3

AgrB
Agrarbetrieb

Agrar-Steuern

Agrar-Recht

Agrar-Taxation

8. Jahrgang 2022
ISSN 2199-9376

2022

Jaeschke
Moderne Interessenvertretung mit Tradition

Krohn
Grunderwerbsteuer bei Anteilsübertragung und Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften nach den neuen gesetzlichen Regelungen

Suhr
Steuerliche Aspekte bei der Begründung einer Betriebsteilung

Heins
Steuerliche Aspekte bei der Beendigung von Betriebsteilungen

Kuckenburg
Bewertungsprobleme im Zugewinnausgleich

OLG Hamm
Vom Winde verweht ... *(Nehls)*

Kerkhof / Wiese
Betriebswirtschaftliche Beurteilung der Agrarumweltmaßnahmen im Rahmen der GAP ab 2023

Herausgeber-Beirat:

Prof. Dr. E. Bahrs
Dipl.-Ing. M. Biederbeck
RA, Notar Dr. M. von Bockum
RA, Notar Dr. P. Fiedler
RA I. Glas
StB E. Gossert
Prof. Dr. Dr. H. Grziwotz
RA, vBP Dr. Th. Hahn
Dipl.-Ing. agr. Dr. H. P. Jennissen
Dipl.-Ing. agr. Prof. Dr. A. Mährlein
RA Prof. Dr. D. J. Piltz
StB W. Stalbold
RA, StB R. Stephany
VorsRiBFH M. Wittwer

Herausgeber:

HLBS
Hauptverband der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen e.V.

Zeitschrift für das gesamte Recht der Land- und Forstwirtschaft, die Wirtschafts- und Steuerberatung sowie das Sachverständigenwesen im ländlichen Raum

Steuerliche Aspekte bei der Begründung einer Betriebsteilung

von Arne Suhr, Bremervörde

Für Betriebsteilungen in der Landwirtschaft gibt es unterschiedliche Motive. Dieser Beitrag beschreibt die spezifischen Anforderungen der Finanzverwaltung an solche Betriebsteilungen. Darüber hinaus macht der Beitrag deutlich, dass neben besonderen ertrags- und umsatzsteuerlichen Fragestellungen die Auswirkungen auf andere Rechtsgebiete beachtet werden müssen.

Übersicht

1. Einleitung

2. Gründe für eine Betriebsteilung

3. Anforderungen der Finanzverwaltung an Betriebsteilungen

4. Wirtschaftlichkeit von Betriebsteilungen

5. Fallstricke bei Betriebsteilungen
   5.1 Ertragsteuer – Sperrfrist bei Entnahmen beachten
   5.2 Umsatzsteuer – Geschäftsveräußerung im Ganzen?
   5.3 Erbschaftsteuer – Überentnahmen vermeiden
   5.4 Verstoß gegen Förderrichtlinien?
   5.5 Sozialversicherungsrecht beachten
   5.6 Baurecht prüfen

6. Fazit

1. Einleitung

„Betriebsteilung" ist ein Begriff, der sehr unterschiedliche Lebenssachverhalte beschreiben kann. Es gibt hierfür keine gesetzliche Definition. Grundsätzlich sagt der Begriff nur aus, dass aus einem ganzen Betrieb zwei Teile gemacht werden. Dies kann durch Verpachtung, Gesellschaftsgründungen oder Übertragungen von Vermögen erreicht werden.

Die Gründe für Betriebsteilungen können dabei sehr vielfältig sein. In der Regel soll die Überschreitung spezifischer Grenzen vermieden werden. Dabei kann sich diese Aussage sowohl auf steuerliche als auch auf außersteuerliche Gründe beziehen.

Ein wesentlicher Grund für Betriebsteilungen war bis zum 31.12.2021 sicherlich die Einhaltung der Vieheinheitengrenze nach § 51 BewG und die damit verbundene Möglichkeit der Pauschalierung nach § 24 UStG. Mit der Anpassung des Steuersatzes im Rahmen der Pauschalierung auf 9,5 % sowie der Einführung der 600.000-Euro-Grenze hat die Vorteilhaftigkeit von Betriebsteilungen aus diesem Grund stark nachgelassen.

Dieser Beitrag soll die Anforderungen der Finanzverwaltung an „Betriebsteilungen" darstellen und einen Überblick über spezifische steuerliche Fragestellungen und Fallstricke geben. Der Schwerpunkt liegt dabei auf praktischen Fragestellungen. Betriebsteilungen scheitern selten an der steuerlichen Machbarkeit, sondern eher an Defiziten in der konkreten Durchführung.

2. Gründe für eine Betriebsteilung

Es gibt viele Gründe für eine Betriebsteilung. Dies können steuerlich motivierte Gründe sein, wie zum Beispiel:

- die steuerneutrale Übertragung von Teilbetrieben (§ 6 Abs. 3 EStG),
- Betriebsteilungen zur Einhaltung der Vieheinheitengrenze (§ 51 BewG i.V.m. § 13 EStG) und damit Erhalt der Möglichkeit zur Pauschalierung gemäß § 24 UStG,
- die Ausgliederung von Betriebsteilen zur Einhaltung der Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG)
  - zum Beispiel von Umsätzen aus Ferienwohnungen
  - zum Beispiel von Umsätzen aus Hofläden
- oder Betriebsteilungen zur Trennung von landwirtschaftlichen Einkünften (§ 13 EStG) und gewerblichen Einkünften (§ 15 EStG) zur Vermeidung der Abfärbung.

Darüber hinaus gibt es aber auch vielfältige Gründe für Betriebsteilungen aus außersteuerlichen Gründen. Hierzu zählen zum Beispiel:

- Gesellschaftsgründungen zur Vorbereitung auf spätere Hofübergaben,
- die Einbindung Dritter in Gesellschaftsstrukturen,
- die Optimierung von Prämienansprüchen (zum Beispiel Junglandwirteprämie, Prämie für Ökolandbau),
- die Vermeidung von negativen Cross-Compliance-Auswirkungen (Trennung der Viehhaltung von der Flächenbewirtschaftung),
- baurechtliche Fragestellungen
- oder die Berücksichtigung sozialversicherungsrechtlicher Aspekte.

Soweit betriebliche Umstrukturierungen geplant sind, die zu einer Teilung des landwirtschaftlichen Betriebs führen, zum Beispiel die Begründung einer Tierhaltungskooperation i.S. des § 51a BewG/§ 13b EStG, sollten die Gründe für die Betriebsteilung eingehend besprochen und dokumentiert werden. Der landwirtschaftliche Unternehmer muss für seine Entscheidungsfindung Klarheit über die Gründe der Maßnahme und

der damit verbundenen Auswirkungen haben, die in der Regel weit über eine rein steuerliche Betrachtung hinausgehen.

3. Anforderungen der Finanzverwaltung an Betriebsteilungen

Aus der Rechtsprechung haben sich einige allgemeine Kriterien herausgebildet, die steuerrechtlich bei Betriebsteilungen zu berücksichtigen sind. Ein wesentlicher Begriff ist hierbei der Fremdvergleich.

Unter H 4.8 EStH fasst die Finanzverwaltung beispielsweise die Voraussetzungen zur Anerkennung von Arbeitsverhältnissen unter Ehegatten oder Familienangehörigen sowie Darlehensverträge unter nahen Angehörigen zusammen.

Im Wesentlichen sollen Verträge, die unter der Berücksichtigung familiärer Verhältnisse geschlossen werden, auch zwischen fremden Dritten üblich sein. Weiterhin sind die Verträge auch tatsächlich und zeitnah durchzuführen.

So ist es bei Darlehensverträgen zum Beispiel nicht üblich, auf eine Verzinsung zu verzichten. In Abhängigkeit der Darlehenshöhe bzw. der Laufzeit ist eine Absicherung des Darlehens ebenfalls fremdüblich.

Eine umfassende Darstellung zu Betriebsteilungen hat die Oberfinanzdirektion Hannover (OFD Hannover vom 25.7.2008, S 2230 – 168 StO 281) veröffentlicht.

Die Verfügung stellt einen guten Überblick über die Anforderungen der Finanzverwaltung an Betriebsteilungen dar. Allerdings sind die Anforderungen in ihrer Gesamtheit eher als indizielle Nachweise für eine erfolgreiche Betriebsteilung zu sehen.

Die OFD Hannover fordert in Bezug auf die Betriebsteilung landwirtschaftlicher Betriebe die beleg- sowie verwaltungsmäßige und organisatorische Selbstständigkeit der Betriebe. Der Wareneinkauf und die Vermarktung der Erzeugnisse sollen getrennt erfolgen. Die Abrechnung zwischen den Betrieben soll zeitnah und gemäß den vertraglichen Vereinbarungen erfolgen. Bankkonten sowie Einkaufskonten bei den Landhändlern sind ebenfalls zu trennen.

Auch gegenüber den jeweiligen Behörden sind getrennte Betriebe entsprechend anzuzeigen. Dies gilt zum Beispiel für die EU-Betriebsnummer, die Anmeldung gegenüber der Berufsgenossenschaft oder der Landwirtschaftskammer. Fördermaßnahmen sind getrennt zu beantragen, zum Beispiel die Agrardieselbeihilfe. Bei tierhaltenden Betrieben sind getrennte Anmeldungen zur Seuchenkasse, Tierversicherung oder der HIT-Datenbank erforderlich.

Bei Flächenverpachtungen ist sicherzustellen, dass die Bewirtschaftung der Flächen auch tatsächlich getrennt erfolgt. Die zur Nutzung übertragenen Flächen sind dabei eindeutig zu bezeichnen. Die Bewirtschaftung der Flächen hat durch jeweils eigene Maschinenausstattung oder Aufträge gegenüber Dritten (zum Beispiel dem Maschinenring) zu erfolgen. Soweit die Bewirtschaftung durch nahe Angehörige erfolgt, ist diese fremdüblich abzurechnen.

Bei viehhaltenden Betrieben sprechen gemäß der OFD Hannover folgende Kriterien indiziell gegen getrennte Betriebe:

- keine klare räumliche Trennung (Dies gilt insbesondere innerhalb eines Stalls, allerdings gibt es hierzu keine weiteren Ausführungen, was als klare räumliche Trennung gilt. Eine Bucht? Ein Futtergang? Eine Wand?),
- keine getrennte Futterversorgung (Bei der Fütterung aus einer einheitlichen Siloanlage sind getrennte Aufzeichnungen notwendig, Schätzungen sind nicht zu akzeptieren),
- Wasser und Strom werden aufgrund fehlender Zähler nicht getrennt abgerechnet,
- die Gülleentsorgung (Lagerung, Abnahme, Aufbringen) ist nicht wie unter Fremden geregelt.

Es wird deutlich, dass die Trennung von Betriebsteilen wie unter fremden Dritten zu regeln ist. Dies bedeutet für die Beteiligten einen nicht unerheblichen administrativen Aufwand. Ebenso entstehen hierfür neben dem zeitlichen Aufwand auch Kosten, die bei der Betrachtung der Wirtschaftlichkeit von Betriebsteilungen immer mit zu berücksichtigen sind. Insbesondere der administrative Aufwand wird dabei vielfach von den Betriebsleitern unterschätzt.

4. Wirtschaftlichkeit von Betriebsteilungen

In der Regel sollen durch Betriebsteilungen wirtschaftliche Vorteile erwirkt werden. Hierbei ist es wichtig, dass die Vor- und Nachteile von Betriebsteilungen vollständig betrachtet werden.

Neben den offensichtlich anfallenden Kosten – zum Beispiel doppelte Buchführungskosten und doppelte Kontoführungsgebühren – können eine ganze Reihe von versteckten Kosten anfallen, die zunächst durch den Betriebsleiter nicht berücksichtigt wurden.

Hierzu gehören zum Beispiel höhere Krankenkassenkosten (Änderung der Beitragsklassen bei Aufteilung von Flächen) oder höhere Grundsteuern (bei Begründung gewerblicher Einheiten, flächenlose Tierhaltungskooperationen). Wird es für die finanzierenden Banken unübersichtlich, werden auch zunehmend konsolidierte Jahresabschlüsse angefordert, was zusätzliche Gebühren für die Erstellung verursacht. Doppelte oder zusätzliche Beiträge für Verbände werden fällig.

Diese Kosten können sich schnell auf einige tausend Euro summieren, sodass die Betriebsteilung zum Erhalt der Junglandwirteprämie oder zum Beibehalt des mittlerweile reduzierten Pauschalierungssatzes von 9,5 % mit Blick auf den darüber hinaus zusätzlich erhöhten administrativen Aufwand kritisch zu hinterfragen ist.

5. Fallstricke bei Betriebsteilungen

5.1 Ertragsteuer – Sperrfrist bei Entnahmen beachten

Bei Betriebsteilungen sind regelmäßig Wirtschaftsgüter von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen zu überführen.

Soweit dies zwischen unterschiedlichen Personen erfolgt – also zum Beispiel von Ehemann auf Ehefrau oder Vater auf

Tochter –, werden die Wirtschaftsgüter mit den entsprechenden steuerlichen Konsequenzen veräußert.

Soweit bei Betriebsteilungen Personenidentität vorhanden ist – zum Beispiel Überführung von Wirtschaftsgütern in ein Sonderbetriebsvermögen –, erfolgt dies ertragsteuerlich in der Regel zu Buchwerten nach den Grundsätzen von § 6 Abs. 5 EStG. Soweit die Überführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG erfolgt, also

- aus einem Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft,
- aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt oder
- zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen der gleichen Mitunternehmerschaft,

ist die Sperrfrist von drei Jahren nach Abgabe der Steuererklärung zu beachten. Soweit das Wirtschaftsgut (zum Beispiel ein Schlepper) innerhalb der Sperrfrist veräußert wird, ist rückwirkend der Teilwert des Wirtschaftsguts anzusetzen. Dies wird im Rahmen von Umgestaltungen gerne übersehen und kann bei Betriebsprüfungen zu unangenehmen Überraschungen führen. Durch die vorherige Zuordnung der stillen Reserven durch eine Ergänzungsbilanz kann die Sperrfrist vermieden werden.

Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die unentgeltliche Begründung von Mitunternehmerschaften durch Aufnahme von zukünftigen Hofnachfolgern nach den Grundsätzen des § 6 Abs. 3 EStG erfolgt und damit keine Sperrfrist auslöst.

5.2 Umsatzsteuer – Geschäftsveräußerung im Ganzen?

Werden Wirtschaftsgüter von einem Betrieb in einen anderen Betrieb überführt, ist immer die umsatzsteuerliche Behandlung des Vorgangs zu prüfen.

Lieferungen einzelner Wirtschaftsgüter an einen anderen umsatzsteuerlichen Unternehmer sind nach den allgemeinen Grundsätzen im Rahmen der Regelbesteuerung mit 7 % oder 19 % – oder bei pauschalierenden Betrieben mit dem gültigen Pauschalsteuersatz nach § 24 Abs. 1 UStG abzurechnen. Dies gilt unabhängig davon, ob ertragsteuerlich die Überführung eines Wirtschaftsguts zu Buchwerten erfolgt ist oder eine Veräußerung vorliegt.

Weiterhin ist bei der Übertragung einer Gesamtheit von Wirtschaftsgütern zu prüfen, ob gegebenenfalls eine Geschäftsveräußerung im Ganzen (GiG) gemäß § 1 Abs. 1a UStG vorliegt. Dabei ist aus Sicht des Erwerbers zu prüfen, ob die wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt wird. Dabei kommt es bei einer Gesamtheit der Wirtschaftsgüter nicht auf einen Teilbetrieb im ertragsteuerlichen Sinn an. Es reicht auch die Übertragung eines Teilvermögens, welches den Erwerber dazu in die Lage versetzt, die bisherige wirtschaftliche Tätigkeit fortzuführen. So kam das Finanzgericht Münster (Urteil vom 20.5.2020 – 15 K 1850/17 U) bei der Veräußerung eines Sauenbestands aus einem landwirtschaftlichen Betrieb in eine gewerbliche Tierhaltung hinein zu dem Ergebnis, dass eine GiG vorliegen würde. Das Gericht führte in der Urteilsbegründung aus, dass eine gleichzeitige Übertragung von landwirtschaftlichen Flächen zur Nutzung nicht notwendig sei für die Annahme einer GiG, da die Flächen für die wirtschaftliche Tätigkeit Sauenzucht nicht zwingend erforderlich seien. Auch der Bundesfinanzhof (Urteil vom 24.2.2021 – XI R 8/19) bestätigte eine GiG bei einer Übertragung von Grundstücken, bei denen eine Unterverpachtung eines Teils der Grundstücke mit neuen Mietverträgen weitergeführt wurde.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung ist die Ausnutzung der Pauschalierung in einem letzten Akt der Veräußerung zum Beispiel von Tierbeständen in eine Tierhaltungskooperation hinein als äußerst kritisch zu betrachten.

5.3 Erbschaftsteuer – Überentnahmen vermeiden

Wurde land- und forstwirtschaftliches Vermögen unter Nutzung betrieblicher Freibeträge übertragen, ist darauf zu achten, dass durch Betriebsteilungen keine schädliche Verwendung im Sinne des § 13a ErbStG vorliegt. Beispielhaft sei hier die schädliche Überentnahme von mehr als 150.000 € nach § 13a Abs. 6 Nr. 3 ErbStG erwähnt. Soweit einzelne Wirtschaftsgüter dem übertragenen Betriebsvermögen entnommen werden, sind diese entsprechend als Entnahme bei der Berechnung der 150.000-Euro-Grenze zu berücksichtigen.

5.4 Verstoß gegen Förderrichtlinien?

Zahlreiche Förderprogramme sehen bestimmte Voraussetzungen und Mitteilungspflichten der teilnehmenden Landwirte vor. So gibt es mit dem Investitionsprogramm Landwirtschaft (sogenannte Bauernmilliarde) die Möglichkeit, für bestimmte Investitionen für landwirtschaftliche Betriebe bis zu 40 % der Investitionssumme gefördert zu bekommen. Gemäß den FAQs des Förderprogramms gilt dies aber nur, wenn die förderwürdigen Maschinen ausschließlich selbst genutzt werden. Bei einem überbetrieblichen Einsatz der Maschinen sind lediglich bis zu 20 % der Investitionssumme förderwürdig. Wird nun im Rahmen einer Betriebsteilung eine lohnunternehmerische Nutzung der Maschine notwendig, fallen gemäß Förderrichtlinie rückwirkend 20 % der Fördersumme weg und sind zurückzuzahlen.

Ebenso sind bei vielen bereits vergangenen Förderungen in der Landwirtschaft Mitteilungspflichten der Unternehmer zu berücksichtigen. Deren Versäumnis kann wiederum zum nachträglichen Wegfall der Förderungen führen. Hierauf sollte der Mandant im Rahmen von Umstrukturierungen hingewiesen werden.

5.5 Sozialversicherungsrecht beachten

Betriebsteilungen in der Landwirtschaft werden regelmäßig mit der Unterstützung naher Angehöriger durchgeführt. Hierbei sind die sozialversicherungsrechtlichen Auswirkungen zu prüfen. So kann für bisher als Familienangehörige im Rahmen der Familienversicherung versicherte Personen eine eigenständige

Pflichtversicherung als Landwirte im Haupterwerb entstehen. Die hierdurch zusätzlich entstehenden Kosten sind unbedingt zu berücksichtigen.

Zur Einführung der Versicherungspflicht von Ehegatten in der landwirtschaftlichen Alterskasse (LAK) gab es bis Januar 1995 die Möglichkeit, sich bei Abschluss einer Lebensversicherung unter bestimmten Bedingungen von der Rentenversicherungspflicht befreien zu lassen. Soweit der Ehegatte im Rahmen der Gründung einer Personengesellschaft oder einer Betriebsteilung nun die Versicherungspflicht erfüllt, entfällt die Befreiung aus 1995 für die Zukunft. Dies führt zu finanziellen Doppelbelastungen, da nun die Lebensversicherung besteht, gleichzeitig aber der Versicherungspflicht in der LAK nachgekommen werden muss.

5.6 Baurecht prüfen

Werden in landwirtschaftlichen Betrieben Bauanträge gestellt, erfolgen diese häufig als sogenannte privilegierte Vorhaben im Außenbereich nach § 35 Abs. 1 BauGB. Die Landkreise knüpfen an die Baugenehmigungen strenge Voraussetzungen. Bei Betriebsteilungen landwirtschaftlicher Betriebe sollten die Auswirkungen auf Baugenehmigungen der Vergangenheit, aber auch möglicherweise notwendige zukünftige Bauvorhaben von fachlicher Seite geprüft werden.

Eine steuerlich sinnvolle Betriebsteilung kann gegebenenfalls einer bereits erteilten oder noch geplanten Baugenehmigung widersprechen. Hier sollte der Steuerpflichtige auf die Notwendigkeit einer Überprüfung der Rechtslage hingewiesen werden.

6. Fazit

Es gibt viele Gründe für Betriebsteilungen. Diese können sowohl steuerlich als auch außersteuerlich motiviert sein. Die steuerliche Anerkennung solcher bewusst herbeigeführten betrieblichen Veränderungen hängen von der tatsächlichen Durchführung der zu schließenden Vereinbarungen wie unter fremden Dritten ab.

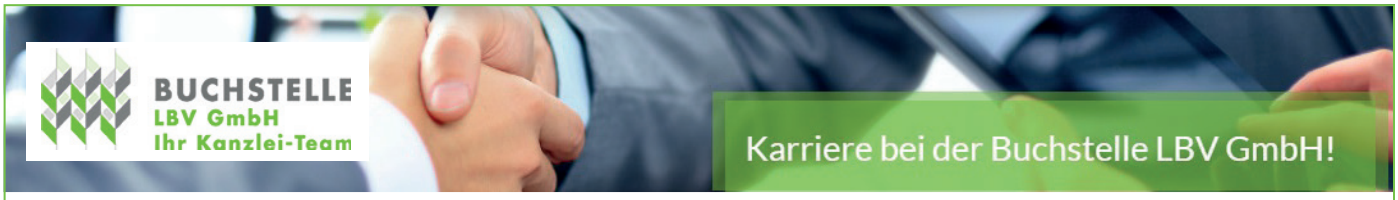
Neben den gewünschten Auswirkungen der Betriebsteilung ergibt sich aufgrund der Anforderungen an die Anerkennung solcher Maßnahmen ein erhöhter administrativer und finanzieller Aufwand. Dieser darf durch die Steuerpflichtigen nicht unterschätzt werden.

Neben der Beachtung vielfältiger steuerlicher Vorschriften ist zu berücksichtigen, dass Betriebsteilungen auch erhebliche Auswirkungen auf andere Rechtsgebiete – wie z.B. das Sozialversicherungsrecht, das Förderrecht oder das Baurecht – haben können.

Dies macht Betriebsteilungen sehr beratungsintensiv, was weit über die reine steuerrechtliche Betrachtung hinausgeht.

Steuerberater Arne Suhr, Diplom-Agraringenieur, Geschäftsführer der wetreu Real Treuhand KG mit Sitz in Bremervörde

Anzeige



Wir entwickeln mit über 430 Mitarbeitern Strategien für unsere rund 15.000 landwirtschaftlichen und gewerblichen Mandanten im Bereich der Steuerberatung. Um unsere Zukunftschancen gemeinsam zu nutzen, suchen wir für unsere **Kanzleistandorte Stuttgart**, **Bad Waldsee** und **Weinsberg** in Vollzeit oder Teilzeit zum nächstmöglichen Zeitpunkt eine/n

Steuerberater (m/w/d)

Ihre Aufgaben:
- Persönliche Betreuung eines festen Mandantenkreises
- Steuerliche Beratung im landwirtschaftlichen Umfeld
- Prüfung von Steuererklärungen, Jahresabschlüssen, Begleitung von steuerlichen Betriebsprüfungen
- Übernahme von Führungsverantwortung und Leitung von Mitarbeitern mit unterschiedlichen Erfahrungsstufen

Ihr Profil:
- Steuerberaterexamen und Berufserfahrung im steuerlichen Umfeld
- Interesse am landwirtschaftlichen Umfeld und landwirtschaftlichen Unternehmen
- Dienstleistungsbewusstsein und Mandantenorientierung sowie die Bereitschaft zur ständigen Weiterbildung
- Kontaktfreudige, empathische Persönlichkeit mit verständlichen Lösungen/Beratungsergebnissen
- Kommunikationsstärke und im Idealfall bereits erste Erfahrung in der Führung von Mitarbeitern

Unser Versprechen:
- Chancenreiches, zukunftsorientiertes Arbeitsumfeld in einem wirtschaftlich gesunden Unternehmen
- Leistungsgerechte und überdurchschnittliche Vergütung einschließlich Firmen-Pkw
- Freie Arbeitzeiteinteilung nach eigenen Bedürfnissen in Verbindung mit Homeofficemöglichkeit
- Individuelle Weiterbildungs- und Entwicklungsmöglichkeiten mit zahlreichen Fachtrainings ... *und vieles mehr*

Mehr über uns und wie Sie sich bewerben können, erfahren Sie im Internet unter *www.buchstelle-lbv.de/karriere*
Für erste Fragen steht Ihnen Frau Degenhardt, Telefon +49 711 33505 200 gerne zur Verfügung.