

Mehr Spielraum bei der Erbfolgeplanung

Einkommensteuer Nicht nur land- und forstwirtschaftliche Einzelbetriebe, sondern auch Personengesellschaften können unentgeltlich übertragen werden. Die damit verbundenen Gestaltungsmöglichkeiten hat der Bundesfinanzhof jetzt erweitert.



Foto: fotolia.com

Das „Buchwertprivileg“ erlaubt es den Gesellschaftern, Teile ihrer Anteile unentgeltlich zu übertragen.

Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, eines Teilbetriebs oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb geschieht nach § 6 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) zum steuerlichen Buchwert. Dieses sogenannte „Buchwertprivileg“ stellt somit keinen Veräußerungsvorgang dar. Entsprechend werden in diesen Fällen stille Reserven des Betriebs nicht aufgedeckt, und es entsteht keine Einkommensteuerschuld. Diese Grundsätze gelten auch bei gleitenden Übertragungen, bei denen zunächst nicht der gesamte Betrieb oder Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen wird.

Quotale Mitübertragung

Diese steuerliche Begünstigung betrifft auch Land- und Forstwirte, die sich zu einer Personengesellschaft zusammengeschlossen haben und ihre Höfe gemeinsam bewirtschaften. Nach den üblichen Vereinbarungen in solchen Gesellschaftsverträgen ordnen die Beteiligten Maschinen, Geräte, Vorräte, Forderungen, Verbindlichkeiten sowie weitere stehende und umlaufende Betriebsmittel dem Gesellschaftsvermögen (Gesamthandsver-

mögen) zu. Dazu überlassen die Gesellschafter ihre land- und forstwirtschaftlichen Einzelbetriebe ganz oder teilweise „ihrer“ Gesellschaft zur Nutzung.

Ertragssteuerrechtlich bilden der Gesellschaftsanteil und der zur Nutzung überlassene Hof den Mitunternehmeranteil eines Gesellschafters. In früheren Jahren hat das Finanzamt die Auffassung vertreten, dass bei unentgeltlicher Übertragung des Gesellschaftsanteils auch der zur Nutzung überlassene Hof mit übertragen werden müsse, um die steuergünstige Buchwertverknüpfung nach § 6 Abs. 3 EStG zu bewirken. Durch die eingetretene Rechtsentwicklung hat der Gesetzgeber auch die unentgeltliche Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen begünstigt. Bei teilweiser Übertragung eines Gesellschaftsanteils wäh-

rend einer gleitenden Erbfolge musste allerdings der zur Nutzung überlassene Hof stets quotale mitübertragen werden.

In Norddeutschland stand und steht allerdings der Anwendungsbereich der Höfeordnung (HöfeO) einer quotalen Übertragung dieser Höfe entgegen. In 2001 wurde § 6 Abs. 3 EStG durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz erweitert. Seitdem kann der Gesellschafter einer land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft seinen Gesellschaftsanteil auch teilweise unentgeltlich übertragen und dabei den der Gesellschaft zur Nutzung überlassenen Hof zurückbehalten, ohne die Buchwertverknüpfung zu gefährden.

Der Übertragsnehmer wurde dabei gesetzlich verpflichtet, den Gesellschaftsanteil zur Wahrung des Buchwertprivilegs für die-

sen Schenkungsvorgang mindestens fünf Jahre fortzuführen. Dadurch erlangte der Altgesellschafter die Möglichkeit, seinen im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Hof zusammen mit dem restlichen Gesellschaftsanteil zu einem späteren Zeitpunkt wiederum zum Buchwert auf denselben oder aber auch einen anderen Übertragsnehmer zu übertragen. Was das betrifft, forderte der Fiskus aber bislang, dass gerade der im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Hof zu einem späteren Zeitpunkt auch demselben Übertragsnehmer geschenkt werden müsse, der zuvor bereits „buchwertprivilegiert“ den Teil-Gesellschaftsanteil erhalten habe.

Erweiterung durch BFH

Dieser einschränkenden Sicht ist der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 12. Mai 2016, IV R 12/15, jetzt entgegengetreten. Im Urteilsachverhalt war der Kläger zu 100 Prozent als Kommanditist an einer GmbH & Co. KG beteiligt. Diese Beteiligung übertrug er Ende 2008 90 Prozent auf seinen Sohn. Die restlichen zehn Prozent seiner Gesellschaftsanteile sowie auch ein im Sonderbetriebsvermögen gehaltenes (weil der Gesellschaft zur Nutzung überlassenes) Grundstück behielt er zurück. Im Frühjahr 2011 übertrug der Kläger dieses Sonderbetriebsvermögen in eine ganz andere Gesellschaft.

Das Finanzamt versagte für die in 2008 erfolgte Schenkung des Gesellschaftsanteils an den Sohn das Buchwertprivileg nach § 6 Abs. 3 EStG rückwirkend für 2008 mit der Begründung, dass das Sonderbetriebsvermögen nach dieser Vorschrift im Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft (im Urteilsfall der GmbH & Co. KG) hätte bleiben müssen. Folglich behandelte es die Schenkung des Teil-Gesellschaftsanteils an den Sohn als Betriebsaufgabe und rechnete dem Kläger einen erheblichen Aufgabegewinn zu.

In den Urteilsgründen verweist der BFH das Gericht

Nachtrag zum Vergütungsverlust

Photovoltaik In Ausgabe 28/16, S. 16 haben wir darüber berichtet, dass Betreiber einer Photovoltaikanlage dazu verpflichtet sind, ihre Anlage rechtzeitig bei der Bundesnetzagentur anzumelden, da andernfalls die Rückforderung der EEG-Vergütung drohen kann. Zur Ergänzung: Vor dem 1. Januar 2009 in Betrieb genommene Anlagen sind nicht betroffen. *red/cby*

ausdrücklich auf die vom Gesetzgeber in 2001 geschaffene Erweiterung des § 6 Abs. 3 EStG, wonach auch nur das Gesellschaftsvermögen oder aber auch nur Teile davon unentgeltlich mit dem Buchwert übertragen werden können, ohne dass das Sonderbetriebsvermögen „dieser Übertragung folgen muss“. Der BFH hob hervor, dass der Gesetzgeber in § 6 Abs. 3 EStG keine Frist verankert habe, innerhalb derer der Altgesellschafter sein Sonderbetriebsvermögen fortführen müsse.

Auch beinhalte das Gesetz keine einschränkende Regelung, wonach der ursprünglich Beschenkte später tatsächlich auch das zunächst zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen erlangen müsse. Zusätzlich verwies das Gericht auf die Entstehungsgeschichte des § 6 Abs. 3 EStG, nach der die Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils grundsätzlich und uneingeschränkt unschädlich sei. Für den begünstigten Buchwerttransfer des Teil-Mitunternehmeranteils ist laut BFH ausdrücklich nicht Voraussetzung, dass das Sonderbetriebsvermögen zu einem späteren Zeitpunkt auf denselben Empfänger übertragen wird.

Konsequenzen des Urteils

Bei flüchtigem Hinsehen scheint die BFH-Entscheidung nur einen Ausnahmesachverhalt zu regeln. Tatsächlich eröffnet sich durch diese Entscheidung gerade bei in Form von Personengesellschaften geführten land- und forstwirtschaftlichen Kooperationen bei der Erbfolgeplanung eine Vielzahl erweiterter Gestaltungsmöglichkeiten. Zentraler Gedanke dabei ist, dass ein Landwirt bei der Übertragung seiner Gesellschaftsanteile unentgeltlich im Wege der (vorweggenommenen) Erbfolge durch planvolle Gestaltung mehrere Kinder bedenken und mit dem steuerlichen Buchwertprivileg des § 6 Abs. 3 EStG „beglücken“ kann.

Beispiel aus Landwirtschaft

L, X und Z bewirtschaften ihre jeweiligen land- und forstwirtschaftlichen Einzelbetriebe in

der Rechtsform einer GbR. L ist an der Gesellschaft zu 40 Prozent beteiligt und hat zwei Kinder, die beide in den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einsteigen möchten.

Unter Berücksichtigung der konkreten gesellschaftsvertraglichen Regelungen kann L jetzt zunächst einen Teil seiner Gesellschaftsanteile unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen, um seine Kinder an die betriebliche Verantwortung heranzuführen. Davon macht er Gebrauch und schenkt jedem Kind vorab einen Gesellschaftsanteil von 10 Prozent. Die restlichen 20 Prozent seiner Gesellschaftsanteile sowie seinen im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Hof behält er zurück. Die Übertragung der beiden 10-prozentigen Gesellschaftsanteile erfolgt nach § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert.

Je nach weiterer privater und betrieblicher Entwicklung kann er den Hof – gegebenenfalls unter Berücksichtigung des Höferechts – sowie die restlichen Gesellschaftsanteile später auf nur eines der beiden Kinder „nachübertragen“. Diese Variante war vor dem BFH-Urteil insgesamt so nicht zum Buchwert möglich. Alternativ kann er – gegebenenfalls nach Löschung des Hofvermerks – den Hof auch auf beide Kinder zusammen mit den restlichen Gesellschaftsanteilen übertragen.

Steuerberater
Matthias Beer, Lüneburg

Fazit

Im Ergebnis liefert der BFH mit seiner Entscheidung dem steuerlichen Berater eine Grundlage, buchwertprivilegierte gleitende, das heißt schrittweise vorgenommene, Betriebsübertragungen im Rahmen von Personengesellschaften noch facettenreicher zu erörtern.

dlz next

...auf dem Bereich Landjugend

Hofnachfolge und Existenzgründung in der Landwirtschaft



Jetzt bestellen!
für nur 3,95 €

HOFNACHFOLGE und EXISTENZGRÜNDUNG

Ein **unverzichtbarer Ratgeber** für alle frischgebackenen **Hofnachfolger** und **Neueinsteiger** in der **Landwirtschaft**. Wissenswertes rund um Existenzgründungen, Finanzierungsmöglichkeiten, Förderprogramme, Steuern und Abgaben, Verträge in der Landwirtschaft und ihre Gestaltung, Faktoren des Unternehmenserfolges, Businesspläne und noch vieles mehr!

Jetzt telefonisch unter der **089-12705-228** anfordern oder direkt online bestellen unter:
www.landeucht.de/agrar



dlz. einfach näher dran.

www.dlz-agrarmagazin.de