

Beratung rund um das Geld: Rechtliche und ertragsteuerliche Betrachtung

## Übertragung bereits ausgelaufener Betriebe auf die Kinder

Die Übertragung bereits ausgelaufener Betriebe (in der Regel verpachtete Betriebe) stellt die Inhaber vor große rechtliche und ertragsteuerliche Herausforderungen. Beides soll nachfolgend beschrieben werden, wobei zunächst auf die rechtliche und anschließend auf die steuerliche Seite eingegangen wird.

Die Übergabe oder Vererbung aktiv bewirtschafteter landwirtschaftlicher Betriebe ist grundsätzlich insoweit einfach, als in der Regel die Übergabe oder Vererbung nur auf eine Person erfolgt. Ist dagegen die Bewirtschaftung schon längere Zeit aufgegeben und steht nicht zu erwarten, dass eines der Kinder die Bewirtschaftung wieder aufnimmt, stellt sich die Frage, ob es richtig ist, den Grundbesitz nach Höfeordnung (HöfeO) an eine Person zu übertragen beziehungsweise zu vererben oder ob eine Aufteilung auf mehrere Kinder zu gleichen Teilen erfolgen soll.



Bei der Übergabe eines ehemaligen Hofes gilt nicht zwingend die Höfeordnung.

### Wann gilt die Höfeordnung?

Die HöfeO sieht zwingend vor, dass die Vererbung oder Übertragung immer nur auf eine Person erfolgen kann. Die HöfeO ist aber sogenanntes fakultatives Recht. Der Hofeigentümer kann durch Erklärung gegenüber dem Landwirtschaftsgericht die Hofeigenschaft aufheben und auch wieder begründen. Allein die Einstellung der aktiven Bewirtschaftung führt nicht ohne Weiteres zum Wegfall der Hofeigenschaft. Auch die Entnahme aus dem steuerlichen Betriebsvermögen und Überführung in das Privatvermögen hat grundsätzlich keine direkten Auswirkungen auf die erbrechtliche Hofeigenschaft. Grundsätzlich gilt, dass auch ein bereits seit längerer Zeit nicht mehr aktiv bewirtschafteter landwirtschaftlicher Betrieb grundsätzlich nach der HöfeO übertragen oder vererbt werden kann, wenn der Eigentümer dies wünscht und wenn nicht offenkundig ausgeschlossen ist, dass der Betrieb wieder in Eigenbewirtschaftung übernommen werden kann. Ausgeschlossen wäre dies beispielsweise dann, wenn geeignete Wirtschaftsgebäude endgültig wegge-

fallen sind, der Hof nur eine relativ geringe Größe aufweist und eine Verpachtung an unterschiedliche Pächter mit unterschiedlichen Laufzeiten erfolgt ist. Das Prinzip „einmal Hof – immer Hof“ gilt dann nicht. Vielmehr kann durch tatsächliche Veränderungen die Hofeigenschaft auch dann entfallen sein, wenn im Grundbuch der Hof noch als Hof eingetragen ist.

Aus diesem Grunde empfiehlt es sich dringend, zunächst zu entscheiden, ob die Hofeigenschaft beibehalten werden oder aufgegeben werden soll, und sodann klarzustellen, ob der Grundbesitz der HöfeO unterliegen soll oder nicht. Bei einem Überlassungsvertrag kann diese Klarstellung im Überlassungsvertrag erfolgen. Selbst bei einer Vererbung stellt der Bundesgerichtshof ganz maßgeblich auf die Vorstellungen des Erblassers ab. Ein Indiz für die Beibehaltung der Hofeigenschaft ist es beispielsweise, wenn im Testament glasklar zwischen dem Hof einerseits und dem hoffreien Vermögen andererseits unterschieden wird.

Wird der Grundbesitz als Hof vererbt, sind die weichen Erben durch die Nachabfindungsregelung in § 13 HöfeO zumindest insoweit geschützt, als bei einem

Verkauf des Hofes innerhalb von 20 Jahren nach dem Erbfall der Hofübernehmer den Erlös mit den weichen Erben zu teilen hat. Die Entscheidung darüber, ob verkauft wird oder ob nicht verkauft wird, obliegt natürlich allein dem Hofeigenen. Insoweit haben die weichen Erben keinerlei Möglichkeit der Einflussnahme.

Soll die Hofeigenschaft nicht mehr bestehen, muss dies unbedingt durch eindeutige Erklärung gegenüber dem Landwirtschaftsgericht klargestellt werden. Es genügt insbesondere nicht, wenn erst im Testament vorgesehen ist, dass die Hofeigenschaft aufgehoben werden soll. Die Erklärung über die Aufhebung der Hofeigenschaft wirkt erst mit Eingang beim Gericht noch zu Lebzeiten des Hofeigentümers. Mit der Eröffnung des Testaments käme eine darin enthaltene Erklärung über die Aufhebung der Hofeigenschaft also zu spät.

### Aufteilung des Grundbesitzes

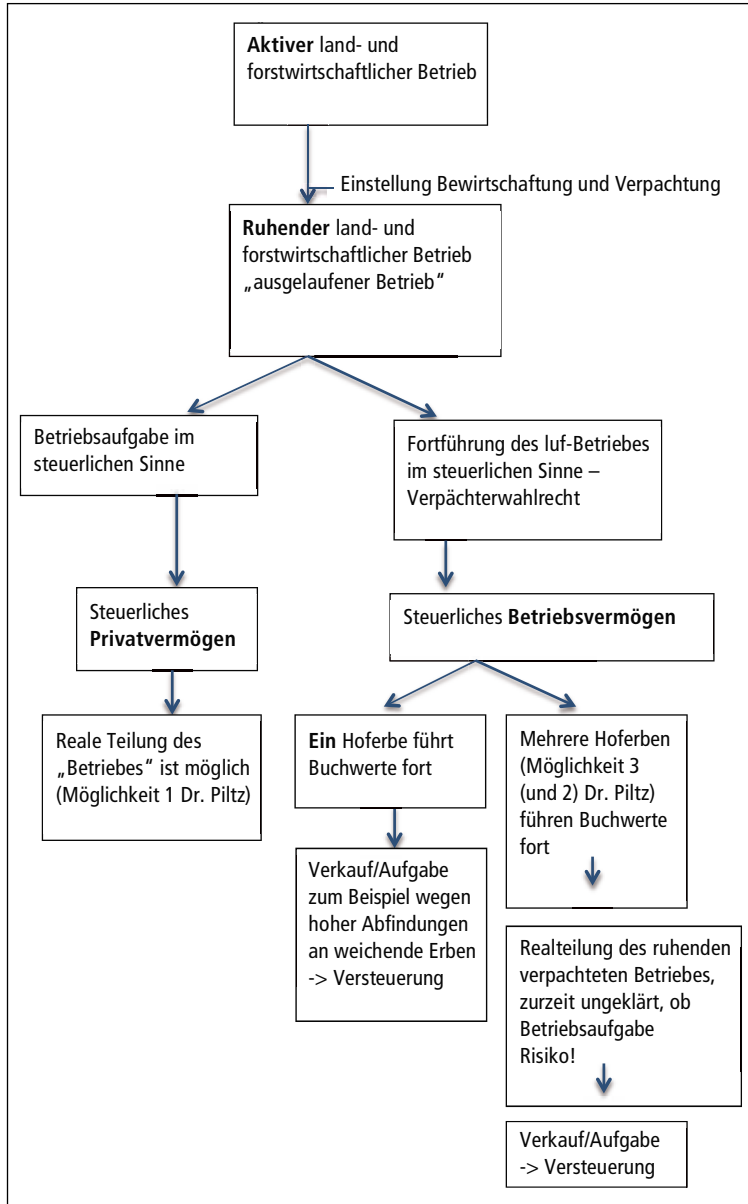
Soll der landwirtschaftliche Grundbesitz mehreren Kindern zustehen, gibt es grundsätzlich drei Möglichkeiten:

Die eine Möglichkeit besteht darin, den Grundbesitz real aufzuteilen und jedem Kind konkrete einzelne Grundstücke zu übertragen oder im Testament eine Regelung vorzusehen, welches Kind welches Grundstück erhält. In diesem letzteren Fall sollte unbedingt ein Vorausvermächtnis angeordnet beziehungsweise sollte angeordnet werden, dass die Grundstücke als wertgleich anzusehen sind, etwaige Wertunterschiede zwischen den Kindern also nicht ausgeglichen werden sollen. Anderenfalls kann eine langwierige Auseinandersetzung über die Werthaltigkeit der Grundstücke die Folge sein.

Die zweite Möglichkeit besteht darin, den Grundbesitz den Kindern als Erbengemeinschaft zu übertragen. Nach dem Erbfall werden dann die Kinder A, B und C als Miterben in ungeteilter Erbengemeinschaft in das Grundbuch eingetragen. Die Kinder können und müssen sich sodann darüber auseinandersetzen, was mit dem Grundbesitz geschehen soll, ob dieser verpachtet, verkauft oder real geteilt werden soll. Diese Auseinandersetzung kann für eine bestimmte Zeit ausgeschlossen werden.

Diese Erbengemeinschaft ähnelt sehr einer Gesellschaft bürgerli-

**Übersicht: Entscheidungsstrategien und steuerliche Konsequenzen**



chen Rechts. Zu beachten ist, dass mangels anderweitiger Regelung jeder Miterbe jederzeit die Auseinandersetzung verlangen kann und – wenn keine Einigkeit über die Art der Auseinandersetzung erzielt wird – die Zwangsversteigerung zur Aufhebung der Gemeinschaft betreiben kann. Der Grundbesitz wird dann versteigert und der Erlös unter den Miterben aufgeteilt.

Die dritte Möglichkeit besteht darin, die Kinder zu Miteigentümern zu machen. Im Grundbuch würde dann als Eigentümer eingetragen sein A, B und C zu je einem Drittel ideeller Miteigentumsanteil. Der Unterschied zur realen Eigentumsaufteilung besteht darin, dass dann jedes Kind an jedem Grundstück beteiligt ist und kein Kind sagen kann, dass ein bestimmter

Quadratmeter nur ihm allein gehört. Gegebenenfalls kann auch jeder Miteigentümer verlangen, dass die Miteigentümergeinschaft sich auseinandersetzt im Wege einer Teilungsversteigerung wie vorstehend beschrieben.

**Zwist und Zwietracht vermeiden**

Zu bedenken ist bei diesen Gestaltungen, wie es später weitergehen kann, insbesondere in der nächsten Generation. Je größer die Miteigentümergeinschaft oder Erbengemeinschaft wird, desto schwieriger wird es, Einigkeit zu erzielen. Das Risiko, dass einer der Miterben oder Miteigentümer „blockiert“ oder die Auseinandersetzung/Teilungsversteige-

rung verlangt, steigt an. Ganz praktisch ist auch zu überlegen, was es einem Kind nützt, wenn es einen Ein-Drittel-Miteigentumsanteil an landwirtschaftlichen Grundstücken hat, die in Schleswig-Holstein liegen, während das Kind eine teure Wohnung im fernen München kaufen möchte. Grundsätzlich muss man sich vor Augen halten, dass durch derartige Gemeinschaften ein Problem nicht gelöst, sondern gerade erst geschaffen wird oder auf die nächste Generation verlagert wird, nämlich die Frage, wie die Teilung unter den Kindern erfolgen soll. Anzustreben ist deshalb eine Gestaltung, bei der jedes Kind reales Eigentum erhält und darüber unabhängig von den übrigen Kindern verfügen kann. Aber Vorsicht: Auch das Finanzamt möchte sich gern am Nachlass beteiligen.

**Ertragsteuerliche Betrachtung**

Zunächst sind einmal die Begriffe zu klären. In der Landwirtschaft wird umgangssprachlich von der Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebes gesprochen, wenn ein Landwirt seinen landwirtschaftlichen Betrieb einstellt, also nicht mehr selbst aktiv als Landwirt tätig ist.

Auch wenn es sich umgangssprachlich um die Aufgabe eines landwirtschaftlichen Betriebes handelt, ist es steuerlich noch lange nicht so zu sehen. Der Verpächter eines landwirtschaftlichen Betriebes kann grundsätzlich wählen, ob und wie lange er das steuerliche Betriebsvermögen während der Dauer der Verpachtung fortführen will (Verpächterwahlrecht). Soll auch im steuerlichen Sinne eine Betriebsaufgabe bei Verpachtung des landwirtschaftlichen Betriebes erfolgen, ist eine ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung erforderlich. Denn ohne diese ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt gibt es grundsätzlich keine steuerliche Betriebsaufgabe.

Die Übersicht vermittelt einen Eindruck über die Entscheidungsstränge und die sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen.

Diese oben aufgezeichneten drei Möglichkeiten der Aufteilung sollen im Folgenden hinsichtlich des ertragsteuerlichen Ergebnisses beurteilt werden.

**● Reale Aufteilung und Zuweisung von konkreten Grundstücken auf jedes Kind**

Soll ein ausgelaufener Betrieb zu Lebzeiten auf mehrere Kinder übertragen werden, handelt es sich in der Regel um einen bereits verpachteten Betrieb, für den kein Hofnachfolger in Aussicht steht. Eine direkte Übertragung von Teilflächen des verpachteten Betriebes dergestalt, dass alle Kinder sogenannte wesentliche Betriebsgrundlagen (in der Regel die Flächen größer 10 %, mehr als 30 ar) bekommen, führt nach bisheriger Rechtsprechung, Verwaltungsakt- und Literaturmeinung zu einer Betriebszerschlagung/-aufgabe unter Aufdeckung und Versteuerung aller stillen Reserven. Eine Betriebsübertragung, die eine Buchwertfortführung ermöglicht, liegt nicht vor, weil keines der Kinder alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen (so heißt es steuerlich) erhält. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil aus dem Jahr 2017 bestätigt. Diese Lösung ist damit steuerlich äußerst unvorteilhaft. Die steuerliche Kon-

**ZINSBAROMETER**

Stand 23. Juli 2018

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.

Geldanlage	Zinsen %
Festgeld 10.000 €, 3 Monate <sup>1)</sup>	0,01 - 0,75

**Kredite**  
Landwirtschaftliche Rentenbank<sup>2)</sup>  
% 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	1,51

Baugeld-Topkonditionen <sup>3)</sup>	
Zins 10 Jahre fest	1,13 - 1,49
Zins 15 Jahre fest	1,50 - 2,03

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)

sequenz ist bei einer entsprechenden Gestaltung unbedingt zu beachten.

● **Hof den Kindern als Erbengemeinschaft übertragen**

Geht im Erbfall ein ausgelauener Betrieb auf eine Erbengemeinschaft über, werden sämtliche Miterben Mitunternehmer im einkommensteuerlichen Sinne. Der Erbengemeinschaft sind das Betriebsvermögen als Ganzes und die Einkünfte zuzurechnen. Bis hier sind die Buchwerte fortzuführen. Stille Reserven sind nicht aufzudecken. Wird die Erbengemeinschaft später real geteilt und erhält jeder Miterbe Teile des Betriebes, ist ebenfalls, wie Möglichkeit 1, eine Betriebsaufgabe gegeben. Jedes Mitglied der Erbengemeinschaft erzielt einen anteiligen Aufgabegewinn, der ertragsteuerlich zu erfassen ist. In bestimmten Konstellationen, zum Beispiel wenn ein Miterbe bereits einen aktiven landwirtschaftlichen Betrieb besitzt, können jedoch Buchwerte fortgeführt werden, wenn der Miterbe im Rahmen der Teilung seinen ihm zugewiesenen Vermögensteil der Erbengemeinschaft in seinen bereits bestehenden landwirtschaftlichen Betrieb überführt.

● **Übertragung des Betriebes auf Kinder als Miteigentümer**

Diese Gestaltungsempfehlung ist zumindest im ersten Schritt sinnvoll, denn in diesem Falle geht die Rechtsprechung davon aus, dass der bisher nicht (steuerlich) aufgegebene auslaufende Betrieb als solcher nach den Grundsätzen der Buchwertfortführung auf die Rechtsnachfolger (Kinder) übergeht und, solange diese keine Betriebsaufgabe erklären, von diesen fortgeführt wird (Verpächterwahlrecht bleibt bestehen). Empfohlen wird eine Übertragung auf eine von den Kindern gegründete Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Ausreichend ist meines Erachtens jedoch auch die Übertragung auf die Kinder in Bruchteilsgemeinschaft (Miteigentümer).

Damit führt die Übertragung des auslaufenden Betriebes auf die Kinder bis hierhin noch nicht zur Aufdeckung stiller Reserven und zu einkommensteuerlichen Lasten (erster Schritt).

Es stellt sich jedoch die Frage, wie die Kinder mit dem übernommenen landwirtschaftlichen Betrieb weiter verfahren wollen (zweiter Schritt). Soll das von allen gemeinschaftlich übernommene Vermögen unter den Kindern aufgeteilt werden? Die Teilung des Vermö-



Bei der Aufteilung des Grundbesitzes unter den Kindern gibt es grundsätzlich drei Möglichkeiten. Fotos: landpixel

gens einer Mitunternehmenschaft stellt eine sogenannte Realteilung dar. Eine Realteilung kann zu Buchwerten erfolgen, wenn jedes Kind ausreichend Flächen für die Annahme eines land- und forstwirtschaftlichen (luf) Betriebes bekommt. Aber: Aktuell ist Vorsicht geboten, da nach Auffassung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz bei einer Auseinandersetzung/Realteilung über einen verpachteten Betrieb, bei der jeder Miteigentümer verpachtete Flächen von mehr als 3.000 m<sup>2</sup> erhält, eine Betriebszerlegung vorliegt, wenn die Flächen nicht selbst bewirtschaftet werden. Diese Frage ist nunmehr beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 66/15 anhängig. Daher sind Realteilungen in diesen Fällen einkommensteuerlich nicht klar zu beurteilen. Es besteht das Risiko, dass der BFH eine Betriebsaufgabe bestätigt. Die Finanzverwaltung selbst hat diese Fälle bisher anders beurteilt. Im sogenannten Realteilungserlass der Finanzverwaltung ist ausdrücklich aufgeführt, dass die Auseinandersetzung eines verpachteten Betriebes mit Zuweisung von Einzelflächen, die weiter verpachtet werden, das Verpächterwahlrecht auf die einzelnen übernehmenden vorherigen Mitglieder der Gemeinschaft zulässt.

geben. Aus diesem Grunde stellt sich die Frage, ob es nicht sinnvoll sein kann, die Aufdeckung der stillen Reserven geplant und bewusst zu einem Zeitpunkt vorzunehmen, zu dem günstige steuerliche Verhältnisse herrschen. Mit der steuerlichen Betriebsaufgabe wird der gesamte verpachtete landwirtschaftliche Betrieb in das steuerliche Privatvermögen überführt und damit steuerlich entstrickt. Nach der steuerlichen Betriebsaufgabe beginnen zwar neue Fristen im Hinblick auf spätere Veräußerungen zu laufen (Zehnjahresfrist), aber die Freiheit im Hinblick auf den Umgang mit dem Vermögen im Erb- oder Übergabefall und die Verteilung auf mehrere Miterben ist deutlich einfacher. Steuerliche Betriebsaufgabe führt zur Aufdeckung aller stillen Reserven des Betriebes. Es handelt sich quasi um einen steuerlichen Veräußerungsvorgang des landwirtschaftlichen Betriebes. Auf den Aufgabegewinn lassen sich ein vergünstigter Steuersatz und ein Freibetrag anwenden, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind.

**Stefan Heins  
wetreu**

**Dr. Andreas Piltz  
Lauprecht und Partner**

Wie der Übersicht zu entnehmen ist, wird sich letztlich mit hoher Sicherheit zu einem in der Zukunft liegenden Stichtag die Realisierung der stillen Reserven er-

**FAZIT**

Im Hinblick auf die Übertragung von bereits ausgelaufenen oder auslaufenden Betrieben ist den Inhabern zu raten, individuell auf ihre persönlichen Verhältnisse bezogen eine steuerliche Betriebsaufgabe zu prüfen. Denn im Hinblick auf zukünftige steuerliche Gestaltung ist der Betriebsinhaber, der einer Betriebsaufgabe erklärt hat, frei. Ganz wichtig ist, dass bei einer Fortführung des landwirtschaftlichen Betriebes im Betriebsvermögen die stillen Reserven für die Ewigkeit verhaftet bleiben, mithin der Landwirt und seine Rechtsnachfolger die stillen Reserven fortzuführen haben. Das Finanzamt verhält sich in diesem Falle ruhig. Es wartet lediglich ab, denn irgendwann erfolgt im Rahmen eines Erbganges eine Teilung, eine Aufteilung oder eine Veräußerung, wobei die stillen Reserven dann aufgedeckt werden müssen und möglicherweise keine Möglichkeit zur

Inanspruchnahme des Freibetrages und der Steuersatzbegünstigung besteht, da die Voraussetzungen noch nicht erfüllt sind. In der Praxis ist leider immer wieder zu beobachten, dass in Anbetracht der hohen stillen Reserven, die in den landwirtschaftlichen Grundstücken enthalten sind, von einer Betriebsaufgabe zurückgeschreckt wird und eine entsprechende Besteuerung nicht erfolgt. Die Fragen im Hinblick auf eine Betriebsaufgabe im steuerlichen Sinne werden in die Zukunft verschoben. Es ist lediglich eine Frage des Zeitpunktes, wann und wer die Steuern zahlt. Die Übertragung auslaufender landwirtschaftlicher Betriebe außerhalb des Höferechts ist ein sehr anspruchsvolles Thema. Sowohl rechtlich als auch steuerlich sind in diese Betriebe beratungsintensiv. Es kann den Beteiligten nur geraten werden, sich rechtzeitig rechtliche und steuerliche Beratung einzuholen.