

Beratung rund um das Geld

Steuerliche Behandlung auslaufender Betriebe

Die Veränderungen in der Agrarstruktur betreffen auch die landwirtschaftlichen Betriebe in Schleswig-Holstein. Der Strukturwandel hat zur Folge, dass die Anzahl der Betriebe auch in Schleswig-Holstein deutlich zurückgehen wird und die Größe der verbleibenden Betriebe entsprechend zunimmt.

Als häufigste Gründe für den Ausstieg im Rahmen des Strukturwandels werden genannt:

- Betriebe mit ungesicherter Hofnachfolge,
- unzureichende Betriebsergebnisse, Verschuldung,
- steigende Pachtpreise in Konkurrenzsituation zu Mitbewerbern, die Verpachtung wird als Einkommensoption gesehen,
- Marktentwicklung (siehe aktuell Milch- und Schweinemarkt).

Infolge des Strukturwandels werden auch in Zukunft Landwirte ihre Betriebe auslaufen lassen und sich die Frage stellen, wie die zukünftige steuerliche Behandlung der Betriebe zu sehen ist.

Entwicklung und Entscheidungsablauf

Die Einstellung eines landwirtschaftlichen Betriebes ist oft ein langfristig geplanter, manchmal in wirtschaftlichen oder familiären Krisensituationen auch ungeplanter Vorgang.

Sobald die Entscheidung getroffen ist, dass der Betrieb eingestellt wird, werden möglicherweise keine Investitionen mehr getätigt. Im Hinblick auf die Einstellung des Betriebes werden einzelne Wirtschaftsgüter veräußert. Zur Begleichung von Schulden werden möglicherweise auch Flächenverkäufe ins Auge gefasst.

Mit der Verpachtung erfolgt dann der Übergang des ehemals aktiven Betriebes in einen sogenannten ruhenden Betrieb. Die Abbildung zeigt den Ablauf auf.

Steuerliche Fragen nach der Entscheidung

Mit der getroffenen Entscheidung, dass der Betrieb auslaufen soll, werden, wie bereits erwähnt, Investitionen nicht mehr getätigt sowie nicht mehr betriebsnotwendige



Der Strukturwandel hat den Rückgang landwirtschaftlicher Betriebe zur Folge.

Wirtschaftsgüter veräußert. Sofern die Veräußerungserlöse die steuerlichen Buchwerte zum Veräußerungszeitpunkt die Buchwerte der veräußerten Maschinen, Geräte, Vorräte oder des Viehbestandes übersteigen, entstehen Veräußerungsgewinne, die ertragsteuerlich zu erfassen sind. Es handelt sich dabei um laufende Gewinne, die auch der laufenden Einkommensbesteuerung unterliegen. Gleiches gilt für die Veräußerung von Grund und Boden oder Gebäuden, um in Hinblick auf die geplante Einstellung des Betriebes noch vorhandene Verbindlichkeiten abzubauen. Werden Grundstücke veräußert, ist auch diese Differenz zwischen Veräußerungserlös abzüglich Buchwert und Veräußerungskosten als Veräußerungsgewinn zu versteuern. Wenn auch die Möglichkeit bestehen würde, eine §-6b-EStG-Rücklage in Höhe der Veräußerungsgewinne zu bilden, wird diese Gestaltungsmöglichkeit nicht zu nutzen sein, da ja wegen des Auslaufens des Betriebes ohnehin keine Investi-

tionen mehr geplant sind. Das erlöste Geld wird für Schuldentilgung verwendet. Investitionen müssten wiederum finanziert werden.

Umsatzsteuerlich ist insbesondere von Betrieben, die der umsatzsteuerlichen Pauschalierung unterliegen, zu beachten, dass die Anwendung des § 24 UStG grundsätzlich voraussetzt, dass der landwirtschaftliche Betrieb aktiv bewirtschaftet wird.

Umsatzsteuerliche Leistungen, die nach Einstellung der aktiven Erzeugertätigkeit erbracht werden, unter-

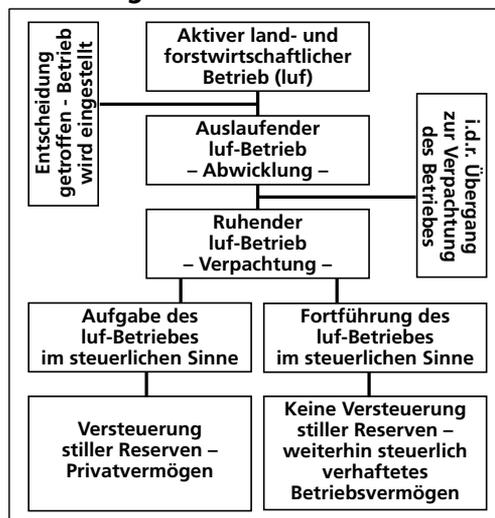
liegen daher grundsätzlich den allgemeinen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes. Dies gilt jedoch nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht für nach der Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebes ausgeführte Umsätze aus der Lieferung von bis zur Aufgabe selbst erzeugten Produkten, wie dem Verkauf der letzten selbst erstellten Ernte. Diese kann noch der umsatzsteuerlichen Pauschalierung unterworfen werden.

Für die Umsätze aus der Veräußerung von Gegenständen des land- und forstwirtschaftlichen Unternehmensvermögens, wie zum Beispiel des Maschinenbestands, ist die umsatzsteuerliche Pauschalierung nur noch anwendbar, wenn die Veräußerung der Maschinen und Geräte nach einer Betriebsaufgabe im engen sachlichen Zusammenhang mit der Einstellung der betrieblichen Tätigkeit erfolgt und die Maschinen und Geräte nach der Einstellung der aktiven Erzeugertätigkeit nicht zur Ausführung von regelbesteuerten Umsätzen, zum Beispiel für Dienstleistungen an Nichtlandwirte, verwendet wurden.

Betriebsverpachtung – ruhender Betrieb

In der Landwirtschaft wird umgangssprachlich von der Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebes

Abbildung



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 Betriebes handelt, ist es steuerlich noch lange nicht so. Der Verpächter eines landwirtschaftlichen Betriebes kann grundsätzlich wählen, ob er die Verpachtung des landwirtschaftlichen Betriebes als steuerliche Betriebsaufgabe behandelt oder ob und wie lange er das steuerliche Betriebsvermögen während der Dauer der Verpachtung fortführen will (sogenanntes Verpächterwahlrecht).

Soll auch im steuerlichen Sinne eine Betriebsaufgabe bei Verpachtung des landwirtschaftlichen Betriebes erfolgen, ist eine ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung zwingend notwendig. Diese ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung muss dem zuständigen Finanzamt unmissverständlich mitgeteilt werden. Denn ohne ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung gibt es grundsätzlich keine steuerliche Betriebsaufgabe. Um-



Die letzte Ernte kann der umsatzsteuerlichen Pauschalierung unterworfen werden.

Fotos: Isa-Maria Kuhn

strukturierungen des verpachteten Betriebes, zum Beispiel durch Flächenverkauf, führen nicht automatisch zur steuerlichen Betriebsaufgabe. Ein verpachteter landwirtschaftlicher Betrieb kann genauso in seiner Substanz verändert werden, wie dies bei einem aktiv bewirtschafteten Betrieb der Fall sein kann, ohne dass dieser die Eigenschaft als landwirtschaftlicher Betrieb auch im steuerlichen Sinne verliert. Die Verpachtung ist sodann die Fortführung des landwirtschaftlichen Betriebes in einer anderen Form. Die Betriebsaufgabeerklärung muss in einem engen zeitlichen Rahmen, nämlich spätestens drei Monate nach dem Zeitpunkt abgegeben werden, zu dem die steuerliche Betriebsaufgabe durchgeführt werden soll.

Eine steuerliche Betriebsaufgabe führt zur Aufdeckung aller stillen Reserven des Betriebes. Es handelt sich quasi um eine steuerliche Veräußerung des landwirtschaftlichen Betriebes (an sich selbst). Alle stillen Reserven des Betriebes sind zu bewerten und gegebenenfalls gutachterlich festzustellen. Dieser Summe aller stillen Reserven zum steuerlichen Aufgabezeitpunkt ist der Buchwert aller Wirtschaftsgüter zum selben Zeitpunkt gegenzurechnen, die der Betriebsaufgabe unterliegen. Die Differenz aus dem Wert aller stillen Reserven, dem sogenannten Entnahmewert, und dem Buchwert ist der Betriebsaufgabegewinn. Dieser Betriebsaufgabegewinn ist steuerlich mit einem Freibetrag und mit einer Steuersatzermäßigung vergüns-

tigt, wenn der Landwirt, der die Betriebsaufgabe erklärt oder erklären lässt, dauernd berufsunfähig ist oder das 55. Lebensjahr vollendet hat.

Bei der Berücksichtigung des Freibetrages im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe ist zu beachten, dass es sich hierbei um einen personenbezogenen Freibetrag handelt, der vom Landwirt nur einmal im Leben in Anspruch genommen werden kann. Der Freibetrag beträgt 45.000 €. Der Freibetrag wird allerdings abgeschmolzen, wenn der Aufgabegewinn 136.000 € übersteigt. Damit ist bei einem Aufgabegewinn von mehr als 181.000 € kein Freibetrag mehr zu gewähren.

Steuersatzermäßigung besteht in der Reduzierung des auf den Aufgabegewinn entfallenden Steuersatz-

ZINSBAROMETER

Stand 31. August 2015

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 Monate¹⁾ 0,05 - 3,50

Kredite
Landwirtschaftliche Rentenbank²⁾ % effektiv

(Sonderkreditprogramm)
Maschinenfinanzierung

6 Jahre Laufzeit, Zins 6 Jahre fest 1,00

langfristige Darlehen

10 Jahre Laufzeit, Zins 5 Jahre fest 1,05

20 Jahre Laufzeit, Zins 10 Jahre fest 1,65

Baugeld-Topkonditionen³⁾

Zins 10 Jahre fest 1,53 - 2,01
Zins 15 Jahre fest 2,02 - 2,45

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)



Bei der Veräußerung des Viehbestandes entstehen möglicherweise Gewinne, die steuerlich zu erfassen sind.



Zur Begleichung von Schulden werden auch Flächenverkäufe ins Auge gefasst.

zes. Dieser beträgt 56 % des Regelsteuersatzes, wobei jedoch ein Mindeststeuersatz zu berücksichtigen ist. Auch für die Ermäßigung des Steuertarifes gelten die obigen Voraussetzungen.

Im Hinblick auf die zukünftige steuerliche Gestaltung ist der Landwirt, der eine 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 Fall ruhig. Es wartet lediglich ab, denn irgendwann erfolgt im Rahmen eines Erbanges 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 Steuerersatzbegünstigung besteht, da die Voraussetzungen noch nicht erfüllt sind

beziehungsweise gesetzliche Begünstigungen inzwischen abgeschafft wurden. In der Praxis ist immer wieder zu beobachten, dass in Anbetracht der hohen stillen Reserven, die in den landwirtschaftlichen Grundstücken enthalten sind, vor einer Betriebsaufgabe zurückgeschreckt wird und eine entsprechende Besteuerung nicht erfolgt. Die Fragen im Hinblick auf eine Betriebsaufgabe im steuerlichen Sinne werden lediglich in die Zukunft geschoben. Der Vorteil einer Betriebsfortführung kann darin bestehen, dass es vorläufig nicht zur Aufdeckung der vorhandenen stillen Reserven kommt. Dieser Weg kann möglicherweise sinnvoll sein, wenn der Landwirt im Zeitpunkt der Betriebsverpachtung das 55. Lebensjahr noch nicht vollendet hat und die vorstehend angesprochenen Vergünstigungen Freibetrag und Steuerersatzbegünstigung noch nicht erhält.

**Stefan Heins
wetreu**

FAZIT

Mit der Entscheidung, den landwirtschaftlichen Betrieb einstellen zu wollen, sind viele steuerliche Fragen verbunden. Umsatzsteuerlich ist festzuhalten, dass nur Umsätze, die durch den noch selbst bewirtschafteten aktiven Betrieb verursacht oder ausgelöst werden, der umsatzsteuerlichen Pauschalierung unterliegen. Noch laufende Umsätze, wie der Verkauf der letzten selbst erzeugten Ernte, können ebenfalls unter die Pauschalierung gefasst werden. Bei der Veräußerung von Maschinen und Geräten des vormals landwirtschaftlichen selbst bewirtschafteten Betriebes ist es schon schwieriger, denn hierfür ist ein enger sachlicher Zusammenhang mit der Betriebseinstellung erforderlich, wenn die Veräußerung von Maschinen und Geräten noch der umsatzsteuerlichen Pauschalierung des vormals aktiven landwirtschaftlichen Betriebes unterworfen werden soll.

Auf dem Weg in die Einstellung des Betriebes durch Verpachtung werden häufig stille Reserven aufgedeckt, die der laufenden Besteuerung unterliegen, sei es aus der Veräußerung des Inventars oder aus der Notwendigkeit heraus, Wirtschaftsgüter, sprich Grund und Boden, veräußern zu müssen, um schuldenfrei in den ruhenden Betrieb einsteigen zu können. Hier stellt sich häufig die Frage, ob es nicht sinnvoll ist, aus gesamtfamiliärer und zukünftiger Sicht eine steuerliche Betriebsaufgabe zu erklären. Denn im Rahmen einer steuerlichen Betriebsaufgabe werden zwar alle stillen Reserven aufgedeckt und versteuert, gleichwohl gibt es eine Steuerersatzbegünstigung und mögli-

cherweise einen Freibetrag. Beides wird jedoch nur einmal im Leben gewährt und nur an Personen, die dauerhaft berufsuntüchtig sind oder das 55. Lebensjahr vollendet haben.

Diese Voraussetzungen dürften regelmäßig bei dem Eigentümer vorliegen, der in der Nähe seines Rentenalters die aktive landwirtschaftliche Tätigkeit einstellt.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass mit der Betriebsaufgabe zwar sämtliche stillen Reserven aufgedeckt werden, gleichwohl der gesamte Betrieb in das Privatvermögen überführt wird. Im Hinblick auf zukünftige Gestaltungen mit der Substanz des Betriebes ist der Landwirt nach einer ertragsteuerlich wirksamen durchgeführten Betriebsaufgabe frei. Er kann sein Vermögen innerhalb der Familie disponieren. Er kann es frei übertragen. Es ist kein Zwang mehr gegeben, bestimmte Handlungen nicht mehr vornehmen zu können, weil ja stille Reserven zu wahren sind. Entschließt man sich dazu, keine Betriebsaufgabe durchzuführen und die stillen Reserven weiterhin im Betriebsvermögen verhaftet zu lassen, ist aller Lebenserfahrung nach dieses eine Entscheidung, die aus aktueller Sicht (fehlendes Geld zum Begleichen der Steuern) zwar richtig ist, gleichwohl familienpolitisch problematisch sein kann, da bei sämtlichen späteren Entscheidungen zu beachten ist, dass nichts gestaltet werden kann, was zur Aufdeckung stiller Reserven führt. Sobald es dazu kommt, sind es oftmals partielle stille Reserven, die aufzudecken sind und die dann auch keiner steuerlichen Begünstigung unterliegen.