

Beratung rund um das Geld: Jahressteuergesetz, Teil 2

# Realteilung bei verpachteten landwirtschaftlichen Betrieben

Der Themenkomplex „Betriebsverpachtung – Realteilung – Erbauseinandersetzung“ ist steuerlich von hoher Brisanz und wurde von den Grundlagen her in Ausgabe 22 dargestellt. In diesem Folgebeitrag wird auf die aktuelle Gesetzgebung zur Realteilung von verpachteten Landwirtschaftsbetrieben eingegangen und es werden konkrete Handlungsempfehlungen gegeben.

2018 waren vor dem Bundesfinanzhof (BFH) Veräußerungsfälle über land- und forstwirtschaftliche Flächen Gegenstand von Klageverfahren. Die Veräußerer nahmen an, dass sie bei der Veräußerung der Verpachtungsflächen keine Ertragsteuern zahlen müssten, da es sich um Privatvermögen handele. Das



Bei einer Realteilung von verpachteten Betrieben sind aufgrund der Gesetzeslage einige steuerliche Besonderheiten zu beachten. Foto: Daniela Rixen

## ZINSBAROMETER

Stand 14. Juni 2021

Die Zinsspannen am Kapitalmarkt nehmen zu. Das Zinsbarometer bietet lediglich erste Anhaltspunkte zur aktuellen Kapitalmarktsituation (ohne Gewähr). Bei den gekennzeichneten Zinssätzen können sich je nach persönlicher Verhandlungssituation deutliche Abweichungen ergeben.

<b>Geldanlage</b>	<b>Zinsen</b>
	%
Festgeld 10.000 €, 3 Monate <sup>1)</sup>	0,01 - 0,65

<b>Kredite</b>	
<b>Landwirtschaftliche Rentenbank<sup>2)</sup></b>	%
	% effektiv

(Sonderkreditprogramm)	
<b>Maschinenfinanzierung</b>	
6 Jahre Laufzeit, Zins 6 Jahre fest	1,00

<b>langfristige Darlehen</b>	
10 Jahre Laufzeit, Zins 5 Jahre fest	1,00
20 Jahre Laufzeit, Zins 10 Jahre fest	1,00

<b>Baugeld-Topkonditionen<sup>3)</sup></b>	
Zins 10 Jahre fest	0,67 - 0,88
Zins 15 Jahre fest	0,84 - 1,21

1) Marktausschnitt (100 % Einlagensicherung)  
 2) Zinssatz Preisklasse A, Margenaufschlag 0,35 bis 2,85 %, je nach Bonität und Besicherung (7 Preisklassen)  
 3) Quelle: www.capital.de (Spanne der Topkonditionen)

Finanzamt ging jedoch von einem Verkauf aus einem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen aus.

### Rechtsprechung zur Realteilung

In den Entscheidungsfällen hatten teilweise die Großeltern der Kläger in den 1970er beziehungsweise 1980er Jahren landwirtschaftliche Unternehmen unterhalten. Später wurde die Bewirtschaftung eingestellt und die Flächen wurden nur noch verpachtet. Hierbei hatten die früheren aktiven Unternehmer das Wahlrecht zur Betriebsverpachtung ausgeübt.

In den durch den BFH entschiedenen Urteilsfällen wurden die verpachteten Betriebe an die nachfolgende Generation vererbt. Diese traten in die Pachtverträge ein und verpachteten die Flächen weiter. Die Erben entschieden sich in späteren Jahren, die Betriebe dergestalt aufzuteilen, dass jeder Erbe einzelne Flurstücke erhielt, die er weiterverpachtete.

Auch diese Flurstücke wurden im Rahmen von Erbschaften oder Schenkungen übertragen. Die dritte Generation nahm demzufolge an, dass es sich bei den erhaltenen Flächen um Privatvermögen handelte, sodass eine Veräußerung nicht zur Besteuerung führen würde. Dies sah die Finanzverwaltung jedoch anders. Aufgrund der weitergeführten Betriebsverpachtung ging die Finanzverwaltung davon

aus, dass es sich um die Veräußerung von Betriebsvermögen handelte.

Insofern hatte der Bundesfinanzhof (BFH) zu prüfen, ob bereits durch die Verteilung des Betriebsvermögens an die Mitglieder der Erbengemeinschaften zwangsweise eine Betriebsaufgabe erfolgt war. Da diese Betriebsaufgabe in den beiden entschiedenen Fällen schon mehr als zehn Jahre zurücklag, war das Finanzamt aufgrund des Ablaufs der Festsetzungsfrist gehindert, diese noch zu besteuern. Die Kläger bekamen recht und brauchten die festgesetzten Steuern wegen der Veräußerung aus dem Privatvermögen nicht zu zahlen.

### Auswirkung der Rechtsprechung

Die Finanzverwaltung war bis zu den Entscheidungen des BFH von 2018 der Meinung, dass auch die Aufteilung von Verpachtungsbetrieben und die Weiterverpachtung durch die einzelnen ehemaligen Mitunternehmer die Betriebsvermögenseigenschaft der Pachtflächen nicht änderte. Es wurde somit von einem sogenannten geteilten Verpächterwahlrecht – aus einem Verpächterwahlrecht wurden mehrere – ausgegangen. Die stillen Reserven waren in den Wirtschaftsgütern weiter steuerverhaftet bis zur Veräußerung oder der Erklärung einer Betriebsaufgabe durch den Einzelunternehmer oder dessen Nachfolger.

Der BFH entschied, dass die Grundsätze der Realteilung mit der Fortführung zu Buchwerten bei der Aufteilung von Verpachtungsbetrieben nur dann anwendbar sind, wenn die bisherigen Mitunternehmer die ihnen zugeordneten Grundstücke in einem eigenen aktiven Betriebsvermögen weiterhin nutzen. Die bloße Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen führt als solche nach Ansicht des BFH grundsätzlich nicht zu land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen des Verpächters. Das Verpächterwahlrecht setzt auch bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft voraus, dass die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Wirtschaftsgüter mitverpachtet werden. Daran fehlt es nach Ansicht des BFH, sofern eine Mitunternehmerschaft nach Aufgabe ihres land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs ihre wesentlichen Betriebsgrundlagen (insbesondere Grundstücke) den Mitunternehmern jeweils zu Alleineigentum überträgt.

Die Rechtsprechung betraf landwirtschaftliche Verpachtungsbetriebe in Form von Personengesellschaften, Erbengemeinschaften, die verpachtete Landwirtschaftsflächen im Wege der Erbfolge erworben haben, aber auch aktive Landwirtschafts-GbR, die sich auseinandersetzen und bei denen die Einzelmitglieder im Anschluss nicht mehr aktiv landwirtschaftlich tätig sein wollten. Bei der Aufteilung

von Verpachtungsunternehmen war nach der Rechtsprechung des BFH daher darauf zu achten, dass entweder die Steuerbelastung für die Betriebsaufgabe einkalkuliert wurde oder nur Wege beschritten wurden, die dazu führten, dass auch der Übernehmer die Buchwerte fortführen durfte. Dazu war teilweise enormer Gestaltungsaufwand notwendig.

### Positive Veränderungen

Im Einkommensteuergesetz ist nun als Reaktion auf die ergangene Rechtsprechung mit dem Jahressteuergesetz 2020 die gesetzliche Möglichkeit bei Realteilung oder Erbauseinandersetzung eines verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes eingeräumt worden, das Verpächterwahlrecht zu vervielfältigen beziehungsweise nach erfolgter Realteilung oder Erbauseinandersetzung erstmalig zu begründen.

Die gesetzliche Regelung fundiert in diesen Fällen – entgegen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) – beim übernehmenden Mitunternehmer für sämtliche erhaltenen Grundstücke (verpachtete landwirtschaftliche Grundstücke, Mietwohngrundstücke und andere) Betriebsvermögen – mit der Folge, dass ein Betrieb im steuerlichen Sinne begründet wird und dem übernehmenden Mitunternehmer hierfür auch ein Verpächterwahlrecht zusteht.

Es dürfen allerdings nicht ausschließlich Mietwohngrundstücke oder Ähnliches übertragen wer-

den. Dabei soll es weder auf die Größe des landwirtschaftlichen Grundstücks ankommen noch darauf, ob dieses aus dem Gesamthandsvermögen oder aus einem Sonderbetriebsvermögen stammt. Voraussetzung ist lediglich, dass mindestens eine übertragene Fläche zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren dient (Orientierung an 3.000 m<sup>2</sup>, die bis zum Anwendungsstichtag der Neuregelung im Dezember 2020 bereits verwirklicht wurden und bei denen noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist).

Gestaltungen wie in Abbildung 1 führen nicht mehr zu einer zwangsweisen Betriebsaufgabe.

Die Übertragung von Einzelunternehmen auf mehrere Nachfolger ist nicht begünstigt!

Besondere Aufmerksamkeit erfordert die Übertragung eines bestehenden Einzelunternehmens auf mehrere Nachfolger. Oftmals besteht der Wunsch, den Nachfolgern einzelne Flurstücke zu Einzel Eigentum zu übertragen. Das ist aber auch nach der neuen Gesetzeslage nicht möglich. Dabei spielt die Frage der aktiven Bewirtschaftung oder Verpachtung keine Rolle. Es müssten in diesem Fall alle stillen Reserven aufgrund einer sogenannten Betriebszerschlagung aufgedeckt werden.

Als Gestaltungsempfehlung bietet es sich an, den Nachfolgern den Betrieb in gesamthänderischer Verbundenheit – beispielsweise in GbR – zu übertragen. Nach einigen Vegetationsperioden könnte

sodann eine Realteilung mit dem gewünschten Ergebnis erfolgen. Dann wäre wiederum eine Vervielfältigung des Verpächterwahlrechts möglich (siehe oben).

### Alternative: Betriebsaufgabeerklärung

In Anbetracht der seit 1970 ständig steigenden Bodenpreise könnte auch überlegt werden, die stillen Reserven zu versteuern und das Vermögen so dem Privatbereich zuzuordnen. Bei kleinen Landwirtschaftsbetrieben beziehungsweise bei Erbengemeinschaften, die aus mehreren Personen bestehen, kann eine Betriebsaufgabeerklärung eine sinnvolle Alternative zur Fortführung des Betriebsvermögens sein. Wenn einzelne Mitunternehmer bereits das 55. Lebensjahr vollendet haben, können diese in ihrer Person den Freibetrag für die Betriebsaufgabe und den besonderen Steuersatz (zirka 56 % des Durchschnittssteuersatzes) nutzen, die auf Antrag einmal im Leben gewährt werden. Wird die Betriebsaufgabe erklärt und versteuert, so können die Grundstücke nach Ablauf eines Zeitraums von zehn Jahren grundsätzlich aus dem Privatvermögen steuerfrei veräußert werden. Die nachfolgend im Privatvermögen angesammelten stillen Reserven würden dann nicht mehr der Besteuerung unterliegen.

### Konkrete Handlungsempfehlungen

#### ... für Altfälle in verjährter Zeit

Werden Grundstücke veräußert, die wie in den vom BFH entschiedenen Fällen bereits vor vielen Jahren Gegenstand einer Realteilung oder Erbauseinandersetzung waren, so könnte es sich heute bei diesen Flächen um Privatvermögen handeln, wenn die betroffenen Grundstücke nicht wieder einem Betriebsvermögen

zugeordnet wurden. Eine Nachversteuerung der damaligen – nach früherer Rechtsauffassung nicht vorliegenden – Betriebsaufgabe käme nicht mehr in Betracht, wenn die Verjährungsfristen abgelaufen sind. Es ist somit ratsam, die formellen und materiellen Vorschriften im Einzelfall genau zu prüfen, da dies über eine Steuerpflicht oder Steuerfreiheit entscheidet.

#### ... für Altfälle in nicht verjährter Zeit

Haben sich landwirtschaftliche Personengesellschaften oder Erbengemeinschaften in nicht verjährter Zeit bereits durch Realteilung oder Erbauseinandersetzung aufgelöst und gingen die Beteiligten anhand der Verwaltungsauffassung davon aus, dass sie die Buchwerte fortführen konnten und keine stillen Reserven aufdecken mussten, lassen die neuen Anwendungsregelungen einen unwiderruflichen Antrag auf Fortgeltung der Betriebsvermögenseigenschaft für Übertragungen vor dem 17. Dezember 2020 zu. So wird die zwangsweise Besteuerung in die Zukunft verlagert.

#### ... für geplante Auflösungen von Personengesellschaften/Erbengemeinschaften

Möchten sich Mitunternehmer aktiver oder verpachteter Landwirtschaftsbetriebe derart auseinandersetzen, dass die erhaltenen Flächen im Anschluss von dem einzelnen ehemaligen Gesellschafter verpachtet werden, so ist genau zu prüfen, welcher Sachverhalt gegeben ist. Mit der Gesetzesänderung kann in nahezu allen Fällen jetzt eine gewollte Buchwertfortführung unter Vervielfältigung des Verpächterwahlrechts rechtssicher erreicht werden.

Sebastian Nehls  
Steuerberater  
Landwirtschaftlicher  
Buchführungsverband

Abbildung 1: Möglichkeiten der Vervielfältigung des Verpächterwahlrechts

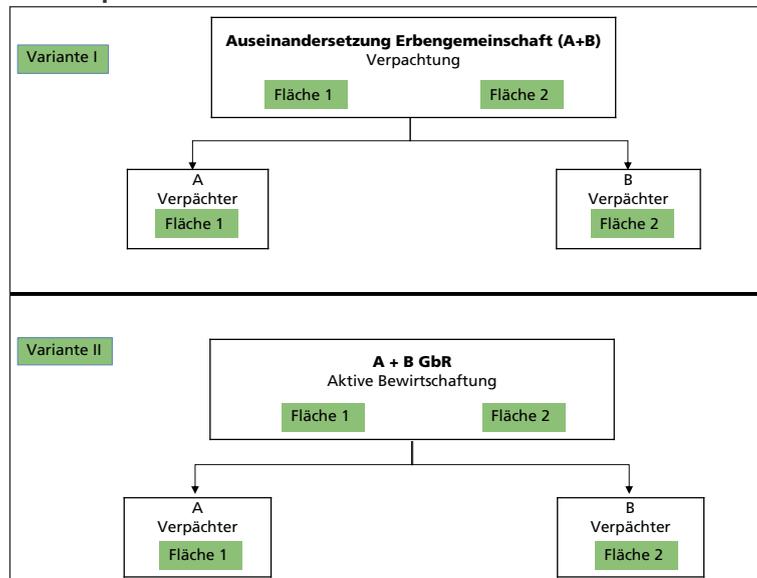


Abbildung 2: Problematik – Betriebszerschlagung

