerlich lassen sich m.E. folgende Nachfolgemodelle differenzieren:

- Aufnahme-Modell (Kapitel 4.1.1.)
- Unentgeltliche Übertragung eines Teils eines MU-Anteils (Kapitel 4.1.2.)
- Flächen-Rückbehalts-Modell (verkleinerter Restbetrieb) (Kapitel 4.1.3.)
- Auslagerungsmodell (Kapitel 4.1.4)

⁷³ Bayerischer Agrarbericht 2022, <https://www.agrarbericht.bayern.de/landwirtschaft/einkommensentwicklung-nach-bundeslaendern.html> (aufgerufen am 02.10.2022).

4.1.1 Aufnahme-Modell

Das Aufnahmmodell kommt insbesondere dann zur Anwendung, wenn der landwirtschaftliche Betrieb vom Übergeber noch nicht vollständig an den Übernehmer übertragen werden soll.

Vorgehensweise: Zur Umsetzung des Aufnahmmodells in der steuerlichen Beratungspraxis wird eine Personengesellschaft gegründet, wobei der Übergeber (meist Vater) sich Flächen teilweise in seinem Sonderbetriebsvermögen zurückbehält oder sogar vollständig überträgt. Die anteiligen nicht übertragenen bzw. zurückbehaltenen Flächen können schon anteilig an den Übernehmer (meist Sohn) im Sonderbetriebsvermögen übergeben werden. Die laufenden Erträge werden zwischen Übergeber und Übernehmer geteilt. Nach einer gewissen Zeit scheidet der Vater aus der Übergeber aus dem Betrieb aus und der Übernehmer erhält schlussendlich den ganzen Betrieb.

Dabei können folgende Gestaltungen gewählt werden:

- Übertragung eines Betriebs auf eine Mitunternehmerschaft (GbR) mit nur einem Nachfolger (Übergeber scheidet nicht aus)
- Übertragung eines Betriebs auf eine Mitunternehmerschaft (GbR) mit mehreren Nachfolgern (Übergeber scheidet nicht aus)
- Übertragung eines Betriebs auf eine Mitunternehmerschaft (GbR) mit mehreren Nachfolgern (Übergeber scheidet aus)

Gestaltungstipp: Häufig ist der Wunsch des Übernehmers vorhanden, alsbald die Privilegierung des § 13 Abs. 5 EStG in Anspruch zu nehmen. Die Errichtung eines Betriebsleiterwohnhauses für Wohnzwecke des Betriebsleiters ermöglicht dem zu Grunde liegenden Bauplatz steuerfrei in das Privatvermögen zu überführen. Dazu muss der Übernehmer Eigentümer des Grundstücks geworden sein, sodass sich hierzu die Übertragung von Sonderbetriebsvermögen anbietet. Der steuerliche Berater muss darauf achten, dass das Sonderbetriebsvermögen dabei mit einem Gesellschaftsanteil übertragen wird, sodass ein sog. quotaler bzw. überquotaler Vorgang nach § 6 Abs. 3 EStG ohne Sperrfrist vorliegt.⁷⁴ Die isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen würde nämlich in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG fallen, sodass die Sperrfrist abzuwarten ist, bevor die Entnahme erfolgen darf.

⁷⁴ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rz. 32.

4.1.1.1 Gründung einer Mitunternehmerschaft mit einem Nachfolger

Gestaltungsziel:

Der landwirtschaftliche Betrieb wird vom Übergeber nicht vollständig übergeben, sondern auf eine neu gegründete Personengesellschaft übertragen. Der Übergeber behält sich Flächen teilweise in seinem Sonderbetriebsvermögen zurück. Flächen können schon anteilig an den Übernehmer im Sonderbetriebsvermögen übergeben werden. Später soll der Übergeber aus der Gesellschaft ausscheiden.

Dadurch behält der Übergeber weiterhin seine Mitbestimmungsrechte im Unternehmen und kann aktiv auf die Geschäftsführung einwirken. Andererseits ermöglicht die Überlassung von Vermögen an die Personengesellschaft, dass der Übergeber weiterhin zivilrechtlicher Eigentümer der Vermögenswerte bleibt und somit seine etwaige Altersabsicherung nicht aufgibt.

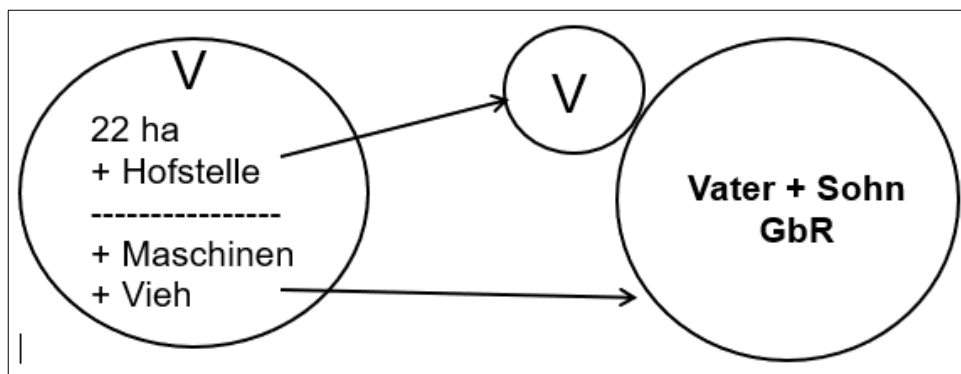


Abbildung 1: Gründung Mitunternehmerschaft mit einem Nachfolger

Einkommensteuer:

Die Aufnahme in ein Einzelunternehmen stellt eine unentgeltliche Betriebsübertragung i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG dar, denn der Nachfolger (z.B. Kind) wird in den Einzelbetrieb des Übergebers aufgenommen; das gilt selbst dann, wenn der Übergeber wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehält (Rückbehalt wird zum Sonderbetriebsvermögen).

Für den Übergeber liegt jedoch ein Vorgang nach § 24 UmwStG vor, denn er bringt sein bisheriges Einzelunternehmen für sich in eine Personengesellschaft ein.⁷⁵ Es ist zwingend der Buchwertantrag nach § 24 Abs. 2 S.2 UmwStG zu stellen (ggfs. konkludent möglich).⁷⁶

⁷⁵ BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. 2011 I, 1314, Rz. 01.47 i.V.m. BFH-Urteil vom 18.09.2013, X R 42/10, BStBl 2016 II, 639.

⁷⁶ BayLfSt vom 11.11.2014, S 1978 d.2.1 - 17/10 St 32, DStR 2015 S. 429.

Gestaltungstipp: Bereits bei Aufnahme ins Einzelunternehmen nach § 6 Abs. 3 EStG kann Sonderbetriebsvermögen auf ein Kind übertragen werden. Somit werden in der vertraglichen Abwicklung keine zwei Schritte benötigt (Gründung GbR und spätere Übertragung von Gesellschaftsanteilen), sondern die Gründung der Gesellschaft und Grundstücksübertragung können zum selben Zeitpunkt geschehen. Dennoch werden zwei Vertragswerke benötigt, nämlich den (privat-)schriftlich geschlossenen Gesellschaftsvertrag und die nach § 311b BGB notariell beurkundeten Grundstücksübertragungsvertrag.

Schenkungssteuer:

Die Übertragung von Betriebsvermögen (LuF, Gewerbe, freie Berufe) fällt grundsätzlich unter die Verschonungsregelungen des § 13a, 13b ErbStG, soweit die Grenze für das schädliche Verwaltungsvermögen (90% bzw. 20 %) nicht überschritten wird. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass in den folgenden 5 Jahren / 7 Jahren der Betrieb nicht aufgegeben oder veräußert werden darf – und auch keine wesentlichen Betriebsgrundlagen entnommen oder zweckentfremdet werden. Daneben ist bei Betrieben mit mehr als 5 Arbeitnehmern die sog. Lohnsummenklausel zu beachten.

Gestaltungshinweis: Sofern die Personengesellschafts-Gründung in mehrere Teilschritte untergliedert wird (Teilschritt 1: Gründung Personengesellschaft, Teilschritt 2: Übertragung von Sonderbetriebsvermögen), muss dieser zweite Schritt mit einer Übertragung eines Gesellschaftsanteils verbunden werden. Die alleinige Übertragung vom Sonderbetriebsvermögen des Übergebers auf das Sonderbetriebsvermögen der Übernehmer wäre zwar ertragsteuerlich zum Buchwert möglich, § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG; jedoch ist die isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen schenkungssteuerlich nicht nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigungsfähig.⁷⁷

Grunderwerbsteuer:

Die Übertragung von Betrieben mit Grundbesitz im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ist i.d.R. nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbar, aber regelmäßig von der Grunderwerbsteuer befreit, weil es sich meist um „Verwandte gerader Linie“ handelt (§ 3 Nr. 4, Nr. 6 GrEStG). Im Übrigen würde auch die Befreiung für Erb- und Schenkfälle gem. § 3 Nr. 2 GrEStG greifen.

Probleme können allerdings auftreten, wenn die Übertragung des Betriebs an Geschwister, Neffen, Nichten usw. erfolgt, weil hier keine Verwandten gerader Linie vorliegen. Es kommt jedoch die Steuerbefreiung nach § 5 GrEStG in Betracht.

⁷⁷ R E 13b.4 Abs.4 Satz 2 ErbStR.

Sofern jedoch der Grund- und Boden ausschließlich Sonderbetriebsvermögen des Übergebers bleibt, liegt kein nach GrEStG steuerbarer Vorgang vor, da es an einer Übereignung fehlt.

Gestaltungshinweis: Sofern sich im Gesamthandsvermögen Grundstücke befinden sollten, so kann die spätere Auseinandersetzung der Gesellschaft durch Verteilung mehrerer Grundstücke eines LuF-Betriebs an die Gesellschafter ohnehin aufgrund der Regelung in § 7 GrEStG steuerbefreit sein (Aufteilung einer wirtschaftlichen Einheit im Alleineigentum).

Umsatzsteuer:

Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs ist eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a UStG. Das gilt auch bei Aufnahme eines Angehörigen in den bisherigen Einzelbetrieb bei gleichzeitigen Rückbehalt von wesentlichen Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen.⁷⁸

Gestaltungshinweis: Falls es sich um einen zur Regelbesteuerung optierenden landwirtschaftlichen Betrieb handelt, geht die 5-jährige Bindungswirkung gem. § 24 Abs. 5 UStG auf den Übernehmer über. Es kommt jedoch nicht zu einem Neuanlauf der 5-Jahres-Bindung.⁷⁹

⁷⁸ A 1.5 Abs. 3 S 1 – 4 UStAE und BFH-Urteil vom 15.10.1998, V R 69/97, BStBl 1999 II, 41; BFH-Urteil vom 04.07.2002, V R 10/01, BStBl 2004 II, 662 und BFH-Urteil vom 28.11.2002, V R 3/01, BStBl 2004 II, 665.

⁷⁹ Ruffer in Leingärtner, Kap 60, Rz. 9.

4.1.1.2 Gründung Mitunternehmerschaft mit mehreren Nachfolgern

Gestaltungsziel:

Das Gestaltungsziel ist ähnlich wie in Tz. 4.1.1.1. Der landwirtschaftliche Betrieb wird vom Übergeber nicht vollständig übergeben, sondern auf eine neu gegründete Personengesellschaft übertragen, mit der Besonderheit, dass nicht nur ein Nachfolger, sondern mehrere Unternehmensnachfolger in der Personengesellschaft beteiligt sind.

Diese Gestaltung bietet sich an, wenn neben dem eigentlichen Betriebsnachfolger auch noch weitere (weichende) Erben vorhanden sind, die aus dem bisherigen Unternehmensvermögen Vermögensgegenstände erhalten sollen. Im Rahmen einer Personengesellschaft mit Sonderbetriebsvermögen kann somit die Entnahmeproblematik der weichenden Erben im ersten Schritt verhindert werden und nach steuerneutralen Auflösungsvorgängen gesucht werden (z.B. Realteilung i.S.v. § 16 Abs. 3 S. 2 EStG).

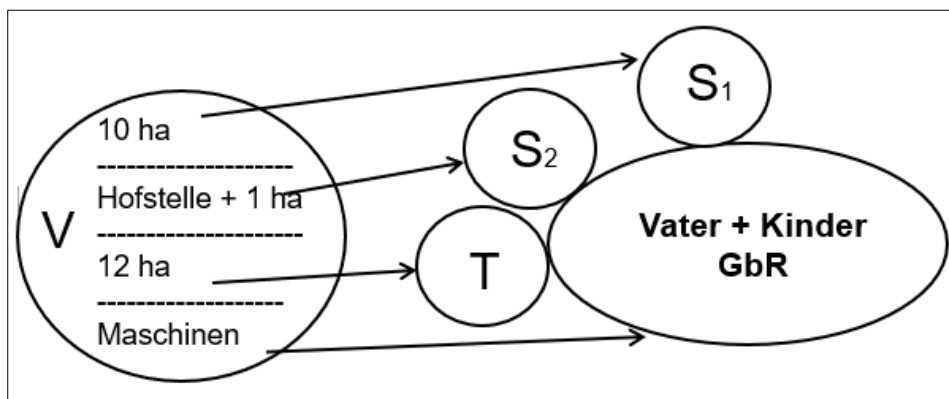


Abbildung 2: Gründung Mitunternehmerschaft mit mehreren Nachfolgern – 1

Alternativ lässt sich die Unternehmensnachfolge auch ohne den eigentlichen Übergeber gestalten. In diesem Fall bilden nur die Übernehmer eine Personengesellschaft, sodass die betriebliche Einheit auf die neugegründete Gesellschaft übergeht. Dabei kann wahlweise das übertragene Vermögen in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft oder auch in das Bruchteil- bzw. Alleineigentum der Übernehmer übergehen. Diese Gestaltung bietet sich insbesondere dann an, wenn der Übergeber nicht weiter an der Fortführung dieses Betriebs in eigener Person interessiert ist.

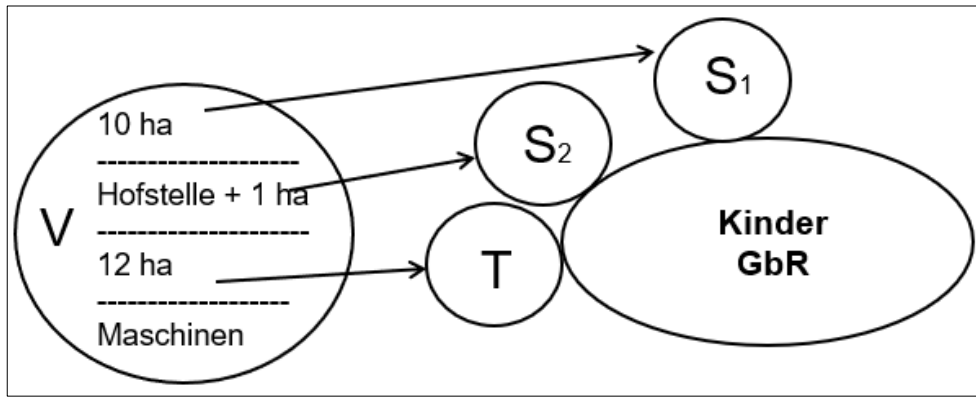


Abbildung 3: Gründung Mitunternehmerschaft mit mehreren Nachfolgern – 2

Einkommensteuer:

Die bayerische Finanzverwaltung vertrat jahrelang die Auffassung, dass die direkte Übertragung des Betriebs in das Sonderbetriebsvermögen einer Übernehmer-Personengesellschaft, ohne dass der Übergeber beteiligt ist, nicht gem. § 6 Abs. 3 EStG möglich ist.⁸⁰

Der Betrieb musste zunächst in das Gesamthandsvermögen der Kinder-GbR nach § 6 Abs. 3 EStG übertragen werden und dann gem. § 6 Abs. 5 EStG in die jeweiligen Sonderbetriebsvermögen der Kinder übertragen werden, oder eine GbR zwischen den Kindern und dem übertragenden Elternteilgegründet werden (vgl. Abbildung 2, s.o.)

Diese Rechtsauffassung ist inzwischen überholt. Durch eine Verfügung des bayerischen Landesamts für Steuern wurde nun geregelt, dass der Betrieb auch in das Alleineigentum der Gesellschafter einer neugegründeten Personengesellschaft übergehen kann (vgl. Abbildung 3, s.o.).⁸¹

Durch die geänderte Rechtsauffassung sind folgende Übertragungen demnach gem. § 6 Abs. 3 EStG möglich:

- Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs teils in das Gesamthandsvermögen und teils in das Sonderbetriebsvermögen
- Übertragung des Betriebs oder Teilbetriebs vollständig in die jeweiligen Sonderbetriebsvermögen (Alleineigentum oder Bruchteilseigentum)

Wichtig für die Buchwertfortführung ist hierbei jedoch, dass die übernehmende Mitunternehmerschaft spätestens mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf diese

⁸⁰ Internes Besprechungsprotokoll des BayLfSt mit HLBS Bayern vom 23.04.2013, Tz 4 b.

⁸¹ BayLfSt vom 15.12.2020 - S 2242.2.1-57/11 St32

gegründet wird, d.h. der GbR-Vertrag spätestens zeitgleich (eine logische Sekunde zuvor) mit den Grundstücksübertragungen geschlossen wird.

Gestaltungshinweis: Wurde der Betrieb vom Übergeber bisher als Einzelunternehmen geführt, handelt es sich um einen Vorgang gem. § 6 Abs. 3 S. 1 EStG, der jedoch den Lauf einer Sperrfrist auslösen kann.⁸²

Schenkungsteuer:

Die Übertragung von Betriebsvermögen (LuF) fällt grundsätzlich unter die Verschonungsregelungen des § 13a, 13b ErbStG. Im Falle der „Vollübertragung“ ohne Übergeber ist die Gestaltung unbedenklich. Wegen der isolierten Übertragung von „nur Sonderbetriebsvermögen“, vgl. Gestaltungshinweis in Tz. 4.1.1.1.

Grunderwerbsteuer:

Die Übertragung von Betrieben mit Grundbesitz im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ist i.d.R. nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbar, aber regelmäßig von der Grunderwerbsteuer befreit, weil es sich meist um „Verwandte gerader Linie“ handelt (zur weiteren Erläuterung, vgl. Tz. 4.1.1.1).

4.1.1.3 Problembereich der Auflösung der Generationen-Personengesellschaften

Gestaltungsziel:

Die Beendigung einer „Generationen-Personengesellschaft“ (z.B. Eltern-Kinder-GbR) erfolgt häufig dadurch, dass der entsprechende Elternteil vor Zerschlagung der GbR unentgeltlich ausscheidet (Vorgang nach § 6 Abs. 3 EStG).

Die verbliebene Kinder-GbR setzt sich in einem zweiten Schritt derart auseinander, dass die Vermögensgegenstände (i.d.R. Grundstücke) in der Gesamthand bzw. im Sonderbetriebsvermögen entsprechend zugeteilt werden.

Einkommensteuer:

Die Auseinandersetzung der „Generationen-Personengesellschaft“ erfolgt häufig durch eine zivilrechtliche Naturalteilung, was einer steuerlichen Realteilung gleichkommt (zur Definition, vgl. Tz. 2.1.3).

Eine „unechte“ Realteilung liegt vor, wenn ein Mitunternehmer aus einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft gegen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, die beim ausscheidenden Mitunternehmer zumindest teilweise weiterhin Betriebsvermögen

⁸² BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rz. 36 u. 20ff.

darstellen, ausscheidet, und diese Mitunternehmerschaft von den verbleibenden Mitunternehmern fortgeführt wird.⁸³

Eine „echte“ Realteilung liegt vor, wenn auf Ebene der Mitunternehmerschaft eine Betriebsaufgabe vorliegt, diese also zu bestehen aufhört.⁸⁴

Gegenstand der Realteilung ist das gesamte Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft. Sonderbetriebsvermögen ist nur insoweit Objekt der Realteilung, als es im Rahmen der Realteilung auf einen anderen Mitunternehmer übertragen wird. Die Überführung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers in ein anderes Betriebsvermögen desselben Mitunternehmers ist nicht Bestandteil einer Realteilung und richtet sich nach den Grundsätzen des § 6 Abs. 5 S. 2 EStG (vgl. Schaubilder unten).⁸⁵

Zu den einzelnen Varianten, vgl. Tz. 4.3 unter Einführung des JStG 2020.

⁸³ BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019, 6, Rn. 2.

⁸⁴ BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019, 6, Rn. 1.

⁸⁵ BFH vom 16.03.2017 – IV R 31/14, BStBl 2019 II, 24, Rn. 46, so nun auch BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019, 6, Rz. 6; zustimmend auch Seer in Kirchhoff zu § 16 EStG, Rz. 205; entgegen vorherigen BMF-Schreiben zur Realteilung vom 20.12.2016, BStBl 2017 I, 36 unter Tz. III und IV Nr. 1; s.a. Pupe-ter in DB 2017, S.2122 ff, Tz. IV, 4.

Beispiele zur Auseinandersetzung:**a) „Fall der Überführung von SoBV“ (§ 6 Abs. 5 S. 2 EStG)**

Kein Fall der Realteilung liegt lt. BFH-Rechtsprechung und Ansicht der Finanzverwaltung vor, wenn nach Beendigung der Mitunternehmerschaft jeder Mitunternehmer lediglich sein Sonderbetriebsvermögen ins Einzelunternehmen überführt.⁸⁶

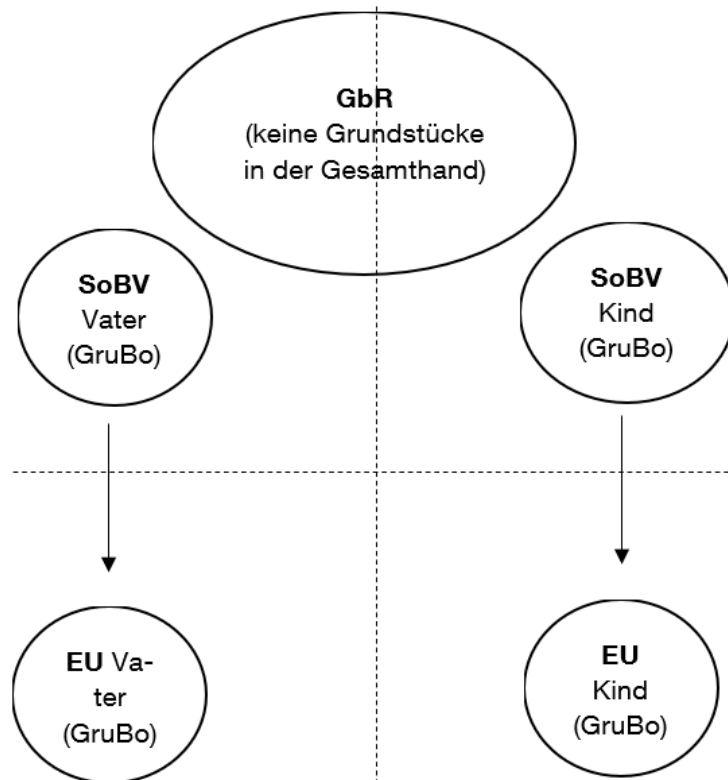


Abbildung 4 : „Fall der Überführung von SoBV“ (§ 6 Abs. 5 S. 2 EStG)

Aus Sicht des Vaters und des Kindes liegt hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens jeweils ein Vorgang nach § 6 Abs. 5 S. 2 EStG (Überführung von Sonderbetriebsvermögen ins Einzelunternehmen). Nur hinsichtlich des Gesamthandsvermögens wäre der Begriff der Realteilung erfüllt.

Gestaltungshinweis: Eine Sperrfrist ist im Sonderbetriebsvermögen nicht zu beachten (Vorgang nach § 6 Abs. 5 S.2 EStG)

⁸⁶ BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019, 6, Rz. 6.

b) „Fall der Übertragung von SoBV“ (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG)

Ein Fall der Realteilung liegt lt. Finanzverwaltung und BFH-Rechtsprechung dann vor, wenn nach Beendigung der Mitunternehmerschaft das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer „wechselt“.⁸⁷

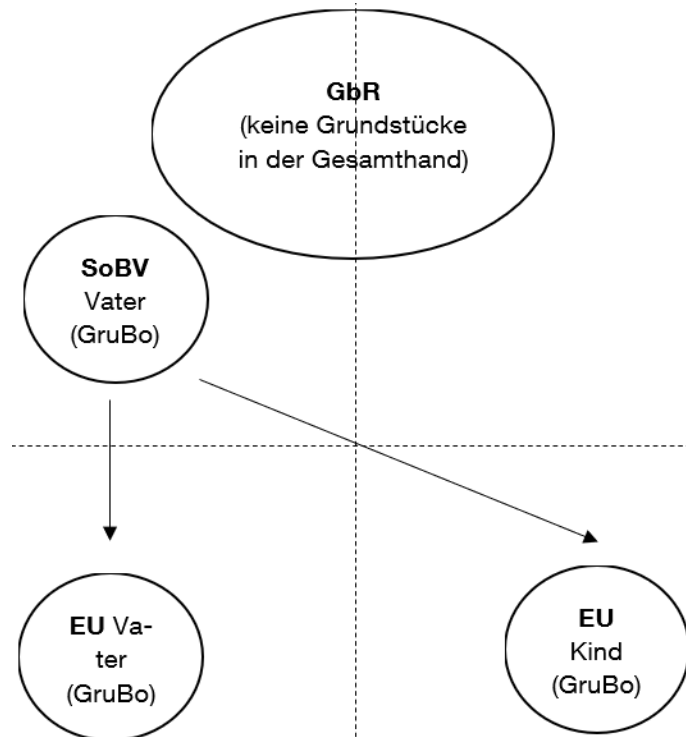


Abbildung 5: „Fall der Übertragung von SoBV“ (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG)

Aus Sicht des Vaters liegt ein Vorgang nach § 6 Abs. 5 S. 2 EStG vor und aus Sicht des Kindes liegt die Realteilung vor (Wechsel von Sonderbetriebsvermögens zwischen den Mitunternehmern).

Gestaltungshinweis: Beim Sohn ist eine Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 S.2 EStG zu beachten, während beim Vater keine Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 S. 2 EStG zu beachten ist.

⁸⁷ Seer in Kirchhoff zu § 16, Rz. 204; Insofern geht die Anwendung des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG der des § 6 Abs. 5 EStG vor und BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019, 6, Rz. 6, 8.

c) „Fall der Übertragung von GHV“ nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG

Es liegt ein Fall der Realteilung lt. Finanzverwaltung und BFH-Rechtsprechung vor, wenn nach Beendigung der Mitunternehmerschaft das Gesamthandsvermögen auf die Mitunternehmer aufgeteilt wird.⁸⁸

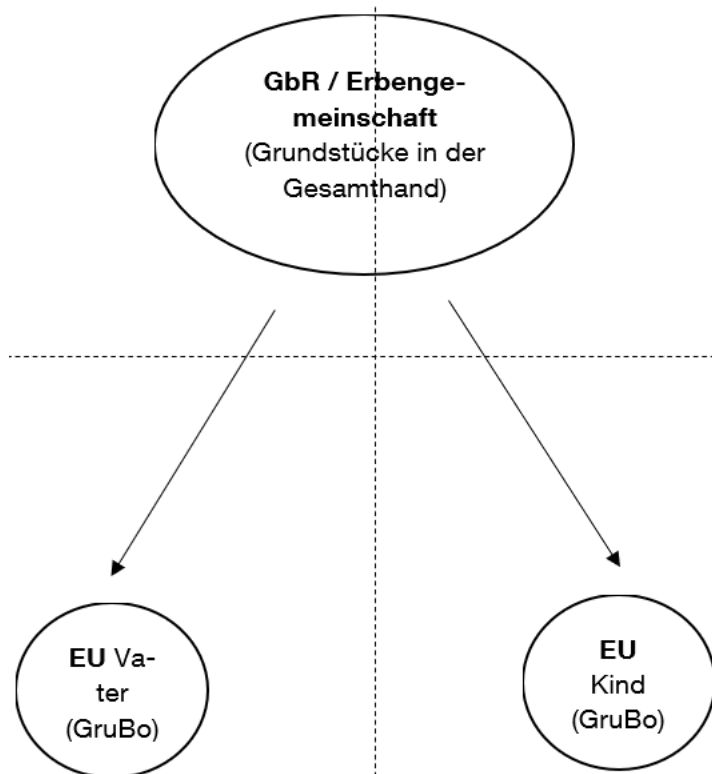


Abbildung 6: „Fall der Übertragung von GHV“ nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG

Aus Sicht des Vaters und des Kindes liegt hinsichtlich des Gesamtvermögens eine Realteilung i.S.v. § 16 Abs. 3 S.2 EStG vor.

Gestaltungshinweis: Das sich Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen der GbR befinden dürfte nur selten der Anwendungsfall sein. Hingegen bei Erbengemeinschaften (= Gesamthandsgemeinschaften) ist diese Möglichkeit der Realteilung stets anwendbar.

⁸⁸ BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019, 6, Rz. 6.

4.1.1.4 Beispielfälle

Beispiel 1: V hat bisher den LuF Betrieb als Einzelunternehmen betrieben. Sohn S soll schrittweise als zukünftiger Betriebsleiter in die betriebliche Geschäftsführung eingebunden werden. Hierzu wird zum 30.06.2020 die VS-GbR gegründet, an der V 70 % und S 30 % der Anteile halten. Die betrieblichen Grundstücke und Gebäude werden entgeltlich zur Nutzung überlassen. S muss keine Gegenleistung erbringen.

Lösung: Die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen unterliegt dem § 6 Abs. 3 Satz 1, 2. HS EStG aus Sicht des S. Für V selbst liegt hingegen ein Fall von § 24 UmwStG vor, da er für eigene Rechnung sein bisheriges Einzelunternehmen in eine Mitunternehmerschaft einbringt.

Die VS-GbR führt diese Buchwerte fort. Das Eigenkapital wird dem Beteiligungsverhältnis entsprechend auf die variablen Kapitalkonten von V und S verteilt. Die betrieblichen Grundstücke und Gebäude des V sind zum Buchwert in sein Sonderbetriebsvermögen bei der VS-GbR übertragen.

Beispiel 2: L überträgt seinen verpachteten LuF Betrieb (20 ha landwirtschaftliche Nutzfläche) auf seine Kinder S und T je zur Hälfte ins Alleineigentum, welche diesen in Form einer GbR fortführen.

Lösung: Nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG muss bei der Betriebsübertragung zwingend der Buchwert angesetzt werden. Mangels eigener Anschaffungskosten sind die Erwerber an die erhaltenen Buchwerte gebunden, obwohl bei S und T kein Betrieb, sondern jeweils „die Hälfte eines Betriebs“ in Gestalt eines Mitunternehmeranteils ankommt,⁸⁹ insoweit sind sie jedoch gemeinsam Erwerber des Betriebes. Diesen können sie als Verpachtungsbetrieb fortführen.⁹⁰

⁸⁹ BFH-Urteil vom 06.05.2010 – IV R 52/08, BStBl 2011 II, 261.

⁹⁰ BayLfSt vom 15.12.2020 - S 2242.2.1-57/11 St32.

4.1.2 Unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils

Vorgehensweise: Im Gegensatz zum Aufnahmemodell besteht bereits ein Unternehmen in Form einer Personengesellschaft mit einem weiteren (familiären bzw. nicht familiären) Gesellschafter. Ertragsteuerlich liegt regelmäßig eine Mitunternehmerschaft vor. Ziel ist, dass in einem ersten Schritt ein Teil eines Mitunternehmeranteils an den Nachfolger übertragen wird. In einem zweiten Schritt übertragen dann die bisherigen Mitunternehmer entweder ihre restlichen Mitunternehmeranteile an den Übernehmer oder scheiden ohne Abfindungsanspruch aus und es kommt zur Anwachsung nach § 738 BGB und folglich zur Entstehung eines Einzelunternehmens.

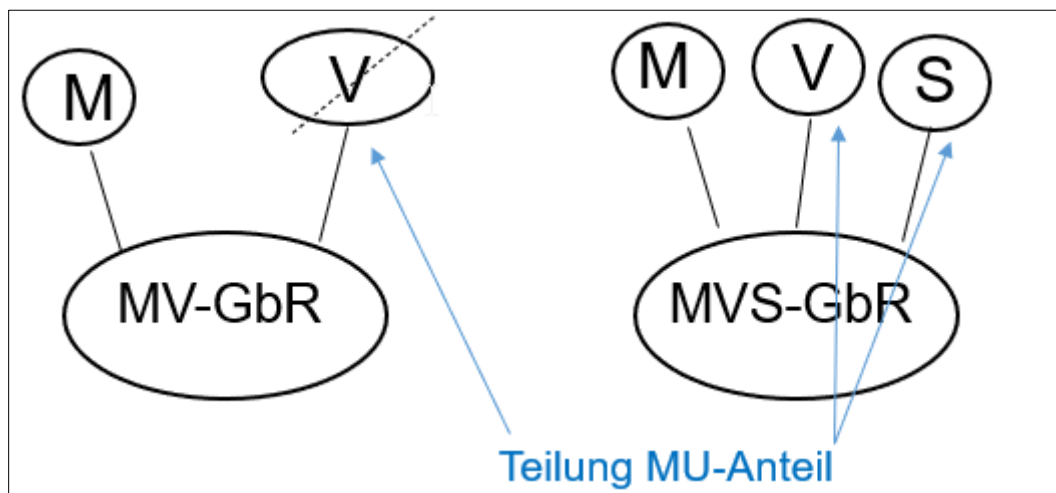


Abbildung 7: Teilung eines Mitunternehmeranteils

Einkommensteuer:

Auch die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils ist zwingend zum Buchwert vorzunehmen (§ 6 Abs. 3 Satz 1, 2. HS EStG). Der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG steht es nicht entgegen, wenn der bisherige Einzelunternehmer oder der Mitunternehmer wesentliches (Sonder-) Betriebsvermögen zurückbehält und nicht anteilig mit überträgt. Zu beachten ist aber, dass das zurück behaltene Wirtschaftsgut Betriebsvermögen bei dieser Mitunternehmerschaft bleiben muss.⁹¹

⁹¹ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rz. 25ff.

a) Unterquotale Übertragung⁹²

Wird Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten oder unterquotal übertragen, müssen die Beteiligten die Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2, 2. HS EStG beachten. Danach darf der Rechtsnachfolger den erhaltenen Mitunternehmeranteil innerhalb der nächsten fünf Jahre weder veräußern noch aufgeben. Verstößt der Rechtsnachfolger gegen diese Behaltensregelung, muss die (bestandskräftige) Veranlagung bzw. Feststellung des Aufnahmejahres berichtigt (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO, rückwirkendes Ereignis!) und die mit der Übertragung des Anteils auf den Übernehmer übergesprungenen stillen Reserven nachträglich realisiert und vom Übergeber versteuert werden. Die Sperrfrist beginnt mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums.⁹³

Gestaltungshinweis: Im Gesellschafts-/Einbringungsvertrag kann durch (mindestens fünfjährige) Verfügungsbeschränkungen das Risiko von Sperrfristverletzungen gemindert werden.

b) Überquotale Übertragung⁹⁴

Wird anlässlich der Teilanteilsübertragung von Gesamthandsvermögen Sonderbetriebsvermögen in größerem Umfang (überquotal) übertragen, als es dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, ist der Vorgang nicht mehr in eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG für den quotalen Teil des Sonderbetriebsvermögens und eine Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG für den überquotalen Teil des Sonderbetriebsvermögens aufzuteilen. Vielmehr liegt nun insgesamt eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG vor.

Gestaltungshinweis: Schuldübernahmen sind somit nur noch problematisch, wenn die Kapitalkonten (aus Gesamthandsbilanz und Sonderbilanz) überstiegen werden.

Schenkungsteuer:

Die Übertragung von Betriebsvermögen (LuF, Gewerbe, freie Berufe) fällt grundsätzlich unter die Verschonungsregelungen des § 13a, 13b ErbStG, soweit die Grenze für das schädliche Verwaltungsvermögen (90% bzw. 20 %) nicht überschritten wird. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass in den folgenden 5 Jahren / 7 Jahren der Betrieb nicht aufgegeben oder veräußert werden darf – und auch keine wesentlichen Betriebsgrundlagen entnommen oder

⁹² BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rz. 25.

⁹³ Kulosa in Schmidt zu § 6 EStG, Rn. 742.

⁹⁴ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rz. 32.

zweckentfremdet werden. Daneben ist bei Betrieben mit mehr als 5 Arbeitnehmern die sog. Lohnsummenklausel zu beachten.

Grunderwerbsteuer:

Bei der Übertragung von Gesellschaftsanteilen kann neben § 1 Abs. 1 GrEStG auch ein Vorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG vorliegen. Die Übertragung von Betrieben mit Grundbesitz im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ist im Regelfall von der Grunderwerbsteuer befreit, weil es sich meist um „Verwandte gerader Linie handelt (§ 3 Nr. 4, Nr. 6 GrEStG) im Übrigen würde auch die Befreiung für Erb- und Schenkfälle gem. § 3 Nr. 2 GrEStG greifen.

Gestaltungshinweis: Probleme können allerdings auftreten, wenn die Übertragung des Betriebs an Geschwister, Neffen, Nichten usw. erfolgt, weil hier keine Verwandte gerader Linie vorliegen. Zwar ist hier die Steuerbefreiung für Erb- und Schenkfälle anwendbar, jedoch werden meist Gegenleistungen vereinbart (Abstandszahlungen, Versorgungsleistungen, Nießbrauch, Wohnrecht). Somit liegt eine gemischte Schenkung vor, welche in Höhe des entgeltlichen Teils eine Grunderwerbsteuer auslöst.

Umsatzsteuer:

Sofern der Veräußernde nicht Unternehmer ist, ist das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftlichen Beteiligungen keine unternehmerische Tätigkeit und somit nicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar.⁹⁵

Sofern der Veräußernde Unternehmer ist und der Gesellschaftsanteil zu seinem Unternehmensvermögen gehört, ist die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen durch die Gesellschafter an Dritte grundsätzlich als sonstige Leistung zu beurteilen.⁹⁶ Jedoch ist diese sonstige Leistung steuerfrei nach § 4 Nr. 8f UStG.⁹⁷

Beispiele

Beispiel 1: Die Ehegatten M und F betreiben ihren LuF Betrieb als GbR, an der M und F zu je 50% beteiligt sind. Sonderbetriebsvermögen ist nicht vorhanden. F überträgt (privatschriftlich oder notariell) von ihrem Anteil die Hälfte, also einen 25%-Anteil auf ihre Tochter T.

⁹⁵ A 2.3 Abs. 2 S.1 UStAE.

⁹⁶ A 3.5 Abs. 8 UStAE.

⁹⁷ A 4.8.10 UStAE.

Lösung: T übernimmt den 25%-Anteil unentgeltlich und führt die Buchwerte der anteilig erhaltenen Wirtschaftsgüter fort. Die fünfjährige Sperrfrist nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG wird nicht ausgelöst.

Beispiel 2: F, die zu 50% an der M+F GbR beteiligt ist, hat der GbR landwirtschaftliche Nutzflächen, die in ihrem Alleineigentum stehen, zur Nutzung überlassen.

Sie überträgt die Hälfte ihres Anteils an der GbR, also einen 25%- Anteil unentgeltlich auf Tochter T.

Alternative A: F überträgt 50% ihres Sonderbetriebsvermögens auf T.

Lösung: Wird das Sonderbetriebsvermögen quotaal im selben Verhältnis wie der Gesellschaftsanteil übertragen, liegt ein Fall der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG vor. Die fünfjährige Sperrfrist nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG greift nicht.

Alternative B: F überträgt lediglich den Gesellschaftsanteil, das Sonderbetriebsvermögen behält sie insgesamt zurück.

Lösung: Wird das Sonderbetriebsvermögen insgesamt zurückbehalten, liegt in vollem Umfang ein Fall des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG vor, d.h. die fünfjährige Sperrfrist ist zu beachten.

Alternative C: F überträgt 40 % ihres Sonderbetriebsvermögens auf T.

Lösung: Wird das Sonderbetriebsvermögen im Verhältnis zum Gesellschaftsanteil unterquotaal übertragen, liegt nach Verwaltungsauffassung ebenfalls insgesamt ein Fall des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG mit Sperrfristbindung vor.

Alternative D: F überträgt das Sonderbetriebsvermögen zu 100 % auf T.

Lösung: Wird das Sonderbetriebsvermögen im Verhältnis zum Gesellschaftsanteil überquotaal übertragen, liegt nach Verwaltungsauffassung insgesamt ein Fall des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG vor.

4.1.3 Flächen-Rückbehalts-Modell (verkleinerter Restbetrieb)

Vorgehensweise: Beim Flächen-Rückbehalts-Modell wird dem Grunde nach „der Betrieb“ an den Nachfolger übergeben. Jedoch werden im Rahmen der Betriebsübertragung Flächen von der Übergabe ausgenommen und beim Übergabe zurückbehalten, ohne dass hierzu der Umweg einer steuerlichen Mitunternehmerschaft gewählt werden muss.

Das Rückbehaltsmodell dient einerseits der Altersabsicherung des Übergabers bzw. eröffnet andererseits steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, z.B. weil der Übergabe die zurückbehaltenen Flächen später ins Privatvermögen überführen will (begünstigte Aufgabe des verkleinerten Restbetriebs nach §§ 16, 34 EStG) oder weil die zurückbehaltenen Flächen Baugrundstücke beinhalten und diese auf ein anders Kind übertragen werden sollen um eine steuerfreie Entnahme nach § 13 Abs. 5 EStG zu erreichen.

Im Rahmen der Gestaltungsberatung ist steuerlich zu differenzieren, ob ein Betrieb:

- ohne Teilbetriebe besteht
- aus mehreren Teilbetrieben besteht

Dies hat insbesondere Auswirkungen auf die Höhe der Rückbehaltsflächen und die Möglichkeit der Verteilbarkeit auf mehrere Unternehmensnachfolger.

4.1.3.1 LuF Vermögen ohne Teilbetriebe

Gestaltungsziel:

Der Hofübergeber möchte zwar dem Grunde nach den landwirtschaftlichen Betrieb an einen Nachfolger übergeben. Jedoch möchte er sich aus dem Betrieb Flächen zurückbehalten, z.B. weil er die zurückbehaltenen Flächen später ins Privatvermögen überführen will (begünstigte Aufgabe des verkleinerten Restbetriebs nach §§ 16, 34 EStG) oder weil die zurückbehaltenen Flächen Baugrundstücke beinhalten und diese auf ein anderes Kind übertragen werden sollen um eine steuer-freie Entnahme nach § 13 Abs. 5 EStG zu erreichen.

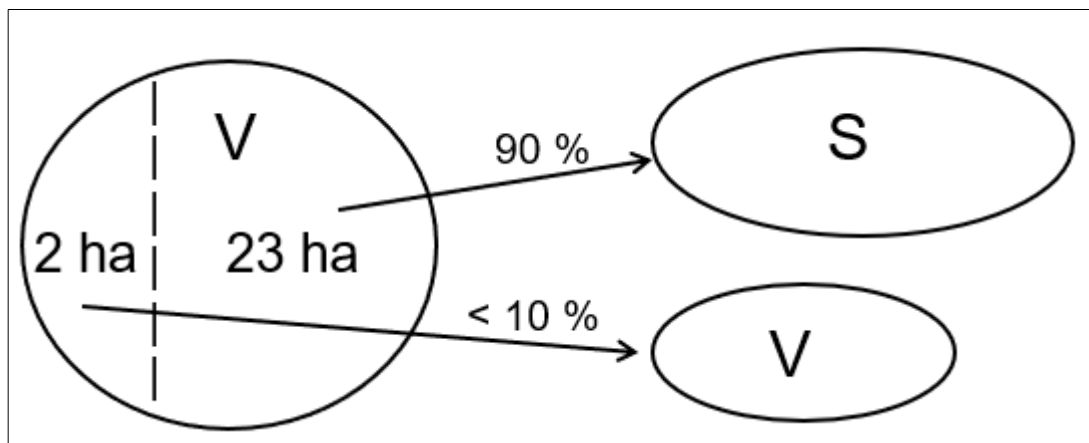


Abbildung 8: Flächen-Rückbehalts-Modell (unter Einhaltung 10 %-Grenze)

Einkommensteuer:

Eine unentgeltliche (buchwertneutrale) Betriebsübertragung i. S. § 6 Abs. 3 EStG liegt vor, wenn alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an einem Übernehmer übertragen werden (s.o., Tz. 2.1.1)

Keinesfalls dürfen bei der Übertragung des gesamten Betriebs einzelne Wirtschaftsgüter zurückbehalten werden, welche eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen. Der § 6 Abs. 3 EStG begünstigt also nicht die „Spaltung“ eines Betriebs, bei der wesentliche Betriebsgrundlagen auf verschiedene Nachfolger verteilt werden (ohne dass diese Nachfolger eine gemeinsame Personengesellschaft bilden).

Dieser schädliche Rückbehalt führt zur Nichtanwendbarkeit des § 6 Abs. 3 EStG. Die Buchwertfortführung ist dann nicht mehr möglich. Vielmehr handelt es sich um eine Betriebsaufgabe (Zerschlagung) unter Aufdeckung aller stillen Reserven. Die Begünstigungen des § 16, 34 EStG sind grundsätzlich anwendbar.

Was als wesentliche Betriebsgrundlage zu verstehen ist, ist nach der funktionalen Betrachtungsweise zu beurteilen.⁹⁸

Soweit nur unwesentliche Wirtschaftsgüter zurückbehalten werden, ist dies für die Buchwertfortführung des übertragenen Betriebs unschädlich.⁹⁹ Grundsätzlich sind die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter steuerpflichtig zu entnehmen – es sei denn, diese werden einem „anderen Betriebsvermögen“ des Zurückbehaltenden zugeführt.

a) Wesentliche Grundlagen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs sind:¹⁰⁰

- die land- und forstwirtschaftlichen Nutzflächen
- die Wirtschaftsgebäude (Stallungen, Scheunen), wenn ihnen im Rahmen der (aktiven) Bewirtschaftung ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung zukommt (z.B. Ställe i. R. d. Viehhaltung, Kellereigebäude eines Weinbaubetriebes).

b) Keine wesentlichen Grundlagen sind nach ständiger Rechtsprechung und Auffassung der Finanzverwaltung:¹⁰¹

- das lebende und tote Inventar beim Eigenbetrieb (etwas anderes gilt jedoch bei Pachtbetrieben);
- Vorräte, liquide Mittel, Forderungen;
- leerstehende, für die aktive Bewirtschaftung nicht benötigte Wirtschaftsgebäude;
- gewillkürtes, z.B. vermietetes oder verpachtetes Betriebsvermögen.
- Hofstelle bei verpachteten Betrieben (nicht bei eiserner Verpachtung!)

c) Grenzen des Flächenrückbehalts:

Grundsätzlich gehört zwar jedes im Eigentum des Betriebsinhabers stehende eigen bewirtschaftete Grundstück zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebs. Allerdings hat die Rechtsprechung für landwirtschaftliche Grundstücke folgende Besonderheiten festgestellt:

- Flächen in einem Umfang **bis zu 10 %** der gesamten selbst bewirtschafteten landwirtschaftlichen Eigentumsflächen sind regelmäßig keine wesentliche Grundlage¹⁰²

⁹⁸ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rz. 8.

⁹⁹ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rz. 34.

¹⁰⁰ Mitterpleininger in L/B/P zu § 14 EStG, Rn. 26 – 28.

¹⁰¹ Mitterpleininger in L/B/P zu § 14 EStG, Rn. 29.

¹⁰² Z.B. BFH-Urteil vom 28.03.1985, BStBl. 1985 II, 508; BFH-Urteil vom 29.10.1992, BFH/NV 1993, 533 und BFH-Urteil vom 24.02.2005, BFH/NV 2005, 1062.

- Flächen, die **mehr als 20 %** der gesamten selbst bewirtschafteten landwirtschaftlichen Eigentumsflächen ausmachen, sind grundsätzlich als wesentliche Grundlage anzusehen.¹⁰³
- Bei Flächen, die zwischen **10 % und 20 %** der gesamten selbst bewirtschafteten landwirtschaftlichen Eigentumsflächen ausmachen, kommt es auf die Umstände des Einzelfalls an, ob sie als wesentliche Grundlagen des Betriebs anzusehen sind. (Ertragskraft, Lage zum Betrieb, wirtschaftliche Bedeutung für den Betrieb; ggf. verbindliche Auskunft einholen.)¹⁰⁴

d) Rückbehaltbetrieb und geduldetes BV

Nach R 4.2 Abs. 9 S. 4 EStR kann ein Land- und Forstwirt, der sein bisher land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück bebaut und das Gebäude an Betriebsfremde vermietet, dieses als gewillkürtes Betriebsvermögen behandeln, wenn dadurch das Gesamtbild der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit nicht wesentlich verändert wird.

Dabei gilt folgendes:¹⁰⁵ Werden bisher zum notwendigen Betriebsvermögen gehörende Grundstücke entgeltlich zu fremden Wohn- oder Geschäftszwecken genutzt und so umgestaltet, dass sie einer land- und forstwirtschaftlichen Nutzung nicht mehr zugeführt werden können, wird das Gesamtbild der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit nicht wesentlich verändert, wenn der Umfang dieser Grundstücke nicht mehr als 10 % der Gesamtfläche des Betriebs beträgt.¹⁰⁶

Gestaltungshinweis: Neben der 10 %-Rückbehaltsgrenze ist im entstandenen verkleinerten Restbetrieb die 10 %-Grenze für geduldetes Betriebsvermögen zu beachten, damit es nicht zur (Zwangs-)Entnahme kommt.

Schenkungsteuer:

Die Übertragung von Betriebsvermögen (LuF, Gewerbe, freie Berufe) fällt grundsätzlich unter die Verschonungsregelungen des § 13a, 13b ErbStG, soweit die Grenze für das schädliche Verwaltungsvermögen (90% bzw. 20 %) nicht überschritten wird. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass in den folgenden 5 Jahren / 7 Jahren der Betrieb nicht aufgegeben oder veräußert werden darf – und auch keine wesentlichen Betriebsgrundlagen entnommen oder zweckentfremdet werden. Daneben ist bei Betrieben mit mehr als 5 Arbeitnehmern die sog. Lohnsummenklausel zu beachten.

¹⁰³ BFH-Urteil vom 24.07.1986, BStBl 1986 II, 808.

¹⁰⁴ BFH-Urteil vom 01.02.1990, BStBl 1990 II, 428 und BFH-Urteil vom 28.03.1985, BStBl 1985 II, 508.

¹⁰⁵ H 4.2 Abs. 9 „Besonderheiten bei der LuF“ EStH 2022.

¹⁰⁶ BFH-Urteil vom 24.3.2011, BStBl 2002 II, 692 und BFH-Urteil vom 22.8.2002, BStBl 2003 II, 16.

Grunderwerbsteuer:

Die Übertragung von Betrieben mit Grundbesitz im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ist i.d.R. nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbar, aber regelmäßig von der Grunderwerbsteuer befreit, weil es sich meist um „Verwandte gerader Linie“ handelt (§ 3 Nr. 4, Nr. 6 GrEStG). Zu weiteren Ausführungen bzgl. GrESt, vgl. Tz. 4.1.1.1.

Umsatzsteuer:

Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs ist eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a UStG. Es müssen die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens übertragen werden, wobei die unternehmerische Tätigkeit fortgeführt werden muss.¹⁰⁷ Unschädlich ist es, wenn einzelne unwesentliche Wirtschaftsgüter nicht mit übertragen werden.¹⁰⁸

Beispiel:

L überträgt seinen LuF Betrieb (10 ha) unentgeltlich im Jahre 2016 auf seinen Sohn S, der die Buchwerte des Betriebs fortführt. Nicht mit übertragen wurde ein landwirtschaftliches Grundstück mit 5.000 qm. Aus dem Rückbehalt des Grundstücks hatte das Finanzamt keine steuerlichen Konsequenzen gezogen. Im Jahr 2022 veräußert L das Grundstück an einen Bauträger.

Lösung: Im Rahmen der Betriebsübertragung hat L mit dem Flächenrückbehalt einen kleinen LuF Betrieb abgespalten (Fläche > 3.000 qm und < 10 % der Gesamtfläche) und führt somit im verkleinerten Restbetrieb die Buchwerte fort. L hat daher im Jahr 2022 sein Grundstück und damit seinen gesamten verkleinerten LuF Betrieb im Ganzen veräußert und einen Tatbestand nach §§ 14, 16, 34 EStG verwirklicht.

Variante: L hatte den Betrieb erst im Jahr 2021 an den Sohn übertragen.

Im Jahr 2021 hat L einen verkleinerten Restbetrieb nach § 6 Abs. 3 EStG begründet und führt die Buchwerte fort. Die Veräußerung im Jahr 2022 ist jedoch kein nach §§ 14, 16, 34 EStG begünstigter Veräußerungsgewinn, da die sog. „Gesamtplanrechtsprechung“ zur Anwendung kommt.¹⁰⁹ Somit handelt es sich um einen laufenden, normal-tariflich besteuerten Gewinn. Dies hätte L verhindern können, wenn er mindestens 18 Monate abgewartet hätte.

¹⁰⁷ A 1.5 Abs. 1 S.1, Abs. 4 UStAE.

¹⁰⁸ A 1.5 Abs. 3 S.1 UStAE.

¹⁰⁹ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rz. 16.

4.1.3.2 LuF Vermögen mit Teilbetrieben

Gestaltungsziel:

Der Hofübergeber möchte, wie in Tz. 4.1.3.1 dargestellt, zwar dem Grunde nach den landwirtschaftlichen Betrieb an einen Nachfolger übergeben. Jedoch möchte er sich aus dem Betrieb Flächen zurückbehalten, z.B. weil er die zurückbehaltenen Flächen später ins Privatvermögen überführen will (begünstigte Aufgabe des verkleinerten Restbetriebs nach §§ 16, 34 EStG) oder weil die zurückbehaltenen Flächen Baugrundstücke beinhalten und diese auf ein anders Kind übertragen werden sollen um eine steuerfreie Entnahme nach § 13 Abs. 5 EStG zu erreichen. Im Unterschied zum Flächen Rückbehaltsmodell mit Einzelflächen besteht der Rückbehalt aus einem ertragsteuerlichen Teilbetrieb.

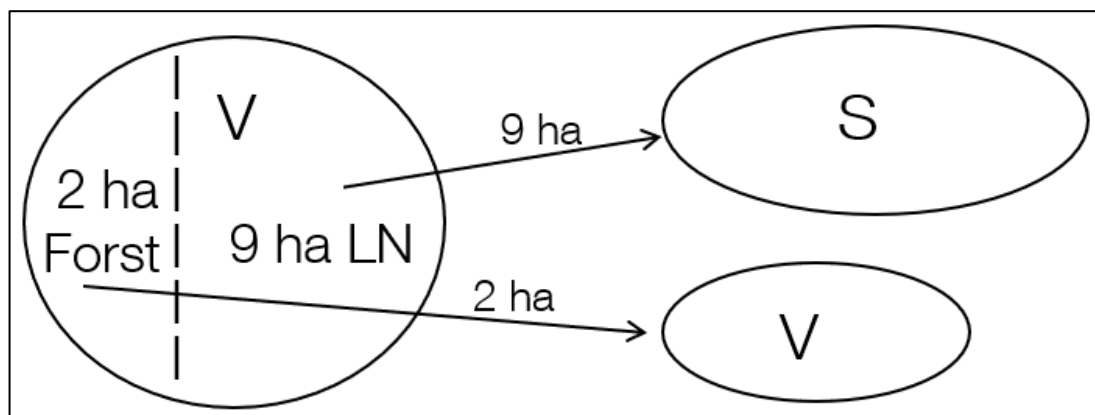


Abbildung 9: Flächen-Rückbehalts-Modell mit Teilbetrieben

Einkommensteuer:

Eine unentgeltliche (buchwertneutrale) Betriebsübertragung i. S. § 6 Abs. 3 EStG liegt auch vor, wenn alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Teilbetriebs in einem einheitlichen Vorgang an einem Übernehmer übertragen werden. Es ist nicht notwendig, dass alle Teilbetriebe an einen Übernehmer übertragen werden.¹¹⁰ In Abgrenzung zur Tz. 4.1.3.1 müssen dabei keine prozentualen Flächengrenzen beachtet werden. Wichtig ist nur, dass der Teilbetrieb als einheitliches Ganzes übergeht.

In der Land- und Forstwirtschaft:¹¹¹

- können die weinbauliche Nutzung und andere Sondernutzungen und die daneben bestehende Milchviehhaltung zwei Teilbetriebe sein;

¹¹⁰ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rz. 12.

¹¹¹ Mitterpleininger in L/B/P zu § 14 EStG, Rn. 52.

- sind Sonderkulturen der landwirtschaftlichen Nutzung (Hopfen, Spargel), die im Rahmen des Gesamtbetriebs bewirtschaftet werden, regelmäßig keine Teilbetriebe;
- sind die forstwirtschaftlichen Flächen ein Teilbetrieb (mind. 1 ha)¹¹²;
- sind Nebenbetriebe i. S. des § 13 Abs. 2 Nr. 1 EStG regelmäßig Teilbetriebe;
- sind an sich gewerbliche Tätigkeiten, die nach R 15.5 EStR noch der LuF zugeordnet werden können, regelmäßig Teilbetriebe

Weitere Steuerarten:

Hinsichtlich der Grunderwerbsteuer und Schenkungsteuer wird auf die Ausführungen in Tz. 4.1.3.1 verwiesen.

Umsatzsteuerlich stellt Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs ist eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a UStG dar. Es müssen die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens übertragen werden, wobei die unternehmerische Tätigkeit fortgeführt werden muss.¹¹³ Unschädlich ist es, wenn einzelne unwesentliche Wirtschaftsgüter nicht mit übertragen werden.¹¹⁴

Gestaltungshinweis: Die Übertragung von Teilbetrieben i.S.d. R 16 Abs. 3 EStR führt umsatzsteuerlich regelmäßig zu einer Geschäftsveräußerung im Ganzen, da ein sog. „gesondert geführter Betrieb“ bzw. ein hinreichendes „Teilvermögen“ vorliegt.¹¹⁵

Beispiel:

L überträgt seinen LuF Betrieb (10 ha landwirtschaftliche Flächen) unentgeltlich im Jahre 2016 auf seinen Sohn S, der die Buchwerte des Betriebs fortführte. Nicht mit übertragen wurde ein forstwirtschaftliches Grundstück mit 2 ha. Aus dem Rückbehalt des Grundstücks hatte das Finanzamt keine steuerlichen Konsequenzen gezogen. Im Jahr 2022 veräußert L das Grundstück an einen anderen Forstwirt.

Lösung: Im Rahmen der Betriebsübertragung hat L mit dem Flächenrückbehalt den Teilbetrieb Landwirtschaft übertragen und führt den Teilbetrieb Forst in eigener Person fort. L hat daher im Jahr 2022 ein Grundstück und damit seinen gesamten Teilbetrieb Forst im Ganzen veräußert und einen Tatbestand nach §§ 14, 16, 34 EStG verwirklicht.

Variante: L hatte den Betrieb erst im Jahr 2021 an den Sohn übertragen.

¹¹² BMF-Schreiben vom 18.05.2018, BStBl I 2018, 689, Abschn. III.

¹¹³ A 1.5 Abs. 1 S.1, Abs. 4 UStAE.

¹¹⁴ A 1.5 Abs. 3 S.1 UStAE.

¹¹⁵ A 1.5 Abs. 6 S.4 UStAE.

Lösung: Im Jahr 2021 hat L einen verkleinerten Betrieb (Teilbetrieb Forst) nach § 6 Abs. 3 EStG begründet und führt die Buchwerte fort. Die Veräußerung im Jahr 2022 ist jedoch ebenso ein nach §§ 14, 16, 34 EStG begünstigter Veräußerungsgewinn, da die sog. „Gesamtplanrechtsprechung“ nicht zur Anwendung kommt.¹¹⁶ Nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 S.1 EStG ist sowohl die Veräußerung eines ganzen Betriebs sowie die Veräußerung von Teilbetrieben möglich. Daher kann es keinen Gesamtplan diesbezüglich geben, da Betrieb bzw. Teilbetrieb jeweils eine für sich begünstigte Einheit darstellen. Eine Wartezeit von 18 Monaten ist in diesen Fällen nicht einzuhalten.

4.1.4 Auslagerungsmodell

Ausgangspunkt des Auslagerungsmodells: Das Auslagerungsmodell ist häufig aus dem Blickwinkel des Flächen-Rückbehalts-Modells zu sehen. Das Flächenrückbehaltsmodell kommt an seine Grenzen, wenn die zurückbehaltenen Flächen „zu groß“ sind, sodass die steuerneutrale Betriebsübertragung gefährdet wird (z.B., weil die 10 %-Rückbehaltsgrenze, überschritten wird; s.u. bei § 14 Abs. 2 EStG) oder keine Teilbetriebe vorliegen.

Vorgehensweise bei Durchführung des Nachfolgemodells „Auslagerung“: In einem ersten Schritt müssen aus dem Unternehmen die Flächen ausgelagert werden (= Betriebsverkleinerung) um in einem zweiten Schritt das verkleinerte Unternehmen an den Unternehmensnachfolger zu übertragen. Die ausgelagerten Flächen stellen somit den „Flächenrückbehalt“ des Übergebers dar.

Um dieses Gestaltungsziel zu erreichen, muss es sich einerseits um einen aktiv bewirtschafteten Betrieb handeln (da sonst keine Auslagerung auf eine Mitunternehmerschaft möglich ist) und andererseits müssen Flächen steuerneutral überführt werden (da es eben nicht zum Rechtsträgerwechsel kommen soll). I.d.R. bietet sich hier die Gestaltung einer GbR an, um Flächen vom Einzelunternehmen in das Sonderbetriebsvermögen einer GbR zu überführen.

¹¹⁶ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rz. 16.

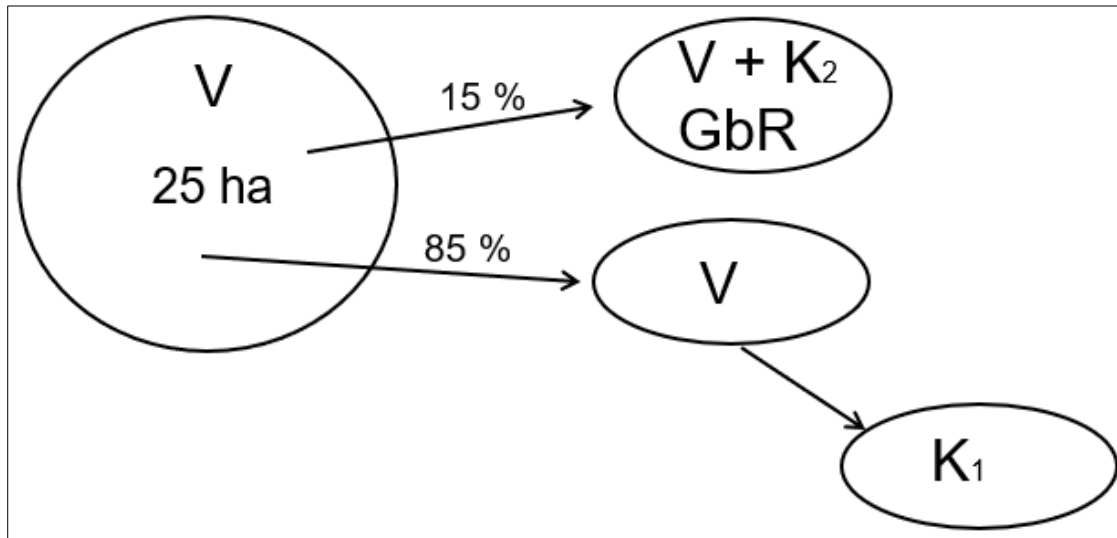


Abbildung 10: Auslagerungsmodell bei aktiven Betrieben

Einkommensteuer:

Der BFH hat in diversen Urteilen¹¹⁷ entschieden, dass eine Anwendung von § 6 Abs. 5 und § 6 Abs. 3 EStG gleichzeitig möglich ist. Dies hat die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 20.11.2019 entsprechend umgesetzt.¹¹⁸ Wichtig dabei ist, dass der Vorgang von § 6 Abs. 5 EStG zeitlich vor den Vorgang nach § 6 Abs. 3 EStG vorgelagert ist (d.h. der „reduzierte Betrieb“ wird nach § 6 Abs. 3 EStG dann übertragen). Da es keine zeitlichen Schranken gibt sind beide Schritte zeitnah möglich.

Gestaltungshinweis bei Verpachtungsbetrieben: Die Auslagerung von Flächen auf eine Übergeber-Übernehmer „Verpachtungs-Personengesellschaft“ (z.B. Eltern-Kind 2-GbR) führt zur Entnahme, da kein eigenes Verpächterwahlrecht nach § 16 Abs. 3b EStG vorliegt. Die Auslagerung muss daher in eine „aktiv geführte Personengesellschaft“ vorgenommen werden, da andernfalls steuerlich nur Bruchteilvermögen i.S.v. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO und somit steuerliches Privatvermögen vorliegt.

Gestaltung zur Herbeiführung einer Auslagerung auf eine aktive Gesellschaft:

- Die ausgelagerten Flächen selbst bewirtschaften (zumindest mehr als 3.000 qm und mehr als 10 % dieser Flächen).
- ggf. Bewirtschaftungsvertrag mit Maschinenring oder mit Hofnachfolger über die ausgelagerten Flächen.

¹¹⁷ BFH-Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11, BStBl 2019 II, 715 und BFH-Urteil vom 12.05.2016, IV R 12/15, BStBl 2019 II, 726.

¹¹⁸ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rz. 10 - 13.

- Integration von ausgelagerten Flächen in einen anderen bestehenden LuF-Betrieb oder in das gewillkürte BV eines Gewerbebetriebs.

Alternativ könnten auch die Flächen auf eine gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ausgelagert werden, da durch die gewerbliche Prägung stets steuerliches Betriebsvermögen vorliegt.

Weitere Steuerarten:

Zur Grunderwerbsteuer und zur Schenkungsteuer ergeben sich keine grundlegenden Besonderheiten, da es regelmäßig an einer (zivilrechtlichen) Vermögensübertragung fehlt. Umsatzsteuerlich liegt im „Auslagerungsmodell“ daher ebenso i.d.R. kein Leistungsaustausch vor, da vor der Auslagerung der Übergeber Eigentümer der Vermögensgegenstände ist und auch nach der Auslagerung der Eigentümer identisch bleibt. Nur falls ausnahmsweise die Vermögensgegenstände in das Gesamthandsvermögen der Auslagerungs-Personengesellschaft gelangen sollten, dann wäre ein Leistungsaustausch umsatzsteuerlich gegeben (ist jedoch im dem o.g. Modell eben nicht gewollt). Falls ein Leistungsaustausch vorliegen sollte, so wären hauptsächlich Grundstücke betroffen, sodass die Lieferung dieser nach § 4 Nr. 9a UStG steuerbefreit wäre.

Beispiel:

Landwirt V möchte von seinen 100 ha Betrieb (aktiv bewirtschaftet) 25 ha zurückbehalten und 75 ha an seinen Sohn S übergeben. Hierzu gründet er mit Tochter T eine VT-GbR und überlässt zum 30.06.2022 rund 25 ha zur Nutzung an die GbR und setzt dort die Bewirtschaftung fort. Zum 01.07.2022 überträgt V die verbliebenen 75 ha an S.

Lösung: Die Nutzungsüberlassung an die GbR führt zur Begründung von Sonderbetriebsvermögen,¹¹⁹ sodass die Flächen ohne Rechtsträgerwechsel (Eigentümer bleibt identisch) vom Einzelunternehmen des V gem. § 6 Abs. 5 S. 2 EStG in das Sonderbetriebsvermögen der VT-GbR überführt werden. Dies ist nur möglich, da die GbR selbst eine aktive Tätigkeit ausübt und somit steuerliches Betriebsvermögen als Mitunternehmerschaft begründet.

Zum 30.06.2022 wurde somit das Einzelunternehmen um 25 ha verkleinert, sodass die Übertragung zum 01.07.2022 einen Vorgang nach § 6 Abs. 3 EStG darstellt, da im Zeitpunkt der Übertragung der S alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen erhält. Der Vorgang ist ebenso zu Buchwerten möglich.¹²⁰

¹¹⁹ R 4.2 Abs. 2 EStR 2012.

¹²⁰ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rz. 10.

4.2 Auswirkungen durch die Einführung von § 14 Abs. 2 EStG

4.2.1 Ausgangslage und Entwicklung der Vorschrift des § 14 Abs. 2 EStG

Der Bundesfinanzhof¹²¹ hat bei einer Verkleinerung eines verpachteten landwirtschaftlichen Betriebs unter die „3.000 m²-Grenze“ entschieden, dass diese Unterschreitung zu einer Betriebsaufgabe führt, weil die verbleibende Fläche nicht ausreiche, um bei späterer Wiederaufnahme der aktiven Bewirtschaftung ausreichend Ertrag zu erbringen. Der Gesetzgeber hat auf Anregung des Bundesrats¹²² in Reaktion auf diese Entscheidung einen neuen Absatz 2 in § 14 EStG eingefügt.

Durch die Verabschiedung des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020)¹²³ wurde der bisherige ohne Absätze unterteilte § 14 EStG um zwei weitere Absätze ergänzt. Anzuwenden¹²⁴ ist die Vorschrift nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG erstmalig auf Tatbestände, die zum 01.01.2020 verwirklicht werden. § 14 Abs. 2 EStG trifft Aussagen zur Verkleinerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, währenddessen sich § 14 Abs. 3 EStG mit den Besonderheiten der Auflösung von Mitunternehmerschaften, insbesondere der Realteilung, befasst.

Nach Ansicht des Gesetzgebers¹²⁵ resultierte aus dem o.g. BFH-Urteil ein Wertungswiderspruch zwischen aktiven und passiven land- und forstwirtschaftlichen Betrieben. Deren unterschiedliche Behandlung soll mit der Neuregelung in § 14 Abs. 2 EStG beseitigt werden.

M.E. ist der Gesetzesbegründung an dieser Stelle zu widersprechen, da es nie eine Ungleichbehandlung gab. Auch bei aktiv bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieben stellte sich die Problematik der Betriebsaufgabe, wenn die landwirtschaftliche Nutzfläche dauerhaft so verkleinert wurde, dass die Existenz der betrieblichen Struktur verloren geht.¹²⁶

¹²¹ BFH-Urteil vom 17.05.2018, VI R 73/15, BFH/NV 2018, 1249.

¹²² BT-Drs. 19/23551, S. 9.

¹²³ JStG 2020 vom. 21.12.2020, BGBl I 2020, 3096.

¹²⁴ JStG 2020 vom. 21.12.2020, BGBl I 2020, 3096, Artikel 50 Abs. 1 i.V.m. § 52 Abs. 1 EStG.

¹²⁵ BT-Drs. 19/23551, S. 9.

¹²⁶ Mitterpleininger in L/B/P zu § 14, Rn. 80 (EL 142).

4.2.2 Die einzelnen Tatbestände in § 14 Abs. 2 EStG

Die Vorschrift des § 14 Abs. 2 EStG hat folgenden Wortlaut:

Wird ein LuF Betrieb durch Entnahme, Überführung oder Übertragung von Flächen verkleinert und verbleibt mindestens eine Fläche, die der Erzeugung von Pflanzen oder Tieren i. S. des § 13 Abs. 1 EStG zu dienen bestimmt ist, liegt unabhängig von der Größe dieser Flächen keine Betriebsaufgabe vor. § 16 Abs. 3b EStG bleibt unberührt.

Die Finanzverwaltung hat bisher nur zu § 14 Abs. 3 EStG ein allgemeines BMF-Schreiben¹²⁷ erlassen. Zu § 14 Abs. 2 EStG gibt es derzeit keine offizielle Verlautbarung der Finanzverwaltung.

Flächenverkleinerung ohne Mindestgröße

Das Gesetz weist eine Betriebsfortführungsfiktion an. Unabhängig davon, ob verpachtete oder aktiv bewirtschafteten Betriebe vorliegen, führt die Flächenverkleinerung - für sich allein betrachtet - zu keiner Betriebsaufgabe, wenn in dem Rest-Betriebsvermögen zumindest eine Fläche verbleibt, die der Erzeugung von Pflanzen oder Tieren i. S. des § 13 Abs. 1 EStG zu dienen bestimmt ist. Eine Mindestgröße ist dabei nicht erforderlich.

Die Finanzverwaltung¹²⁸ und der Bundesfinanzhof¹²⁹ gingen bislang davon aus, dass für den Unterhalt eines landwirtschaftlichen Betriebs eine Mindestfläche von 3.000 qm landwirtschaftlicher Nutzfläche erforderlich war. Diese Auffassung ist somit durch die neue Regelung bei Flächenverkleinerungen überholt.

Die 3.000 m²-Grenze hat jedoch m.E. bei Betriebsneugründungen noch eine Rolle gespielt. Nach o.g. BFH-Urteil¹³⁰ führt eine Flächenbewirtschaftung unter dieser Grenze zur privaten Vermögensverwaltung und nicht zur Entstehung der Betriebsvermögenseigenschaft.

Hinzuweisen ist an dieser Stelle auch, dass durch die Gesetzesergänzung nun die von der Finanzverwaltung¹³¹ praktizierte Rechtsauffassung der Flächenverkleinerung in der Forstwirtschaft abgesichert wurde. Forstflächen bleiben weiterhin Betriebsvermögen, wenn der Flächenumfang durch Veräußerung oder Übertragung verringert wird. Nach Ansicht der Finanzverwaltung genügte es, wenn nach Betriebsverkleinerung überhaupt noch eine forstwirtschaftliche Fläche verblieb. Dabei war eine Mindestgröße nicht zu beachten. Die

¹²⁷ BMF-Schreiben vom 17.05.2022, BStBl I 2022, 678.

¹²⁸ BMF-Schreiben vom 01.12.2000, BStBl I 2000, 1556.

¹²⁹ BFH-Urteil v. 05.05.2011, BStBl II 2011, 792.

¹³⁰ BFH-Urteil v. 05.05.2011, a.a.O.

¹³¹ BMF-Schreiben vom 18.05.2018, BStBl I 2018, 689, Abschn. II. 2.

Verwaltung lässt es jedoch zu, kleine verbleibende Forstflächen von weniger als 1 ha¹³² bei der Veräußerung von Forstflächen in eine (tarifbegünstigte) Betriebsaufgabe einzubeziehen oder alternativ durch Erklärung in das Privatvermögen zu überführen.¹³³

Definition der Flächeneigenschaft

Die Fläche muss „zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren i.S.d § 13 EStG zu dienen bestimmt“ sein. Diese Formulierung stammt aus dem BewG¹³⁴. Somit wird im Einkommensteuerrecht dieses bewertungsrechtliche Kriterium zur Bestimmung einer Wirtschaftsfläche als Merkmal für eine Zuordnung zum Betriebsvermögen aufgenommen.

Die verschiedenen landwirtschaftlichen Nutzungen werden in § 34 Abs. 2 BewG (§ 160 Abs. 2 BewG) definiert, z.B.

- die landwirtschaftliche Nutzung,
- die forstwirtschaftliche Nutzung,
- die weinbauliche Nutzung,
- die gärtnerische Nutzung,
- usw.

Ob dabei auch wirklich eine echte landwirtschaftliche Nutzung stattfindet, ist dabei ohne Bedeutung. Nach BewG ist die theoretische Möglichkeit der Nutzung ausreichend. Ob die landwirtschaftliche Nutzung durch den Flächeneigentümer selbst oder von einem fremden Dritten durchgeführt wird, ist irrelevant.¹³⁵

Hierzu gehört auch eine Grünlandfläche, die lediglich einmal im Jahr gemäht wird oder alternativ stillgelegt ist.¹³⁶ Auch eine Brachfläche stellt insoweit noch eine Nutzung i. S. des § 14 Abs. 2 EStG dar.¹³⁷ M.E. stellt sogar die Einstufung als Bauland kein Ausschlusskriterium für eine Landwirtschaftsfläche dar, solange die bewirtschaftet werden könnte.

Flächen, die nicht zur Erzeugung von Pflanzen oder Tieren i. S. des § 13 Abs. 1 EStG zu dienen bestimmt sind, sind offensichtlich Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke

¹³² BMF-Schreiben vom 16.05.2012, BStBl. I 2012, 595, Abschn. A I.

¹³³ BMF-Schreiben vom 18.05.2018, a.a.O., unter Abschn. V.

¹³⁴ Siehe Formulierungen in § 33 Abs. 1 und 2 sowie § 158 Abs. 1 BewG.

¹³⁵ R B 158.1 Abs. 1 ErbStR 2019.

¹³⁶ R B 158.1 Abs. 5 ErbStR 2019.

¹³⁷ BFH-Urteil vom 07.11.1996, BStBl II 1997, 245.

und/oder die Hofstelle mit Bewegungsflächen. Zusammengefasst fallen also darunter Flächen, die der Land- und Forstwirtschaft wesensfremd sind.¹³⁸

Hinweis für die Gestaltungsberatung

Zwar ist nach Einführung von § 14 Abs. 2 EStG unter Beachtung der o.g. Kriterien eine Mindestgröße für eine verbleibende Fläche nicht mehr notwendig. Jedoch kann m.E. der Betrieb nicht „unendlich atomisiert“ werden („1m² reicht nicht aus“). De facto muss es zum Zwecke der Rechtssicherheit und Anwendbarkeit eine „Untergrenze“ geben. Die 3.000 m²-Grenze war dabei in der Praxis gebräuchlich und ein guter „Anhaltewert“.

In der Literatur¹³⁹ wird inzwischen auch die Auffassung vertreten, dass der Gesetzgeber durch die allgemeine Typisierung und Umschreibung einer Untergrenze „mindestens eine Fläche, die der Erzeugung von Pflanzen oder Tieren (...) zu dienen bestimmt ist“ und „unabhängig von der Größe dieser Fläche“ trotzdem eine feste Untergrenze gegeben sein muss. Dies wird durch die Finanzverwaltung mit dem Begriff „Überschreitung einer privaten Gartenbewirtschaftung für Eigenbedarfszweck“ konkretisiert.¹⁴⁰ Abgelehnt wird jedoch in Teilen der Literatur die bisherige Grenze von 3.000 m².¹⁴¹ Vielmehr soll eine Grenze anhand der Größe der privaten Hausgärten gelten, welche derzeit rund 300 m² bis knapp 485 m² in Deutschland betragen und bei landwirtschaftlichen Betrieben sogar 500 m² betragen soll.¹⁴² Diese Sichtweise ist m.E. jedoch abzulehnen, da der Gesetzgeber für Zwecke der alten Einheitsbewertung bereits in § 40 Abs. 3 S. 2 BewG geregelt hatte, dass Hausgärten bis zur Größe von 1.000 m² stets zur Hof- und Gebäudefläche zählen und nicht als landwirtschaftliche Nutzfläche anzusehen sind.

Somit sollte m.E. von Gestaltungen unterhalb der 3.000 m² -Grenze abgesehen werden oder die Gestaltung über eine verbindliche Auskunft beim Finanzamt nach § 89 Abs. 2 AO abgesichert werden.

¹³⁸ R 4.2 Abs. 9 S. 3 EStR.

¹³⁹ Kanzler in DStZ 2022, 715.

¹⁴⁰ BMF-Schreiben vom 17.05.2022, BStBl I 2022, 678, Rz. 10, 14 und 23f.

¹⁴¹ Kanzler in DStZ 2022, 715.

¹⁴² Kanzler in DStZ 2022, 715.

4.2.3 Methodik der Flächenverkleinerung

Die Flächenverkleinerung ist insofern unschädlich, wenn diese durch den Vorgang einer

- Entnahme oder
- Überführung oder
- Übertragung von Flächen

erfolgt. Dabei ist die Entnahme in § 4 Abs. 1 S. 2 EStG legal definiert und beinhaltet den Wechsel vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen.

Die Überführung stellt einen besonderen Akt der Vermögensübertragung i.S.v. § 6 Abs. 5 S. 1 und S. 2 EStG zwischen den Betriebsvermögen zweier Betriebe des Steuerpflichtigen dar, welche grds. den Tatbestand der Entnahme erfüllt, jedoch das Gesetz zwingend die Buchwertfortführung anweist.¹⁴³

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern hingegen impliziert einen Rechtsträgerwechsel, so dass dem Grunde nach ein Veräußerungsvorgang vorliegt. Spezialgesetzlich wird die Sonderform eines Tausches von Mitunternehmeranteilen gegen Wirtschaftsgüter oder deren unentgeltliche Einlage gem. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 – 3 EStG zu Buchwerten steuerneutral gestellt. Ebenso wird die Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile über § 6 Abs. 3 EStG steuerneutral gestellt.¹⁴⁴

Lediglich beinhaltet der § 14 Abs. 2 S. 1 EStG wörtlich den Vorgang der schlichten Veräußerung nicht. Aber da auch die Sonderform eines Tausches unter den Anwendungsbereich fällt, gilt dies m.E. erst recht für die schlichte Form der Veräußerung. Schließlich ist der Tausch durch eine Veräußerung und eine Anschaffung gekennzeichnet.¹⁴⁵ Auch das Wort „Übertragung“ stellt im allgemeinen Sprachgebrauch einen Rechtsträgerwechsel dar, welcher u.a. durch eine Veräußerung realisiert werden kann.¹⁴⁶

Somit bleibt festzuhalten: Ob es durch Veräußerung, Entnahme, Übertragung bzw. Überführung es zu der Betriebsverkleinerung gekommen ist, ist unbeachtlich.

¹⁴³ BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 1.

¹⁴⁴ BMF-Schreiben vom 08.12.2011 (a.a.O.), Rn. 8.

¹⁴⁵ BMF-Schreiben vom 08.12.2011 (a.a.O.), Rn. 8.

¹⁴⁶ Kulosa in Schmidt zu § 14 EStG, Rn. 2.

4.2.4 Fortführungsfiktion des Verpächterwahlrechts

In § 14 Abs. 2 S.2 EStG wird beschrieben, dass § 16 Abs. 3b EStG unberührt bleibt. Die Gesetzesbegründung scheint hier an dieser Stelle dürftig, da lediglich drauf verwiesen wird, dass Verpachtungsbetriebe jederzeit die Betriebsaufgabe erklären können.¹⁴⁷

Viel wichtiger ist m.E. jedoch die Erkenntnis, dass die Betriebsverpachtung trotz erheblicher Betriebsverkleinerung weitergeführt werden darf. Dies eröffnet Spielräume in der Gestaltungsberatung (s.u.).

4.2.5 Anwendungsfälle in der Gestaltungsberatung

Obwohl der Gesetzgeber die Betriebsverkleinerung und Ungleichbehandlung verschiedener Betriebsformen gleichstellen wollte (s.o.), dürfte § 14 Abs. 2 EStG hauptsächlich in dem Fall einer unentgeltlichen Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs an einen Unternehmensnachfolger unter gleichzeitigem Rückbehalt von einzelnen Grundstücken anzuwenden sein (sog. „90/10-Modell“).

Das 90/10-Modell fällt unter den Anwendungsbereich des 6 Abs. 3 EStG. Nach § 6 Abs. 3 EStG werden bei einer Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils die Buchwerte fortgeführt, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden. Wichtig dabei ist, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen „funktional-wesentlich“ sein müssen und nicht „quantitativ-wesentlich“ (hohe stille Reserven).¹⁴⁸

Nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist § 6 Abs. 3 EStG einschlägig, wenn mindestens 90 % der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Einzelrechtsnachfolger übertragen werden.¹⁴⁹ Die zurückbehaltenen Flächen i.H.v. 10 % werden zum sog. „verkleinerten Restbetrieb“, welcher nach Ansicht der Finanzverwaltung und BFH-Rechtsprechung die Buchwertfortführung genießt.¹⁵⁰ Voraussetzung dabei war stets, dass die Mindestgröße beim verkleinerten Restbetrieb i.H.v. 3.000 m² beachtet wurde, da andernfalls keine existenzsichernde Einheit des Betriebs übrig bleibt (s.o.).

Strittig ist nun, ob die Entstehung des verkleinerten Restbetriebs als „Betriebsneugründung“ oder als „Betriebsabspaltung“ zu sehen ist. § 14 Abs. 2 EStG findet m.E. nur dann Anwendung, wenn der Betrieb verkleinert und nicht neu gegründet wird (s.o.). Unter Bezug auf die

¹⁴⁷ BT-Drs. 19/23551, S. 9.

¹⁴⁸ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rn. 8 – 9a.

¹⁴⁹ BFH-Urteil vom 24.02.2005, IV R 28/00, BFH/NV 2005, 1062; BFH-Urteil vom 01.02.1990, IV R 8/89, BStBl. II 1990, 428; BFH-Urteil vom 28.03.1985, IV R 88/81, BStBl. II 1985, 508.

¹⁵⁰ BMF-Schreiben vom 20.05.2008, DStR 2008, 1286.

Grundsätze zur BFH-Rechtsprechung stellt m.E. die Entstehung des verkleinerten Restbetriebs eine „Abspaltung“ dar, da in der Urteilsbegründung der BFH einst die Entstehung des verkleinerten Restbetriebs mit der Parallelität von Teilbetrieben verglichen hatte. Somit wird der nämliche Betrieb in verkleinerter Form fortgeführt, während der größere Betriebsteil ebenfalls als nämlicher Betrieb durch einen neuen Rechtsnachfolger fortgeführt wird.¹⁵¹

Diese Rechtsfolge ergibt sich m.E. auch aus der internen Land- und Forstwirtschafts-Kartei des Landes Baden-Württemberg, in der die 90/10-Regelung ausdrücklich als anwendbar erklärt wird. Hier wird nämlich am Rande beschrieben, dass die Entstehung des verkleinerten Restbetriebs eine „Verkleinerung“ darstellt, sodass im Rahmen des verkleinerten Betriebs die bisher unwesentlichen Flächen zu wesentlichen Betriebsgrundlagen in der Hand des bisherigen Eigentümers (Übergebers) werden.¹⁵²

Folglich führt die 90/10-Methode unter Berücksichtigung des § 14 Abs. 2 EStG dazu, dass der verkleinerte Betrieb auch weniger landwirtschaftliche Fläche als 3.000 m² umfassen kann. Der Vollständigkeit halber ist jedoch noch darauf hinzuweisen, dass § 14 Abs. 2 EStG einschlägig ist, wenn mehr als 3.000 m² im verkleinerten Restbetrieb zurückbehalten wird.

Wichtig für Verpachtungsbetriebe ist hierbei auch zu erwähnen, dass durch den Verweis in § 14 Abs. 2 S.2 EStG auf § 16 Abs. 3b EStG die Betriebsverpachtung im Ganzen auch im verkleinerten Restbetrieb fortgeführt werden kann. Somit kann sich ein einheitlicher Verpachtungsbetrieb in zwei Verpachtungsbetriebe aufspalten, nämlich in den verkleinerten Verpachtungsbetrieb und in den übertragenen Verpachtungsbetrieb.

¹⁵¹ BFH-Urteil vom 28.03.1985, IV R 88/81, BStBl. II 1985, 508, dort unter Tz. c) Absatz 2.

¹⁵² Lafo-Kartei BW, Fach 8 Nr. 3.2.1 und Nr. 3.2.2.

4.2.6 Abgrenzung aktiver Betrieb und Verpachtungsbetrieb

4.2.6.1 Definition (funktional) wesentlicher Betriebsgrundlagen nach Art der Tätigkeit

Aktive Betriebe

Das Bayerische Landesamt für Steuern¹⁵³ vertritt intern die Auffassung, dass bei einem aktiven Betrieb alle aktiv bewirtschafteten Flächen eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, sodass die Verpachtungsflächen per sé unwesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, da sie dem Grunde nach nur gewillkürtes Betriebsvermögen sind (ggfs. strittig).

Verpachtungsbetriebe

Unstreitig stellen bei Verpachtungsbetriebe alle verpachteten Flächen wesentliche Betriebsgrundlagen dar, die isoliert betrachtet nicht entnahmefähig sind (eingefroren über die Grundsätze der Betriebsverpachtung im Ganzen nach § 16 Abs. 3b EStG).

4.2.6.2 Statusbestimmung „aktiver Betrieb“ vs. „Verpachtungsbetrieb“

Der Status als Verpachtungsbetrieb kann nach § 16 Abs. 3b EStG nur dann vorliegen, wenn der Betrieb selbst nicht aktiv am Marktgeschehen teilnimmt und die wesentlichen Betriebsgrundlagen dem Grunde nach erhalten bleiben.¹⁵⁴

Wenn der Betrieb überwiegend aus verpachteten Flächen besteht, stellt sich die Frage, ob die verpachteten Flächen bei geringer aktiver Bewirtschaftung von nicht verpachteten Flächen stets gewillkürtes und somit unwesentliche Betriebsgrundlagen darstellen.

M.E. sind die Grundsätze zum Verpachtungsbetrieb bzgl. der Einstufung von wesentlichen Betriebsgrundlagen heranzuziehen, wenn die aktive Bewirtschaftung von untergeordneter Bedeutung ist (weniger als 3.000 m² bewirtschaftet und weniger als 10 % der Gesamtflächen). Wesentliche Betriebsgrundlagen liegen in diesen Fällen bezüglich der verpachteten Flächen dann vor, wenn 90 % der Flächen verpachtet sind.

Ein Betrieb gilt nämlich nach den allgemeinen Grundsätzen als im Ganzen verpachtet, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet sind. In der Landwirtschaft sind dies 90 % der Flächen.¹⁵⁵ Jedoch liegt bei einer Verpachtung von „wesentlichen Wirtschaftsgütern“ (mehr 10 % der Fläche des Betriebs) für sich gesehen im Umkehrschluss lediglich

¹⁵³ Internes Besprechungsprotokoll BayLfSt mit dem HLBS Bayern vom 30.05.2022 Tz. 6 (S. 8).

¹⁵⁴ BMF-Schreiben vom 22.11.2016, Abschn. I Nr. 1 und 2.

¹⁵⁵ GIA. OFD Koblenz vom 12.08.2008, S-2230 A - St 31 1, Tz. 2.1.

gewillkürtes Betriebsvermögen vor, da die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen nicht gegeben sind.¹⁵⁶

Eine geringe Flächenbewirtschaftung kann somit nicht dazu führen, dass die „restliche Gesamtheit der Flächen“ als unwesentlich zu deklarieren ist. Bei einer Flächenbewirtschaftung von mehr als 10 % liegt dem Grunde nach ein aktiver Betrieb vor, sodass nur die aktiv bewirtschafteten Flächen als wesentlich gelten und die Verpachtungsflächen als unwesentlich. Bei einer Verpachtung von mehr als 90 % der Flächen liegt eine Betriebsverpachtung im Ganzen vor, sodass 100 % der Flächen als wesentlich gelten, nämlich die aktiven Flächen sowie die verpachteten Flächen. Daher sind nur in den Grenzen von 0 – 89,99 % Verpachtungstätigkeit die verpachteten Flächen unwesentliche Betriebsgrundlagen.

Gestaltungshinweis: Diese Unterscheidung ist bei der Hofübergabe von elementarer Bedeutung, da sich hieran die Flächengrenzen der 90/10-Methode bemessen und sich zwischen aktiven Betrieb und Verpachtungsbetrieb die Betrachtungsweise der wesentlichen Betriebsgrundlagen ändert.

Die 90/10-Methode besteht aufgrund der Annahme, dass 10 % der Flächen als „unwesentlich“ gelten (s.o.). Somit sollte auch bereits bei einem Flächenrückbehalt > 10 % (von verpachteten Flächen) die Sachlage mit dem Finanzamt abgeklärt werden (ggfs. über eine verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO).

4.2.7 Beispiele zu den Gestaltungsvarianten

Beispiel 1 (Betriebsverkleinerung durch Veräußerung):

Landwirt A ist Eigentümer eines verpachteten landwirtschaftlichen Betriebs mit 5 ha landwirtschaftlicher Nutzung und einer der Hofstelle mit 3.000 qm. Er veräußert im Wj. 2022/2023 landwirtschaftliche Flächen von 4,8 ha.

Die Veräußerung von 4,8 ha LN führt zu keiner Betriebsaufgabe des verkleinerten landwirtschaftlichen Betriebs. Die verbleibenden landwirtschaftlichen Nutzflächen und die Hofstelle bilden weiterhin landwirtschaftliches Betriebsvermögen. Der anlässlich der Veräußerung erzielte Gewinn stellt einen laufenden – nicht tarifbegünstigten – Gewinn dar, da nicht alle wesentlichen betriebsgrundlagen veräußert wurden. Zwar wurden 90 % der Flächen verkauft, jedoch noch quantitative Betriebsgrundlagen zurückbehalten.

Variante: Falls A die verbleibende Restfläche von 0,2 ha und die Hofstelle in eine Betriebsaufgabeerklärung miteinbezieht und somit in sein Privatvermögen überführt, so läge eine

¹⁵⁶ Gl.A. OFD Koblenz vom 12.08.2008, S-2230 A - St 31 1, Tz. 2.1.

tarifbegünstigte Betriebsaufgabe vor. Der gesamte Gewinn (Veräußerungserlös und Entnahmegewinn) ist begünstigter Aufgabegewinn (§§ 16, 34 EStG)

Beispiel 2 (Betriebsverkleinerung durch Veräußerung):

Sachverhalt wie Beispiel 1. A veräußert sämtliche landwirtschaftlichen Flächen und behält sich nur die Hofstelle zurück.

Da durch Veräußerung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen keine Landwirtschaftsfläche mehr zurückbleibt, sind alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert worden. Der Vorgang als Betriebsaufgabe hinsichtlich des restlichen Betriebsvermögens zu werten. Die Hofstelle ist damit zwingend in das Privatvermögen im Zeitpunkt der Veräußerung zu überführen. Da jedoch alle stillen Reserven aufgedeckt werden, liegt eine nach §§ 16, 34 EStG tarifbegünstigte Betriebsaufgabe vor.

Beispiel 3 (Betriebsverkleinerung durch Überführung):

Sachverhalt wie Beispiel 1. A verpachtet eine landwirtschaftliche Nutzfläche von 4,8 ha an eine zwischen ihm und T1 begründete GbR zur Nutzung.

Es liegt eine sog. Überführung nach § 6 Abs. 5 S. 2 EStG vor, da die landwirtschaftlichen Nutzflächen an die GbR zur Nutzung überlassen werden (Verpachtung). Die Flächen von 4,8 ha wechseln zum Buchwert Einzelunternehmen des A in dessen Sonderbetriebsvermögen bei der GbR. Die verbleibende Restfläche im Einzelunternehmen des A von 0,2 ha landwirtschaftlicher Nutzung sowie die Hofstelle stellen restliches Betriebsvermögen des A im Einzelunternehmen dar.

Hinweis: Da A bisher alle Flächen verpachtet hatte und nun der Betrieb als solches nach auf die GbR übergeht (90 %), geht m.E. das Verpächterwahlrecht auf die GbR über, da diese schließlich den Betrieb „übernimmt“. Ebenso entsteht für das verbleibende Restbetriebsvermögen im Einzelunternehmen besteht daneben ein gesetzlich über § 14 Abs. 2 EStG abgesichertes fingiertes Verpächterwahlrecht.

Variante: In die GbR werden von 5 ha landwirtschaftlicher Nutzfläche nur 3 ha eingebracht. Das Verpächterwahlrecht geht hier nicht auf die GbR über. Damit die Betriebsvermögens-eigenschaft in der GbR erstmalig begründet wird, ist eine aktiver Bewirtschaftung nötig. M.E. kann nach einer Bewirtschaftung von mindestens 3.000 m² über 12 Monate danach das Verpächterwahlrecht erstmalig begründet werden. Im verkleinerten Einzelunternehmen bleibt die Betriebsverpachtung davon unberührt.

Beispiel 4 (Betriebsverkleinerung durch Übertragung):

Grundsachverhalt wie Beispiel 1. A überträgt gegen Versorgungsleistungen 4,6 ha landwirtschaftliche Nutzfläche und die Hofstelle auf S und behält sich 0,4 ha Wiese zurück. Die er von A zurückbehaltenen Flächen i.H.v. 0,4 ha werden jedoch S verpachtet.

Die Vereinbarung von Versorgungsleistungen i.S.v. § 10 Abs. 1a Nr. 2 Buchst. b) EStG gilt als unentgeltlicher Vorgang.¹⁵⁷ Somit stellt die Flächenübertragung eine Schenkung dar, sodass dem Grunde nach § 6 Abs. 3 EStG Anwendung findet. Da A mehr als 90 % seiner landwirtschaftlichen Nutzflächen (sämtliche funktional wesentlichen Grundlagen) sowie die Hofstelle auf S überträgt, gehen alle Wirtschaftsgüter zum Buchwert gem. § 6 Abs. 3 S. 1 EStG auf S über.

Hinweis: Ein etwaiges Verpächterwahlrecht des A geht durch die Unternehmensnachfolge auf S mit über. Ebenso entsteht bei A ein verkleinerter Betrieb mit 0,4 ha landwirtschaftlicher Nutzfläche, welcher über § 14 Abs. 2 EStG das Verpächterwahlrecht erstmals begründen kann.

Fortführung Sachverhalt, Variante 1 (Veräußerung Restbetrieb):

A veräußert seinen verkleinerten Restbetrieb (0,4 ha) nach kurzer Zeit mit einem Gewinn von 100.000 € (zukünftiges Bauland).

Die Veräußerung ist nicht nach §§ 16, 34 EStG tarifbegünstigt. Es liegt ein Fall der sog. Gesamtplanrechtsprechung vor, d.h. die Tarifbegünstigung scheidet immer dann aus, wenn im Vorgriff darauf (quantitativ) wesentliche Betriebsgrundlagen ausgelagert werden.¹⁵⁸ Die Veräußerung kann m.E. somit frühestens nach 18 Monaten erfolgen, um die Tarifbegünstigung zu erhalten.¹⁵⁹

Fortführung Sachverhalt, Variante 2 (Weitergabe Restbetrieb):

A überträgt den Restbetrieb nach kurzer Zeit (z. B. drei Monate nach Hofübergabe) unentgeltlich auf den Sohn.

Eine betriebliche Einheit kann nach § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten übertragen werden. Hier im 90/10-Modell wurden im ersten Schritt mehr als 90 % auf die Tochter übertragen (1. Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG) und im zweiten Schritt der verkleinerte Restbetrieb an den Sohn übertragen. Angesichts dessen, dass die Finanzverwaltung¹⁶⁰ eine „Auslagerung stiller Reserven“ z.B. nach § 6 Abs. 5 EStG zulässt und die spätere Übertragung nach

¹⁵⁷ BMF-Schreiben vom 11.03.2010, BStBl. 2010 I, 227, Rn. 2 i.V.m. BMF-Schreiben vom 13.01.1993, BStBl. 1993 I, 80, Rn. 3.

¹⁵⁸ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rn. 16.

¹⁵⁹ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rn. 15.

¹⁶⁰ BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696, Rn. 10.

§ 6 Abs. 3 EStG kann die Kombination von § 6 Abs. 3 und danach von ebenfalls § 6 Abs. 3 EStG m.E. ebenso wenig schädlich sein.

Strittig könnte u.U. jedoch die Frage vor Einführung von § 14 Abs. 2 EStG gewesen sein, da letztendlich die Entstehung der verkleinerten betrieblichen Einheit nicht gesetzlich vorgeschrieben war. Diese Problematik entfällt jedoch mit Umstrukturierungen ab dem 01.01.2020 (= Einführung von § 14 Abs. 2 EStG, s.o.).

Beispiel 5 (Zeitliche Anwendung § 14 Abs. 2 EStG)

Landwirt A hat im Veranlagungszeitraum 2019 (01.01. – 31.12.2019) seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (45 ha Landwirtschaftliche Nutzung) unentgeltlich auf S übertragen. Die zurückbehaltene Restfläche beträgt dabei:

Variante 1: 4.300 m²

Variante 2: 2.400 m²

A verpachtet die Restfläche an S. Das Finanzamt lies den Vorgang unberücksichtigt.

Variante 1 (alte Mindestgröße eingehalten)

A hat an S mehr als 90 % der Flächen übertragen und weniger als 10 % der Flächen jedoch mehr als 3.000 m² zurückbehalten. Insofern hat sich ein verkleinerter Restbetrieb abgespalten (s.o.).¹⁶¹

Variante 2 (alte Mindestgröße nicht eingehalten)

Nach der bisherigen Rechtsauffassung konnte ein verkleinerter Restbetrieb entstehen, wenn dieser mehr als 3.000 m² umfasst. Die Gestaltung wurde jedoch vor Inkrafttreten des § 14 Abs. 2 EStG im Veranlagungszeitraum 2019 vorgenommen. Die zurückbehaltenen Flächen sind somit zwingend in das Privatvermögen gem. § 4 Abs. 1 S.2 EStG entnommen worden. Eine rückwirkende Anwendung von § 14 Abs. 2 EStG auf Zeiträume vor den 01.01.2020 sieht das Gesetz nicht vor. Sollte A fälschlicherweise in den Folgejahren für seinen Restbetrieb landwirtschaftliche Einkünfte erklären, stellt das keine „Wiedereinlage“ ins Betriebsvermögen dar. Vielmehr liegen „falsche“ Steuererklärungen vor.¹⁶²

Hinweis: Somit gilt für vor VZ 2020 erfolgte Verkleinerungsvorgänge – soweit ergangene Steuerbescheide verfahrensrechtlich nicht mehr geändert werden können – dass eine

¹⁶¹ BMF-Schreiben vom 20.05.2008, DStR 2008, 1286.

¹⁶² Analoge Anwendung des BFH-Urteils vom 07.02.2002, IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135.

verbliebene Restfläche von weniger als 3.000 m² ohne Aufdeckung stiller Reserven in das Privatvermögen des Betriebsinhabers gelangt sind.

Beispiel 6 (Verpachtungsflächen > 10 %):

Landwirt A bewirtschaftet 10 ha und verpachtet 2 ha. Nun möchte er im Rahmen der Hofübergabe 2 ha von den Verpachtungsflächen zurückbehalten.

Die 2 ha werden als „unwesentliche Betriebsgrundlagen“ angesehen, obwohl sie flächenmäßig mehr als 10 % betragen (16,67 %). Sie können wegen der Einführung von § 14 Abs. 2 EStG als verkleinerter Restbetrieb zurückbehalten werden.

Hinweis: Diese Regelung zum Rückbehalt > 10 % findet nur auf die Kombination „aktive Landwirtschaft und verpachtete Einzelflächen Anwendung. Vorsorglich sollte bei einem Flächenrückbehalt > 10 % von Verpachtungsflächen die Rechtslage mit dem Finanzamt vorab abgeklärt werden.

Beispiel 7 (Verpachtungsflächen > 90 %):

Landwirt A bewirtschaftet 1 ha und verpachtet 12 ha. Nun möchte er im Rahmen der Hofübergabe 3 ha von den Verpachtungsflächen zurückbehalten.

Lösung (Autor): Von 13 ha werden 12 ha verpachtet (92,30 %), sodass m.E. die Verpachtungsflächen keine „unwesentlichen Betriebsgrundlagen“ darstellen. 1 ha wird aktiv bewirtschaftet, sodass diese ebenfalls eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt (wäre die Bewirtschaftung < 3.000 m², könnte ggfs. eine unwesentliche Betriebsgrundlage vorliegen).

Demnach ist der Flächenrückbehalt von 10 % der Gesamtflächen zu berechnen (10 % von 13 ha = 1,3 ha). Dementsprechend wäre ein Flächenrückbehalt von 3 ha nicht möglich.

Lösung (BayLfSt): A bewirtschaftet 1 ha, sodass aus Sicht des BayLfSt ein aktiver Betrieb vorliegt und die 12 ha nur gewillkürtes BV darstellen. Dementsprechend ist nach Neuregelung des § 14 Abs. 2 EStG der Flächenrückbehalt von nur unwesentlichen Betriebsgrundlagen und somit der 3 ha Verpachtungsflächen möglich.

4.3 Auswirkungen durch die Einführung von § 14 Abs. 3 EStG

4.3.1 Ausgangslage und Entwicklung der Vorschrift

Durch die Einführung von § 14 Abs. 3 EStG sollte im Wesentlichen die bisherige Verwaltungsauffassung entgegen der BFH-Rechtsprechung wieder festgeschrieben werden. Regelmäßig fallen landwirtschaftliche Betriebe im Rahmen von Erbfällen in Erbengemeinschaften. Problematisch sind dabei stets Verpachtungsbetriebe, da die Erben letztendlich die Zerschlagung des Betriebs wünschen unter Herausnahme der „Filet-Grundstücke“.

Erbengemeinschaften können gem. § 16 Abs. 3 S.2 EStG real geteilt werden, sodass die Buchwerte nach Realteilung in den entstandenen Einzelbetrieben der Realteiler fortgeführt werden können. Diese Voraussetzungen waren nach der bisherigen Verwaltungsauffassung auch dann erfüllt, wenn einer der Realteiler landwirtschaftliche Nutzflächen in einem Mindestumfang von 3.000 m² erhält und diese nach der Realteilung anschließend (erstmalig) verpachtet.¹⁶³

Daraufhin hatte der Bundesfinanzhof mit zwei Urteilen¹⁶⁴ die Gelegenheit zu entscheiden, ob im Falle einer Realteilung eines verpachteten landwirtschaftlichen Betriebs den übernehmenden Mitunternehmern (Realteilern) ein (ggfs. erstmaliges) Verpächterwahlrecht zusteht, wenn sie die übernommenen landwirtschaftlichen Grundstücke nicht anschließend selbst bewirtschaften oder als (gewillkürtes BV) einem bereits bei den Realteilern vorhandenen Betrieb zuordnen. Diese Frage hatte der BFH negativ entschieden, sodass sich in Fällen der Realteilung ein bestehendes Verpächterwahlrecht nicht teilt und ein solches bei den Realteilern bei weiterer Verpachtung auch nicht erstmalig entsteht.

Wenn alle Realteiler die ihnen zugeteilten Grundstücke weiterhin verpachten, hatte die Rechtsprechung des BFH zur Folge, dass auf der Ebene der Mitunternehmerschaft (Erbengemeinschaft) eine nach §§ 16, 34 EStG begünstigte Betriebsaufgabe verwirklicht wurde. Sofern allerdings nur einer der Realteiler seine ihm zugewiesenen Grundstücke in sein Betriebsvermögen übernimmt, fehlt es folglich an der Aufdeckung aller stillen Reserven, sodass dies dazu führt, dass alle anderen Realteiler, welche die Verpachtung fortsetzen, einen laufenden Entnahmegewinn versteuern müssen.

Durch Einführung des Absatz 3 in § 14 EStG durch das Jahressteuergesetz 2020¹⁶⁵ sieht die gesetzliche Regelung nun vor, dass in den o.g. Fällen das Verpächterwahlrecht, wie nach der bisherigen Verwaltungsauffassung, geteilt werden kann bzw. bei den Realteilern

¹⁶³ BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019, 6, Rn. 14.

¹⁶⁴ BFH-Urteil vom 17.05.2018, VI R 66/15 BStBl II 2022, 301 und BFH-Urteil vom 17.05.2018, VI R 73/15, BStBl II 2022, 306.

¹⁶⁵ JStG 2020 vom. 21.12.2020, BGBl I 2020, 3096.

erstmalig begründet werden kann, sodass insofern die bisherige Verwaltungsauffassung wiederhergestellt ist.

Das Gesetz sieht in § 52 Abs. 22c EStG einen Anwendungsvorbehalt vor, sodass § 14 Abs. 3 erstmals auf verwirklichte Sachverhalte anzuwenden ist, die nach dem 16.12.2020 stattgefunden haben. Aber auf unwiderruflichen Antrag (aller Mitunternehmer) ist § 14 Abs. 3 EStG auch für Übertragungen oder Überführungen vor dem 17.12.2020 anzuwenden. Folglich kann die Vorschrift – auf Wunsch – auf alle offenen Fälle angewendet werden sowie zwingend ab 16.12.2020.

4.3.2 Die einzelnen Tatbestände in § 14 Abs. 3 EStG

Die Vorschrift des § 14 Abs. 3 EStG hat folgenden Wortlaut:

¹Werden im Rahmen der Aufgabe des Betriebs einer land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft Grundstücke an den einzelnen Mitunternehmer übertragen oder scheidet ein Mitunternehmer unter Mitnahme einzelner Grundstücke aus einer Mitunternehmerschaft aus, gelten diese unabhängig von ihrer Größe auch bei fortgeführter oder erstmaliger Verpachtung bis zu einer Veräußerung oder Entnahme bei diesem weiterhin als Betriebsvermögen. ²Dies gilt entsprechend für Grundstücke des bisherigen Sonderbetriebsvermögens des einzelnen Mitunternehmers. ³Die Sätze 1 und 2 sind nur anzuwenden, wenn mindestens eine übertragene oder aus dem Sonderbetriebsvermögen überführte Fläche der Erzeugung von Pflanzen oder Tieren im Sinne des § 13 Absatz 1 zu dienen bestimmt ist. ⁴Für den übernehmenden Mitunternehmer gilt § 16 Absatz 3b entsprechend.

Die Finanzverwaltung hat zur Anwendung des § 14 Abs. 3 EStG im Gegensatz zu § 14 Abs. 2 EStG ein umfassendes BMF-Schreiben¹⁶⁶ veröffentlicht, welches im Rahmen der Gestaltungsberatung unbedingt zu beachten ist, um etwaige Konflikte mit den Behörden zu vermeiden.

Einkunftsart der Land- und Forstwirtschaft

Normspezifisch findet § 14 Abs. 3 EStG nur für Mitunternehmerschaften Anwendung, die Land- und Forstwirtschaftliche Einkünfte i.S.v. § 13 EStG erzielen. Alle anderen Steuersubjekte sind von der Anwendung ausgeschlossen, sodass m.E. eine Privilegierung im landwirtschaftlichen Steuerrecht vorliegt.

Aufgabe der Mitunternehmerschaft und Realteilung

Eine Mitunternehmerschaft kann entweder durch die Einstellung der betrieblichen Tätigkeit i.S.v. § 16 Abs. 3 S.1 EStG oder über eine Realteilung i.S.v. § 16 Abs. 3 S.2 EStG

¹⁶⁶ BMF-Schreiben vom 17.05.2022, BStBl I 2022, 678.

aufgegeben werden.¹⁶⁷ Über § 14 Abs. 1 EStG sind die Vorschriften des § 16 EStG für land- und forstwirtschaftliche Betriebe entsprechend anwendbar. § 14 Abs. 3 erfasst sowohl die echte (= Auflösung der Mitunternehmerschaft) als unechte Realteilung (= Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer ansonsten fortbestehenden Mitunternehmerschaft).¹⁶⁸

Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft ohne Realteilung

Der Gesetzeswortlaut ist sehr weit gefasst und offen, sodass auch neben der Aufgabe und Auflösung der Mitunternehmerschaft ein einfaches Ausscheiden eines Mitunternehmers begünstigt ist, ohne dass ein Fall der Realteilung i.S.v. § 16 Abs. 3 S.2 EStG vorliegen muss. Somit muss tatbestandmäßig ein Mitunternehmer aus der Gesellschaft ausscheiden. Sofern er dabei Grundstücke des Sonderbetriebsvermögens mitnimmt, liegt kein Fall der Realteilung, sondern ein Fall der Überführung nach § 6 Abs. 5 S. 2 EStG vor.¹⁶⁹

Unklarheiten lagen mit Veröffentlichung des § 14 Abs. 3 EStG mit Erscheinen des JStG 2020 vor, da in der Gesetzesbegründung der Gesetzgeber scheinbar nur Fälle der Realteilung regeln wollte.¹⁷⁰ Die Finanzverwaltung hat jedoch hierbei Klarheit geschaffen und im BMF-Schreiben eindeutig auch die Fälle der Überführung nach § 6 Abs. 5 S.2 EStG zur Anwendung des § 14 Abs. 3 EStG zugelassen.¹⁷¹ Dies geht m.E. definitiv auch aus dem Wortlaut im Satz 3 der Vorschrift hervor, da „Grundstücke aus dem Sonderbetriebsvermögen“ ebenfalls in den Anwendungsbereich der Vorschrift fallen.

Übertragung von Grundstücken

Gesetzlich angeordnet erfasst § 14 Abs. 3 EStG nur die Übertragungen von einzelnen Grundstücken. Nicht erfasst durch die Vorschrift sind die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen, da hierfür die allgemeinen steuerlichen Regeln gelten. Insofern bestand auch nie eine Problematik der Fortführung des Verpächterwahlrechts, denn dieses „folgt“ dem Betrieb bzw. Teilbetrieb.¹⁷²

Definition der Flächeneigenschaft

Wie auch bereits oben zu § 14 Abs. 2 EStG dargestellt, bediente sich der Gesetzgeber bei der Formulierung einer Wortwahl, die dem BewG entnommen wurde. Zur Definition der

¹⁶⁷ Wacker in Schmidt zu § 16, Rn. 530.

¹⁶⁸ BMF-Schreiben vom 17.05.2022, BStBl. I 2022, 678, Rn. 19.

¹⁶⁹ BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl. I 2019, 6, Rn. 5.

¹⁷⁰ BT-Drs. 19/23551, S. 9.

¹⁷¹ BMF-Schreiben vom 17.05.2022, a.a.O., Rn. 14.

¹⁷² BMF-Schreiben vom 17.05.2022, a.a.O., Rn. 5 – 9.

Flächen nach BewG wird auf oben verwiesen. Insbesondere sind dabei brach- oder stillgelegte Flächen begünstigt, jedoch nicht Bauplätze, Mietwohngrundstücke oder dergleichen.¹⁷³

Bemerkenswert an dieser Stelle ist jedoch die Aussage der Finanzverwaltung, dass nach der Realteilung ein neuer Betrieb begründet wird¹⁷⁴ und dass es insbesondere erforderlich ist, dass die Größe der zugewiesenen Fläche den Rahmen einer privaten Gartenbewirtschaftung für Eigenbedarfszwecke überschritten werden muss.¹⁷⁵ Dies bedeutet nämlich m.E. die „Festschreibung der Definition“ der Betriebsneueröffnung im Verwaltungswege, sodass die sog. „3.000 m²“-Grenze¹⁷⁶ im Rahmen der Betriebsneueröffnung für Zwecke der landwirtschaftlichen Nutzung stets einzuhalten ist. Nicht betroffen davon sind sog. Sondernutzungen und Intensivkulturen.

4.3.3 Fortführung des Verpächterwahlrechts

In § 14 Abs. 3 S.4 EStG wird beschrieben, dass für den übernehmenden Mitunternehmer § 16 Abs. 3b EStG entsprechend gilt. Sofern die o.g. Voraussetzungen erfüllt sind, also wenn ein Mitunternehmer entweder aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet per Realteilung oder Überführung von Grundstücken aus dem Sonderbetriebsvermögen und diese erhaltene Landwirtschaftsfläche größer als 3.000 m² ist, kann im entstehenden Einzelunternehmen das Verpächterwahlrecht sofort weitergeführt werden.

Vorsicht ist jedoch geboten bei der sog. „gegenständlichen Teilerbauseinandersetzung“¹⁷⁷ oder der bloßen Überführung von Einzelwirtschaftsgütern aus der Mitunternehmerschaft, ohne dass der Mitunternehmer selbst ausscheidet. Hier werden lediglich Wirtschaftsgüter aus der Mitunternehmerschaft herausgelöst, ohne dass es eine Auswirkung auf den Mitgliederbestand hat. Insofern kann bei den übertragenen Wirtschaftsgütern das Verpächterwahlrecht nicht fortgeführt werden.

¹⁷³ BMF-Schreiben vom 17.05.2022, a.a.O., Rn. 20, 21.

¹⁷⁴ BMF-Schreiben vom 17.05.2022, a.a.O., Rn. 23 (Satz 2).

¹⁷⁵ BMF-Schreiben vom 17.05.2022, a.a.O., Rn. 23 (Satz 4).

¹⁷⁶ BFH-Urteil vom 5. Mai 2011, IV R 48/08, BStBl II 2011, 792.

¹⁷⁷ BMF-Schreiben vom 14.03.2006, BStBl. I 2006, 253, Rn. 56.

4.3.4 Rechtsfolgen des § 14 Abs. 3 EStG

4.3.4.1 Fiktion von Betriebsvermögen

Durch § 14 Abs. 3 soll sichergestellt werden, dass bei einer aktiven Bewirtschaftung sowie bei einer Verpachtung nach Ausscheiden eines Mitunternehmers das Verpächterwahlrecht fortgeführt- oder erstmals begründet werden kann. Gesetzestechnisch soll dies jedoch nur dann möglich sein, wenn nach dem Ausscheiden ein eigener Betrieb begründet wird (s.o.).

Davon macht das BMF eine Ausnahme, denn nach Ansicht des BMF liegt in der ersten logischen Sekunde nach Ausscheiden immer Betriebsvermögen vor. Erst in der zweiten logischen Sekunde ist dann zu entscheiden, ob ein Betrieb vorliegt oder ob das übertragene Betriebsvermögen wieder zu entnehmen ist.¹⁷⁸

Diese Rechtsfolge mit der „Fiktion in der ersten logischen Sekunde“ lässt sich nicht zwingend aus dem Gesetz entnehmen und erscheint willkürlich. Im § 14 Abs. 3 EStG heißt es nämlich „Grundstücke ... gelten ... bei diesem weiterhin als Betriebsvermögen“, sodass die Fortsetzung von Betriebsvermögen fingiert wird.¹⁷⁹ Daher ist § 14 Abs. 3 EStG nach der hier vertretenen Auffassung nur dann einschlägig, ohne dass es einer fiktiven logischen Sekunde bedarf, wenn die übertragenen Flächen:¹⁸⁰

- einem bereits bestehenden Betrieb zugeordnet werden,
- einen neuen Betrieb begründen (d.h. 3 000 qm-Grenze überschreiten bzw. geringeres Flächenerfordernis bei Sondernutzungen) unabhängig davon, ob die Flächen bewirtschaftet werden oder verpachtet sind.

Andernfalls käme es zu ungünstigen Rechtsfolgen durch die Ansicht der Finanzverwaltung. Insbesondere wäre die Fiktion von Betriebsvermögen und deren spätere Entnahme ein Sperrfristverstoß i.S.v. § 16 Abs. 3 S. 3 EStG, sodass die anderen Mitgesellschafter diese Entnahme nach allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel besteuern müssten, falls keine abweichende gesellschaftsrechtliche Vereinbarung getroffen wurde.¹⁸¹ M.E. liegt aber, falls die Voraussetzungen des § 14 Abs. 3 EStG (ohne logische Sekunde) von vornherein nicht vorlagen, die sofortige Entnahme vor, welche nur dem entnehmenden Gesellschafter und nicht der restlichen Gesellschaft zuzurechnen ist.

¹⁷⁸ BMF-Schreiben vom 17.05.2022, a.a.O., Rn. 20.

¹⁷⁹ Gl.A. Kanzler in DStZ 2022, 721.

¹⁸⁰ Im Ergebnis auch Kanzler in DStZ 2022, 721.

¹⁸¹ BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019, 29.

4.3.4.2 Keine Angliederung an einen bestehenden Betrieb

Sind die Voraussetzungen des § 14 Abs. 3 EStG erfüllt, geht einerseits das überführte Sonderbetriebsvermögen gem. § 6 Abs. 5 S. 2 EStG zwingend zum Buchwert über, und andererseits gehen die übertragenen Wirtschaftsgüter (aus dem Gesamthandsvermögen) unter Beachtung der Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 S. 2 und 3 EStG ebenfalls zwingend zum Buchwert über.

Das übernommene Betriebsvermögen begründet einen neuen Betrieb, wenn die übernommene Fläche mehr als 3.000 qm beträgt.¹⁸² Ist die Fläche hingegen geringer, liegt wegen der Fiktion des § 14 Abs. 3 EStG bei aktiver Bewirtschaftung weiterhin Betriebsvermögen vor, ohne dass aber ein neuer Betrieb begründet wird. Bei einer Verpachtung einer sollten kleinen Fläche liegt andernfalls eine zwingende Entnahme vor.¹⁸³

Problematisch ist insbesondere der Fall der Realteilung, wenn einer der Realteiler eine Fläche erhält, die ins Privatvermögen überführt werden muss, da dies gleichzeitig eine Verletzung der Sperrfrist darstellt¹⁸⁴ und es somit zur Aufdeckung der stillen Reserven anteilig in der Mitunternehmerschaft kommt.¹⁸⁵

4.3.4.3 Angliederung an einen bestehenden Betrieb

Sofern bereits ein Betrieb besteht, werden die übernommenen Wirtschaftsgüter Teil eines bestehenden Betriebs, wenn sie zusammen bewirtschaftet werden oder wenn sie zusammen und einheitlich verpachtet werden (notwendiges Betriebsvermögen). Auch ist eine Widmung zum Betriebsvermögen möglich (gewillkürtes Betriebsvermögen).

4.3.5 Realteilung in verjährten Jahren

Die Rechtsprechung des BFH¹⁸⁶ zur Nichtanwendung der Verwaltungserlasse (s.o.)¹⁸⁷ bzgl. der Realteilung von Betrieben und der Fortführung des Verpächterwahlrechts führt dazu, dass diese Betriebe als aufgegeben gelten. In Jahren, in denen die Steuerbescheide bestandskräftig veranlagt sind und verfahrensrechtlich nicht mehr änderbar sind, kann eine

¹⁸² BMF-Schreiben vom 17.05.2022, a.a.O., Rn. 24.

¹⁸³ BMF-Schreiben vom 17.05.2022, a.a.O., Rn. 24.

¹⁸⁴ BMF-Schreiben vom 17.05.2022, a.a.O., Rn. 24.

¹⁸⁵ BMF-Schreiben vom 19.12.2018, a.a.O. Rn. 28, 29.

¹⁸⁶ BFH-Urteil vom 17.05.2018, VI R 66/15 BStBl II 2022, 301 und BFH-Urteil vom 17.05.2018, VI R 73/15, BStBl II 2022, 306.

¹⁸⁷ BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl. I 2019, 6, Rn. 14 und BMF-Schreiben vom 20.12.2016, BStBl. I 2017, 36, Tz. IV Nr. 2 und BMF-Schreiben vom 28.02.2006, BStBl. I 2006, 228, Tz. IV Nr. 2.

Besteuerung nicht mehr nachgeholt werden. Für noch offene Steuererklärungen mit Fällen der Realteilung, welche vor dem 17.12.2020 verwirklicht wurden, darf die Finanzverwaltung geänderte Steuerbescheide erlassen. Insofern besteht eine sog. „unechte Rückwirkung“ von Gesetzen, da zum 16.12.2020 das Jahressteuergesetz 2020 erstmalig bekannt wurde.¹⁸⁸

Dass dem Fiskus wegen der jahrelangen geduldeten Verwaltungsauffassung ein riesiger Steuerausfall droht, liegt wohl auf der Hand. Deshalb versucht die Finanzverwaltung die Rechtsprechung im Rahmen der Auslegung auf wenige Fallvarianten im aktuellen BMF-Schreiben einzuschränken.¹⁸⁹

Einerseits wird die Beweislast zum Nachweis der Verpachtung im Zeitpunkt der Realteilung umgekehrt, sodass der Steuerpflichtige nachweisen muss, dass im Zeitpunkt der Realteilung ein Pachtverhältnis bestand.¹⁹⁰ Das Finanzamt trifft keine weitere Beweislast und vermutet im Zweifel, dass keine Verpachtung vorlag. Der Nachweis der Verpachtung durch den Steuerpflichtigen wird wohl in vielen Fällen nicht ohne weitere Probleme möglich sein, insbesondere dann, wenn die Realteilung vor vielen Jahren u.U. noch bei einem Rechtsvorgänger vorgenommen wurde. Diese Beweislastumkehr wirkt m.E. willkürlich und unsachgerecht.

Andererseits hat der BFH nach Ansicht der Finanzverwaltung nur Fälle entschieden, in denen die einzelnen Grundstücke im Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft (Gesellschaft/Erbengemeinschaft) lagen. Nicht explizit entschieden wurden die Fälle, in denen die (wertvollen) Grundstücke sich im Sonderbetriebsvermögen befanden. Die Finanzverwaltung geht daher weiterhin von deren Betriebsvermögenseigenschaft aus.¹⁹¹ Jedoch ist diese Auslegung m.E. nicht sachgerecht, da der BFH-Entscheidung der Gedanke zugrunde lag, dass das Verpächterwahlrecht nicht geteilt werden kann und damit es erstmalig neu begründet werden kann, braucht es dazu zuvor eine aktive Bewirtschaftung. Das nun von der Finanzverwaltung zwischen Verpachtung von Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen unterschieden wird, erscheint m.E. ebenso willkürlich und unsachgerecht.

Betroffene Fälle sollten bei einer etwaigen (nachteiligen) Steuerfestsetzung Einspruch einlegen und die Bescheide offenhalten, damit diese einer erneuten gerichtlichen Prüfung zugänglich sind.

¹⁸⁸ BT-Drs. 19/25160 (Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 10.12.2020); Verkündung JStG 2020 am 21.12.2020 im BGBl. I 2020, 3096.

¹⁸⁹ BMF-Schreiben vom 17.05.2022, a.a.O., Rn. 2 – 18.

¹⁹⁰ BMF-Schreiben vom 17.05.2022, a.a.O., Rn. 4.

¹⁹¹ BMF-Schreiben vom 17.05.2022, a.a.O., Rn. 14, 15.

4.3.6 Rückwirkung auf Antrag

Die Anwendung des § 14 Abs. 3 EStG kann gem. § 52 Abs. 22c S. 2 EStG auf unwiderruflichen Antrag für den jeweiligen Mitunternehmer (schriftlich) beim Finanzamt gestellt werden. Die Antragstellung ist dabei ohne Ausschlussfrist möglich.

Die Finanzverwaltung schränkt jedoch diese Möglichkeit insofern ein, wenn Einzelrechtsnachfolge eingetreten ist. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn der ausgeschiedene Mitunternehmer den Tatbestand der Aufdeckung der stillen Reserven in eigener Person erfüllt hat und zwischenzeitlich das Unternehmen in die nächste Generation übertragen wurde. Für solche „Altfälle“ gewährt die Finanzverwaltung eine Kulanzantragsfrist bis zum 31.12.2022 um etwaige unbillige Härten für den Rechtsvorgänger zu vermeiden.¹⁹² Dies können somit nur Fallgestaltungen sein, die vor Einführung des § 14 Abs. 3 EStG, also vor 17.12.2020 vollzogen wurden und die Aufdeckung der stillen Reserven erst im Nachhinein erkannt wurde. Da die Finanzverwaltung nur von „Einzelrechtsnachfolge“ spricht hat diese Übergangsregelung m.E. jedoch keinen Einfluss auf Fälle der Gesamtrechtsnachfolge, da insofern der Rechtsnachfolger selbst zur Antragstellung berechtigt ist.

Die Folge der Antragstellung ist, dass dem Antragstellenden die ihm zugeteilten Grundstücke einen eigenen land- und forstwirtschaftlichen (Verpachtungs-)Betrieb begründen und dies unabhängig davon, ob die anderen Mitunternehmer ebenfalls einen solchen Antrag stellen. Jeder der dabei keinen Antrag stellt, muss die ihm zuzurechnenden stillen Reserven versteuern.

Soweit die Finanzämter die Realteilung zum Buchwert zugelassen haben (aufgrund der damals bekannten Rechtslage) und bestandskräftig veranlagt haben (z.B. ohne Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO) ist auch ohne Ablauf der Festsetzungsverjährung der Vorgang bereits jetzt endgültig entschieden, sodass es keiner rückwirkenden Antragstellung bedarf. Insofern wurden die Grundstücke unversteuert in das Privatvermögen überführt. Dasselbe gilt für verwirklichte Sachverhalte, die in verjährten Jahren erfolgt sind und (im Einvernehmen mit dem Finanzamt) zum Buchwert vorgenommen wurden.

Die „freiwillige“ Antragstellung ist m.E. nur dann sinnvoll, wenn entweder die Bescheide noch verfahrensrechtlich änderbar sind oder trotz eingetretener Festsetzungsverjährung bzw. bestandskräftiger Veranlagung zur Vermeidung der Anwendung des § 23 EStG (Spekulationsgewinn) genutzt wird. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Auseinandersetzung noch keine 10 Jahre zurückliegt und nun später die Flächen veräußert werden. Dies liegt daran, da für den Spekulationsgewinn nach § 23 EStG der sog. „angesetzte Wert“¹⁹³ im Rahmen der Entnahme maßgeblich ist. Fall dieser nicht der Teilwert sein sollte,

¹⁹² BMF-Schreiben vom 17.05.2022, a.a.O., Rn. 27.

¹⁹³ BFH-Urteil vom 06.12.2021, IX R 3/21, BStBl. II 2022, 406.

so erhöht sich der Gewinn nach § 23 EStG. Über die freiwillige Antragstellung läge jedoch dann wieder Betriebsvermögen vor, sodass eine begünstigte Versteuerung nach §§ 16, 34 EStG möglich wäre oder die Reinvestitionsmöglichkeit nach § 6b EStG besteht.

4.3.7 Beispiele zu den Gestaltungsvarianten

Beispiel 1 (echte Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern)

Die Erbengemeinschaft aus A, B und C besteht aus einem verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit 30 ha landwirtschaftlicher Nutzfläche und einer Hofstelle. Der Erblasser ist im Jahr 2018 verstorben. Auf der Hofstelle befindet sich ein Wohnhaus im Privatvermögen sowie ein Mietshaus im geduldeten Betriebsvermögen.

Die Erben haben sich am 31.01.2023 auseinandergesetzt:

- A erhält 8 ha der Flächen sowie das private Wohnhaus
- B erhält 15 ha der Flächen
- C erhält 7 ha der Flächen, die restliche Hofstelle und das Mietshaus (Grundstück mit 1.500 m²).

Die Erbauseinandersetzung stellt eine echte Realteilung mit einzelnen Wirtschaftsgütern dar, da die bestehende Mitunternehmerschaft beendet wurde. § 14 Abs. 3 EStG ist einschlägig, da die Auseinandersetzung nach dem 16.12.2020 vorgenommen wird. Jeder Mitunternehmer erhält landwirtschaftliche Flächen, sodass insofern zwingende die Buchwerte gem. § 16 Abs. 3 S. 2 EStG fortzuführen sind. Das Mietshaus ist zwar grundsätzlich mangels landwirtschaftlicher Flächeneigenschaft nicht von § 14 Abs. 3 EStG umfasst, darf jedoch wegen der Eigenschaft als sog. „geduldetes Betriebsvermögen“¹⁹⁴ weiterhin im Betriebsvermögen des C verbleiben (da die 10 %-Grenze des geduldeten Betriebsvermögens eingehalten ist; 1.500 m² < 10 %, da Gesamtfläche 7 ha). Das A im Übrigen durch die Realteilung der Erbengemeinschaft auch Privatvermögen erhält, ist für die Anwendung des § 14 Abs. 3 EStG unerheblich. Die Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 S. 3 EStG ist für alle Realteiler zu beachten.

Fortsetzung Beispiel 1 – Variante 1 (Veräußerung von wesentlichen Wirtschaftsgütern innerhalb der Sperrfrist):

C veräußert das Mietshaus im geduldeten Betriebsvermögen Ende 2024.

Die Veräußerung stellt eine Sperrfristverletzung i.S.d. § 16 Abs. 3 S. 3 EStG dar. Somit ist rückwirkend zum Zeitpunkt der Realteilung der gemeine Wert des Mietshauses anzusetzen. Dadurch entsteht rückwirkend ein Gewinn, der der Erbengemeinschaft zugerechnet wird

¹⁹⁴ R 4.2 Abs. 9 EStR 2012 und H 4.2 Abs. 9 „Besonderheiten in der Land- und Forstwirtschaft“ EStH 2022.

und nicht dem „sich schädlich verhaltenen“ Realteiler. Dies kann nur dann verhindert werden, wenn eine sog. Steuerklausel für diesen Fall getroffen wurde, wonach der Entnahmegewinn lediglich dem „schädlichen“ Realteiler zuzurechnen ist, der die Sperrfrist verletzt.¹⁹⁵

Hinweis: Die Buchwertfortführung der auf A und B übertragenen Wirtschaftsgüter bleibt unberührt. Auch die auf C übertragenen nicht veräußerten Wirtschaftsgüter bleiben buchwertneutral bestehen.

Fortsetzung Beispiel 1 – Variante 2 (Veräußerung von wesentlichen Wirtschaftsgütern innerhalb der Sperrfrist unter Beachtung der Tarifbegünstigung)

B hat das 55. Lebensjahr bereits vollendet und veräußert im Jahr 2025 die auf ihn übergegangenen 15 ha Flächen. Der Verkaufspreis beträgt 1.500.000 € (10 €/m²). Der Buchwert beträgt 300.000 €. Der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Realteilung am 31.01.2023 betrug 1.200.000 € (8 €/m²).

Die Betriebsveräußerung stellte eine Sperrfristverletzung i.S.d. § 16 Abs. 3 S. 3 EStG dar. Die Auswirkungen diesbezüglich sind wie in Fallvariante 1 (rückwirkender Ansatz des gemeinen Werts). Neben dem rückwirkend entstandenen laufenden Gewinn im Veranlagungszeitraum 2023 i.H.v. 900.000 € (gem. Wert 1.200.000 € ./ Buchwert 300.000 €) entsteht zusätzlich im Veranlagungszeitraum 2025 ein weiterer Gewinn i.H.v. 300.000 €, welcher jedoch nach §§ 16, 34 EStG tarifbegünstigt besteuert werden kann.

¹⁹⁵ BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019, 6, Rn. 29.

Beispiel 2 (unechte Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern)

In der Erbengemeinschaft S1, S2 und T befindet sich ein verpachteter land- und forstwirtschaftliche Betrieb mit 30 ha landwirtschaftlicher Nutzfläche sowie einer Hofstelle. T scheidet aus der Erbengemeinschaft aus und erhält hierbei die werthaltige Hofstelle sowie eine Grünlandfläche von 2 ha.

Das Ausscheiden von T stellt eine sog. unechte Realteilung gem. § 16 Abs. 3 S.2 EStG dar, da die Mitunternehmerschaft durch S1 und S2 fortgeführt wird. T übernimmt dementsprechend die Wirtschaftsgüter zu Buchwerten (2 ha verpachtete Landwirtschaftsfläche und die Hofstelle) gem. § 14 Abs. 3 S. 2 EStG.

Beispiel 2 – Variante 1 (Unechte Realteilung; ein Mitunternehmer erhält keine landwirtschaftliche Produktionsfläche)

Sachverhalt wie Beispiel 1; T bekommt aber lediglich die Hofstelle ohne weitere landwirtschaftliche Flächen

Da T übernimmt keine landwirtschaftliche Nutzfläche, sondern lediglich andere Wirtschaftsgüter erhält, liegt kein Fall des § 14 Abs. 3 EStG vor. Nach Gesetzeswortlaut muss T eine Fläche, welche der Erzeugung von Pflanzen oder Tieren im Sinne des § 13 Absatz 1 zu dienen bestimmt ist erhalten. Dies ist vorliegend nicht der Fall, sodass diese Auseinandersetzung zu einer steuerpflichtigen Entnahme der T führt.

Beispiel 2 – Variante 2 (Unechte Realteilung; ein Mitunternehmer erhält nur eine kleine landwirtschaftliche Produktionsfläche)

Sachverhalt wie Beispiel 1. T bekommt lediglich eine kleine, aber werthaltige landwirtschaftliche Nutzfläche von 2.700 m², die in Kürze als Bauland ausgewiesen wird. Bis zur Baulandausweisung wird die Fläche jedoch der Erbengemeinschaft bestehend nun aus S1 und S2 zur Nutzung überlassen.

Die von T übernommene Fläche beträgt weniger als 3.000 m². Daher ist die Betriebsvermögensfiktion nach § 14 Abs. 3 EStG nach Auffassung der Finanzverwaltung (s.o.) nicht einschlägig, da die Mindestgröße eines landwirtschaftlichen Betriebs nicht erreicht ist. Die verpachtete Fläche ist somit in das Privatvermögen der T zu übernehmen (dies stellt gleichzeitig eine Sperrfristverletzung i. S. § 16 Abs. 3 S. 3 EStG dar).

Hinweis: Hätte die Fläche der T mindestens 3.000 m² betragen, so hätte sie die Buchwerte fortführen können. Auf die Sperrfrist des § 16 Abs. 3 S. 3 EStG wäre zu achten gewesen, falls das Bauland innerhalb von kurzer Zeit hätte veräußert werden sollen.

Beispiel 3 (Freiwillige Antragstellung auf Anwendung § 14 Abs. 3 EStG)

Die Erbengemeinschaft A-B hatte sich vor 7 Jahren auseinandergesetzt, indem die im Betrieb befindlichen verpachteten Flächen von 10 ha zu je 5 ha den Erben zugeteilt wurden

(Buchwert 1 €/m²; Teilwert: 5 €/m²). A und B haben die Flächen bisher weiterverpachtet. Nun möchte A die Flächen (5 ha) verkaufen (Verkaufspreis 12€/m²).

Die Flächen wurden zwar vor 7 Jahren real geteilt und gelten nach heutiger Auffassung als Privatvermögen. Jedoch führt der Verkauf innerhalb der Spekulationsfrist zur Versteuerung der stillen Reserven. Dabei ist nicht der Teilwert dem Veräußerungspreis nach § 23 Abs. 3 EStG gegenüberzustellen, sondern der angesetzte „Buchwert“. Somit ergäbe sich ein Veräußerungsgewinn je m² von 11 € (12 €/m² - 1 €/m²). Hier würde sich m.E. die Antragstellung nach § 52 Abs. 22c S. 3 EStG anbieten, da insofern weiterhin Betriebsvermögen vorliegt. Die Höhe des Veräußerungsgewinns ändert sich zwar nicht, aber wegen der Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen könnte A bei Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen eine tarifbegünstigte Besteuerung nach §§ 16, 34 EStG vornehmen.

5 Ergebniszusammenfassung und Ausblick

Nach der ausführlichen Darstellung der einzelnen Nachfolgegestaltungsmodellvarianten und im Anschluss an die Erläuterungen zu den gesetzlichen Neuerungen des § 14 Abs. 2 EStG und § 14 Abs. 3 EStG sollen nun nachfolgend die Ergebnisse der Arbeit zusammengefasst werden sowie etwaige Tendenzen und Handlungsempfehlungen ausgesprochen werden.

5.1 Ergebnisse

Die Übertragung von Vermögensgegenständen kann steuerneutral gestaltet werden. Die verschiedenen Gestaltungsvarianten hinsichtlich der Nachfolgeplanung unter dem Gesichtspunkt der eigentumsrechtlichen Vermögensübertragung ist von besonderer Bedeutung. Dabei ist es möglich ganze betriebliche Einheiten an einen Nachfolger oder eine Gruppe an Nachfolgern zu übertragen und etwaige weichende Erben miteinzubeziehen. Auch hat der Übergeber die Möglichkeit weiterhin Teile seines bisherigen Vermögens steuerneutral zurückzubehalten oder der Übergeber kann sich im teilweise im schon übertragenen Betrieb weiterhin unternehmerisch einbringen (auch mit seinen zurückbehaltenen Vermögensgegenständen). Somit ist er nicht sofort aus steuerlichen Gründen gezwungen, sich gänzlich zurückzuziehen.

Vermögen zurückzubehalten heißt dabei den Betrieb nicht als Ganzes zu übertragen, sondern zu verkleinern. Die „Ungleichbehandlung“ von Betriebsverkleinerungen von „verpachteten Betrieben“ und „aktiven Betrieben“ sollte nach Willen des Gesetzgebers durch die gesetzliche Neueinführung von § 14 Abs. 2 EStG beseitigt werden. Im Endeffekt hat sich jedoch gezeigt, dass das Gestaltungsmodell des „verkleinerten Restbetriebs“ nach § 14 Abs. 2 EStG nun gesetzlich abgesichert wurde, ohne dass dies die Grundintention des Gesetzgebers war. Offengelassen wurde hierbei jedoch die Frage, wie klein nun ein Betrieb wirklich werden kann. Die in der Gestaltungsberatung etablierte „3.000 m²-Grenze“ ist nicht in der Gesetzesbegründung erwähnt worden, sodass auch Betriebsverkleinerungen darunter zur Betriebsfortführung berechtigen. Unter Vorsichtsgesichtspunkten sollte von steuerlichen Beratern jedoch weiterhin die 3.000 m²-Grenze gewählt werden.

Durch die Einführung von § 14 Abs. 3 EStG konnte im Gegensatz zu § 14 Abs. 2 EStG der Gesetzgeber die Problematik der Auflösung verpachteter Betriebe durch Realteilung bzw. Ausscheiden von Mitunternehmern entschärfen und die BFH-Rechtsprechung erfolgreich „aushebeln“. Dies führt zukünftig dazu, dass die Betriebsnachfolge auf mehrere Erwerber oder die Erbauseinandersetzung zwischen mehreren Miterben wieder gefahrlos ohne künstliche Gestaltungen möglich ist. Im Gegenzug zu § 14 Abs. 2 EStG gibt es jedoch eine

neue Flächenuntergrenze, nämlich die hinlänglich bekannte „3.000 m² -Grenze“, sodass diese neu entstehenden Betriebe diese Mindestgröße aufweisen müssen. Erfreulich ist, dass die Finanzverwaltung umfassend zu § 14 Abs. 3 EStG im Rahmen eines BMF-Schreibens¹⁹⁶ (s.o.) Stellung genommen hat. Dies erzeugt dringend benötigte Rechtssicherheit für diesen Bereich, obwohl es nach wie vor einige ungeklärte Detailfragen hierzu gibt.

5.2 Schlussfolgerungen und Kritik

Die steuerneutrale Umstrukturierung hat, wie diese Arbeit aufzeigt, weitere gestalterische Facetten erhalten, insbesondere durch die Einführung von §§ 14 Abs. 2 und Abs. 3 EStG. Die Betriebsfortführung im eigentlichen Sinne ist nichts stets der Zweck im steuerlichen Umstrukturierungsvorschriften. Steuerlich ist eine Umstrukturierung geglückt, wenn keine Steuern ausgelöst wurden, auch wenn dies die Zersplitterung des Unternehmens zur Folge hat. Betriebswirtschaftlich ist die Unternehmensnachfolge m.E. erst dann geglückt, wenn das Unternehmen auch tatsächlich als lebender Organismus weitergeführt wird.

Die steuerlichen Regelungen zur Übertragung betrieblicher Einheiten nach § 6 Abs. 3 EStG, zur Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG und insbesondere die steuerneutrale Realteilung nach § 16 Abs. 3 S.2 EStG unter Einbeziehung des § 14 Abs. 3 EStG begünstigt jedoch auch all diejenigen Fälle, die nicht zu einer „echten Unternehmensnachfolge“ führen, sondern dem Grunde nach eine „steuerneutrale“ Betriebsauseinander-
setzung / Betriebszerschlagung zur Folge haben.

Regelmäßig zeigt sich, dass nur große Betriebe rein wirtschaftlich fortgeführt werden können. Dies bestätigt auch der Agrarbericht in Bayern.¹⁹⁷ Sofern in der Familie ein neuer Betriebsleiter vorhanden ist, wird die Unternehmensnachfolge meist als Vollübertragung unter Abfindung weichender Erben ausgestaltet werden.

Keine „Zukunftsbetriebe“¹⁹⁸ sind hingegen i.d.R. kleinere Betriebe, sodass der Wunsch des „Übergebers“ entweder der Erhalt der betrieblichen Einheit „aus Tradition“ ist, sodass hier die Vollübertragung unter Abfindung weichender Erben angezeigt ist. Andernfalls ist die Übertragung auf eine Erwerbsgemeinschaft innerhalb der Familie angezeigt unter Zerschlagung der betrieblichen Struktur („Atomisierung der betrieblichen Einheit“).

¹⁹⁶ BMF-Schreiben vom 17.05.2022, BStBl I 2022, 678.

¹⁹⁷ Bayerischer Agrarbericht 2022, <https://www.agrarbericht.bayern.de/landwirtschaft/betriebsstrukturen.html> (aufgerufen am 02.10.2022).

¹⁹⁸ Bayerischer Agrarbericht 2022, <https://www.agrarbericht.bayern.de/landwirtschaft/klein-und-nebenerwerbsbetriebe.html> (aufgerufen am 02.10.2022).

5.3 Ausblick

Unabhängig vom Steuerrecht ist die Unternehmensnachfolge ein komplexer Vorgang. Das Steuerrecht trägt mit dessen detailverliebten Spezialregelungen insbesondere im landwirtschaftlichen Bereich zur weiteren Komplexität bei. Dem steuerlichen Berater wurde bereits im allgemeinen Steuerrecht eine Vielzahl gesetzlicher Instrumente zur Herbeiführung der Steuerneutralität in die Hand gelegt. Zudem sind nun für das landwirtschaftliche Steuerrecht neue Handlungsmöglichkeiten durch die Einführung von §§ 14 Abs. 2 und Abs. 3 EStG gegeben, um die Bedürfnisse und Wünsche der Mandantschaft bezüglich der Durchführung der Unternehmensnachfolge befriedigen zu können.

Beraterschaft und Finanzverwaltung müssen mit dem neuen gesetzlichen Handwerkszeug erst noch Vertraut gemacht werden. Die ersten Schulungen zu den neuen Vorschriften und erste Gestaltungen dürften bereits umgesetzt sein. Die Sicherheit in der Rechtsanwendung wird sich dabei zukünftig erst noch ergeben. Weitere Detailfragen werden aufkommen, irri- gere Rechtsauffassungen werden vertreten und Rückfragen durch die Finanzbehörden werden anfangs zunehmen.

Schlussendliche und handfeste Praxisauswirkungen werden jedoch erst naher Zukunft ersichtlich sein. Die neu eingefügten Vorschriften in § 14 EStG finden erstmalig mit dem Veranlagungszeitraum 2020 bzw. 2021 Anwendung. Die Steuererklärungen für den Veranlagungszeitraum 2020 sind bis spätestens 31.01.2023 bzw. für den Veranlagungszeitraum 2021 bis 31.01.2024 abzugeben.¹⁹⁹ Die Steuerbescheide für das Jahr 2020 werden somit erst erlassen.

Rechtssicherheit mit Klärung von Detailfragen wird sich daher erst zukünftig ergeben, spätestens mit Abschluss der ersten Rechtsbehelfs- und Finanzgerichtsverfahren sowie darauf aufbauenden Verwaltungserlassen. Bis dahin sind die Grundfälle rechtssicher gestaltbar und Abwandlungen mit Rechtsunsicherheiten verbunden. Daher wird die Einholung von verbindlichen Auskünften nach § 89 Abs. 2 AO an Bedeutung in diesen Fällen gewinnen.

¹⁹⁹ Verlängerte Abgabefristen nach Art. 97 dort § 36 Abs. 3 Nr. 2 EGAO.

Literatur

Bücher / Kommentare:

- Bügler, G. (2019). *Steuerberater Handbuch 2019* (27. Ausg.). (D. S. e.V, Hrsg.) Bonn: Stollfuß Verlag.
- Englisch, J. (2021). *Tipke/Lang - Steuerrecht* (24. Ausg.). Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Kulosa, E. (2022). *Schmidt - Einkommensteuergesetz* (41. Ausg.). München: Verlag C.H. Beck.
- Larenz, K. (1991). *Methodenlehre der Rechtswissenschaft* (6. Ausg.). Berlin: Springer-Verlag.
- Mitterpleininger, J. (2022 - 159. EL). *Littmann/Bitz/Pust - Das Einkommensteuerrecht*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.
- Ruffer, A. (2021 - 41. EL). *Leingärtner - Besteuerung der Landwirte*. München: C.H. Beck.
- Schallmoser, U. (2022 - 162. EL). *Brandis/Heuermann - Ertragsteuerrecht*. München: Verlag C.H. Beck.
- Seer, R. (2021). *Tipke/Lang - Steuerrecht* (24. Ausg.). Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Seer, R. (2022). *Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz* (21 Ausg.). Köln: Otto-Schmidt Verlag.
- Spiegelberger, S. (2022). *Unternehmensnachfolge* (3. Ausg.). (Spiegelberger, Hrsg.) München: C.H. Beck.
- Stephany, R. (2022 - 42. EL). *Leingärtner - Besteuerung der Landwirte*. München: Verlag C.H. Beck.
- Vikorf, S. (2020). *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz - Kommentar* (6. Ausg.). Herne: NWB Verlag.
- von Garmissen, B. (2019). *Beck'sches Formularbuch Erbrecht* (4. Ausg.). München: Verlag C.H. Beck.
- Wacker, R. (2022). *Schmidt - Einkommensteuergesetz* (41. Ausg.). München: Verlag C.H. Beck.

Zeitschriften:

Kanzler, J. (2022). DStZ. *Verkleinerung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe und Auseinandersetzung von Mitunternehmenschaften in der Land- und Forstwirtschaft*, S. 711 - 725.

Kußmaul, H., Bieg, H., Weber, C.-P., Waschbusch, G., Baumeister, A., Wegener, W., . . . Tcherveniachki, V. (16. 06 2017). Normative theorie- und praxisbezogene Betriebswirtschaftslehre. *Der Betrieb* (2017), S. 1337-1343.

Pupeter, A. (2017). Der Betrieb. *Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern ist eine (partielle) Realteilung*, S. 2122-2126.

Internetquellen:

Bayerische Landesanstalt für Landwirtschaft. (Juli 2010). *Der bäuerliche Familienbetrieb in Bayern – Situation und Perspektiven*. Abgerufen am 29. 09 2022 von <https://www.lfl.bayern.de/iba/haushalt/059996/index.php>

Bayerisches Staatsministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten. (2022). *Bayerischer Agrarbericht 2022*. München. Abgerufen am 02. 10 2022 von <https://www.agrarbericht.bayern.de/politik-strategien/index.html>

DESTATIS Statistisches Bundesamt. (2020). *Landwirtschaftliche Betriebe in Deutschland insgesamt nach Rechtsformen*. Berlin. Abgerufen am 29. 09 2022 von <https://www.destatis.de/DE/Themen/Branchen-Unternehmen/Landwirtschaft-Forstwirtschaft-Fischerei/Landwirtschaftliche-Betriebe/Tabellen/rechtsformen-sozialoekonomischen-betriebstypen2016.html;jsessionid=79F47E3F6DD63D33B78DBA747E2CC2F9.liv e711>

Spreidler, M., & Beinert, M. (2020). *HSWT-Forschungsprojekte*. Von <https://forschung.hswt.de/forschungsprojekt/1459-hofnachfolge-in-bayern> Abgerufen am 09.12.2022

Datenbanken:

Haufe Steuer Office Redaktion. (29. 08 2019). Lexikonstichwort: Land- und Forstwirtschaft. (Haufe-Datenbank, Hrsg.) Freiburg.

Schoor, H. (20. 04 2020). Vererbung eines Einzelunternehmens: Problemfelder und Gestaltungsüberlegungen. (Haufe-Datenbank, Hrsg.) Freiburg.

Volkelt, L. (12. 04 2022). Entscheider-Check: Unternehmensnachfolge. (Haufe-Datenbank, Hrsg.) Freiburg.

Wittlinger, J. (02. 09 2019). Lexikonstichwort: Betriebsverpachtung. (Haufe-Datenbank, Hrsg.) Freiburg.

Monographien:

Friedrichshavener Institut für Familienunternehmen. (2020). *Deutschlands nächste Unternehmergeneration*. München: Stiftung Familienunternehmen.

Haubl, R., & Daser, B. (2006). *Familiendynamik in Familienunternehmen: Warum sollten Töchter nicht erste Wahl sein?* Frankfurt am Main: Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend.

HLBS Bayern. (2013). Besprechungsprotokoll - Ertragsteuerliche Fragen zur LuF-Besteuerung vom 23.04.2013. München.

HLBS Bayern. (2022). Besprechungsprotokoll - Ertragsteuerliche Fragen zur LuF-Besteuerung vom 30.05.2022. Nürnberg.

Kay, R., Suprinovic, O., Schlömer-Laufen, N., & Rauch, A. (2018). *Unternehmensnachfolgen in Deutschland 2018 bis 2022*. Bonn: Institut für Mittelstandsforschung Bonn.

Marquardt, I., Köcher, A., & Kreckl, A. (2020). *Erbschaftsteuer in der Land- und Forstwirtschaft*. Berlin: HLBS Informationsdienste.

Schlömer-Laufen, N., Fels, M., & Suprinovic, O. (21. 02 2022). Unternehmensnachfolgen in Deutschland - Aktuelle Schätzung des IfM Bonn. *Recht der Familienunternehmen, Heft 2-2022*, S. 74f.

Nachrichtlich: Wesentliche Schreiben der Finanzverwaltung:**Bundesfinanzverwaltung**

- BMF Ertragsteuerliche Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge.
BMF-Schreiben vom 13.01.1993, BStBl. 1993 I, 80.
- BMF Einkommensteuerliche Behandlung der Verpachtung eines land-
und forstwirtschaftlichen Betriebs im Ganzen.
BMF-Schreiben vom 01.12.2000, BStBl I 2000, 1556.
- BMF Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer
Auseinandersetzung.
BMF-Schreiben vom 14.03.2006, BStBl. I 2006, 253.
- BMF Zurückbehalt unwesentlicher Flächen im Zusammenhang mit der
unentgeltlichen Übergabe land- und forstwirtschaftlicher Betriebe.
BMF-Schreiben vom 20.05.2008, DStR 2008, 1286.
- BMF Einkommensteuerliche Behandlung von wiederkehrenden Leistun-
gen im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung.
BMF-Schreiben vom 11.03.2010, BStBl. 2010 I, 227 unter Berück-
sichtigung der Änderungen durch BMF-Schreiben vom 06.05.2016
BStBl 2016 I, 476.
- BMF Umwandlungssteuererlass 2011.
BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl 2011 I, 1314.
- BMF Zweifelsfragen zur Überführung und Übertragung von einzelnen
Wirtschaftsgütern nach § 6 Absatz 5 EStG.
BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl. I 2011, 1279.

- BMF Besteuerung der Forstwirtschaft; Auswirkungen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vom 5. Juni 2008 (BStBl 2008 II S. 960 und 968) und Anpassung an die Änderungen des Steuervereinfachungsgesetzes 2011.
BMF-Schreiben vom 16.05.2012, BStBl. I 2012, 595.
- BMF Besteuerung der Forstwirtschaft; Ertragsteuerrechtliche Behandlung von forstwirtschaftlichen Flächen als Betriebsvermögen eines Erwerbsbetriebs.
BMF-Schreiben vom 18.05.2018, BStBl I 2018, 689.
- BMF Realteilung; Anwendung von § 16 Absatz 3 Satz 2 bis 4 und Absatz 5 EStG.
BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019, 6.
- BMF Realteilung; Anwendung von § 16 Absatz 3 Satz 2 bis 4 und Absatz 5 EStG.
BMF-Schreiben vom 20.12.2016, BStBl. I 2017, 36.
- BMF Realteilung; Anwendung von § 16 Absatz 3 Satz 2 bis 4 und Absatz 5 EStG.
BMF-Schreiben vom 28.02.2006, BStBl. I 2006, 228.
- BMF Zweifelsfragen zu § 6 Absatz 3 EStG im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen und von Anteilen an Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen sowie mit der unentgeltlichen Aufnahme in ein Einzelunternehmen; Verhältnis von § 6 Absatz 3 zu § 6 Absatz 5 EStG.
BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019; 1291 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696.

- BMF Übertragung und Überführung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen aus einer Mitunternehmerschaft und Verpächterwahlrecht bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben.
BMF-Schreiben vom 17.05.2022, BStBl I 2022, 678.

Länderfinanzverwaltungen

- BayLfSt Einbringung, Wahlrechtsausübung in Fällen der Einbringung nach §§ 20, 21, 24 und 25 UmwStG.
BayLfSt vom 11.11.2014, S 1978 d.2.1 - 17/10 St 32, DStR 2015, 429.
- BayLfSt Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs in das Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft bzw. in das jeweilige Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer nach § 6 Absatz 3 EStG.
BayLfSt vom 15.12.2020 - S 2242.2.1-57/11 St32.
- FinMin Baden-Württemberg Land- und Forstwirtschaftskartei des Landes Baden-Württemberg vom 25.06.2008.
- OFD Koblenz Gesamtdarstellung zur Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.
OFD Koblenz vom 13.08.2008, S-2230 A - St 31 1.

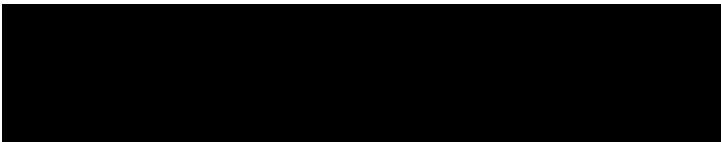
Selbstständigkeitserklärung

Hiermit erkläre ich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und nur unter Verwendung der angegebenen Literatur und Hilfsmittel angefertigt habe.

Stellen, die wörtlich oder sinngemäß aus Quellen entnommen wurden, sind als solche kenntlich gemacht.

Diese Arbeit wurde in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt.

Schöngeising, den 08.05.2023



Sebastian Gruber