

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:



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 Beendigung von Betriebsteilungen

von Stefan Heins, Kiel

Die Beendigung von Betriebsteilungen ist genauso wie die Begründung von Betriebsteilungen ein wiederkehrendes Thema in der Beratung landwirtschaftlicher Betriebe. Gerade die Änderung im § 24 UStG zum 1.1.2022 hat Fragestellungen rund um das Thema Betriebsteilung wieder in das Bewusstsein der Mandanten befördert. Es gilt, Fallstricke zu vermeiden und den Mandanten in der täglichen Beratungspraxis die richtigen Hinweise zu geben.

Übersicht

1. Einleitung
2. Ertragsteuer
 - 2.1 Ziel: Beendigung Betriebsteilung und Buchwertfortführung
 - 2.2 Klassischer Fall der Beendigung einer Betriebsteilung
 - 2.3 Andere Fälle der Beendigung einer Betriebsteilung
3. Umsatzsteuer
4. Erbschaft- und Schenkungsteuer
5. Grundsteuer
6. Zusammenfassung

1. Einleitung

Voraussetzung für die folgenden Ausführungen ist eine steuerlich anzuerkennende Betriebsteilung, die es nun zu beenden gilt. Es müssen demnach steuerlich getrennt zu behandelnde Betriebe vorliegen.

Hintergründe und Argumente für die steuerliche Anerkennung einer Betriebsteilung werden von meinem Kollegen Arne Suhr in seinem Aufsatz „Steuerliche Aspekte bei der Begründung einer Betriebsteilung“ ausgeführt, der ebenfalls in dieser Ausgabe des Agrarbetriebs erscheint.

Der Begriff Betriebsteilung ist umgangssprachlich zu verstehen. Eine Betriebsteilung ist gesetzlich nicht besonders geregelt. Es handelt sich auch nicht um ein Rechtsinstitut, das durch Rechtsprechung der Gerichte geschaffen wurde. Es sind aus diesem Grunde für die Beurteilung einer Betriebsteilung die allgemeinen Regelungen des Einkommensteuer- und des Umsatzsteuergesetzes anzuwenden.

Die Motive für die Beendigung einer Betriebsteilung können vielfältig sein:

- Generationsfolge,
- Beendigung gewerblicher Aktivitäten, die mit Begründung der Betriebsteilung ausgegliedert wurden,

- Familiäre Veränderungen,
- Durch die Betriebsteilung ausgelöste Kosten (Hierbei handelt es sich um einen häufig unterschätzten Aspekt. Die Betriebe sehen sich oft mit komplexen und umfangreichen Herausforderungen konfrontiert. Die Kosten des Controllings und der Organisation der Verwaltung einer Betriebsteilung können die möglichen Vorteile schnell übersteigen.),
- Mangelnder wirtschaftlicher Erfolg, wie zum Beispiel die aktuelle wirtschaftliche Situation im Veredelungssektor,
- Gesetzliche Veränderungen, wie zum Beispiel die Veränderung in § 24 UStG zum 1.1.2022. (Viele Betriebsteilungen wurden aus umsatzsteuerlichen Gründen ins Leben gerufen, um die Umsatzsteuerpauschalierung für die durch die Betriebsteilung geschaffenen Betriebsteile im größtmöglichen Umfang zu erhalten.)

Wenn wir vor der Herausforderung der Auflösung und Beendigung einer Betriebsteilung stehen, gilt es zunächst, zu hinterfragen, wie die Betriebsteilung dem Grunde nach erfolgt ist. Handelt es sich zum Beispiel um die Gründung einer § 51a BewG-Gesellschaft, wurde Eigentum an Betrieben oder Flächen übertragen, wurde ein Pachtvertrag über Flächen und Gebäude abgeschlossen, wurden Grundstücke und/oder Gebäude unentgeltlich überlassen oder wurde ein Nießbrauchrecht bestellt?

Das wesentliche Merkmal einer steuerlich anzuerkennenden Betriebsteilung ist der wirksame Übertrag einer Einkommensquelle. Die Beendigung der Betriebsteilung hat die korrespondierende Rückabwicklung, das heißt, die Rückübertragung der Einkommensquelle auf den Ursprungszustand, zur Folge. Es ist also im ersten Schritt wichtig, die steuerlichen Hintergründe der Betriebsteilung zu ergründen. Daraus sind die ertragsteuerlichen und umsatzsteuerlichen Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten abzuleiten.

2. Ertragsteuer

2.1 Ziel: Beendigung Betriebsteilung und Buchwertfortführung

Soll eine Betriebsteilung beendet werden, mithin die Einkommensquelle, also der Betrieb, der Betriebsteil oder der Mit-

unternehmeranteil, auf die Quelle zurück übertragen werden, gibt es nur sehr wenige Vorschriften im Ertragsteuerrecht, die eine Buchwertfortführung gewährleisten.

Im Ertragsteuerrecht sind Regelungen zur Buchwertfortführung unter anderem in § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG enthalten. In diesen Vorschriften ist die Überführung von Einzelwirtschaftsgütern geregelt. In den weiteren Vorschriften des § 6 Abs. 5 Satz 3 bzw. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG geht es hingegen um die buchwertneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern. Die Überführung und die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern unterscheiden sich darin, dass es nur bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zum sogenannten Rechtsträgerwechsel kommt. Werden Sachgesamtheiten, also Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile, übertragen, sind die Vorschriften des § 16 Abs. 3, § 16 Abs. 3 Satz 2 und § 24 UmwStG einschlägig. Auch möglich wäre, über eine Anwachsung im Zuge der Beendigung von Mitunternehmenschaften nachzudenken. Die Anwachsung nach § 738 BGB ist eine sogenannte Gesamtrechtsnachfolge.

2.2 Klassischer Fall der Beendigung einer Betriebsteilung

In dem von hier gewählten Ausgangsfall geht es um die Beendigung einer § 51a BewG-KG – eine sogenannte Vieheinheiten-gesellschaft soll demnach beendet werden.

Der Ausgangsfall ist klassisch: Vom Hof des L wurde ein Stallgebäude verpachtet. Pächter ist eine L + Fremd KG, die Viehhaltung nach § 51a BewG betreibt. Im Betriebsvermögen der L + Fremd KG befinden sich auf der Aktivseite das Tiervermögen, die Vorräte und Bankbestände. Auf der Passivseite befinden sich das Eigenkapital und/oder das Fremdkapital. Da der Stall verpachtet worden ist, stellt der Stall des L im Rahmen der Mitunternehmerschaft der L + Fremd KG Sonderbetriebsvermögen dar. Der Mitunternehmeranteil des L umfasst das Sonderbetriebsvermögen und das Gesamthandsvermögen. Regelmäßig ist der Eigentümer des Stalls auch der Komplementär der KG, so auch in dem Standardfall, den es hier zu beurteilen gilt. Der Fremde ist als Kommanditist der Gesellschaft beigetreten, weil er freie Vieheinheiten zur Verfügung hat, die im Rahmen der KG nach § 51a BewG genutzt werden. In der Vorstellung der Landwirte ist es häufig so, dass die „Vieheinheiten stellenden Kommanditisten“ nur die Vieheinheiten zur Verfügung stellen und dafür Geld bekommen. Sie sind aber Mitunternehmer im Sinne des Ertragsteuerrechts. Sie haben einen Anspruch auf einen Anteil am Gewinn und Verlust sowie auf die stillen Reserven, die anteilig auf sie entfallen. Eine Mitunternehmerschaft, mithin auch eine § 51a BewG-KG, ist nur anzuerkennen, wenn die Gesellschafter Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative entfalten.

Soll diese Gesellschaft nun beendet werden, stehen für die Beratung zwei Alternativen zur Disposition:

- Vollbeendigung, sprich Liquidation der L + Fremd KG oder
- alternativ die Anwachsung mit Gesamtrechtsnachfolge, die entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen kann.

Wie gehen wir in der Praxis vor?

a) Vertragslage prüfen:

Der Gesellschaftsvertrag regelt das Ausscheiden von Kommanditisten. Und der Gesellschaftsvertrag regelt zudem Abfindungsansprüche sowie Abfindungsmodalitäten, insbesondere die Behandlung der stillen Reserven.

Zudem ist der Mietvertrag über den Stall zu berücksichtigen. Der Mietvertrag regelt Kündigungsvorschriften und enthält sonstige Hinweise zur Beendigung des Mietverhältnisses mit Kündigungsfristen etc. Alle Vorgaben des Mietvertrages müssen selbstverständlich eingehalten werden, da dies für den Fremdvergleich erforderlich ist.

b) Viehbestand/Vorräte

In der Regel wird die § 51a-Gesellschaft den letzten Tierbestand veräußern und damit liquidieren. In der Differenz der Erlöse aus der Veräußerung des letzten Tierbestandes zum Buchwert werden Buchgewinne realisiert. Auf den Bankkonten findet sich nach Begleichung der ggf. bestehenden Verbindlichkeiten die Restliquidität des Unternehmens wieder.

c) Auseinandersetzungsbilanz

Es ist eine Auseinandersetzungsbilanz aufzustellen. Die Kapitalkonten des ausscheidenden Kommanditisten sind regelmäßig nach gesellschaftsvertraglichen Vorgaben aufzustellen und zu erfassen. Daraus ergeben sich gewöhnlich die Ansprüche des ausscheidenden Kommanditisten, die darzustellen und zu bewerten sind.

d) Kündigung oder Abfindung des ausscheidenden Kommanditisten

Kündigung und Ausscheiden des vorletzten Kommanditisten, hier der Fremdgesellschafter als Kommanditist, führt zur Anwachsung beim Landwirt L nach § 738 BGB. Die Anwachsung ist in der Praxis beliebt, da ohne eine Verschmelzung das Vermögen einer Personengesellschaft ohne Abwicklung (Liquidation) übertragen wird. Der Anwachsung nach § 738 Abs. 1 BGB liegt die Voraussetzung zugrunde, dass eine Personengesellschaft mindestens zwei Gesellschafter braucht. Scheidet der vorletzte Gesellschafter aus der Personengesellschaft aus, zum Beispiel durch Austritt, so wächst dem letzten verbleibenden Gesellschafter das Vermögen der Personengesellschaft an. Wichtig ist, dass in diesem Zusammenhang eine Übernahmevereinbarung hinsichtlich der Anteile des ausscheidenden Gesellschafters getroffen wird, in der das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters geregelt ist.

Bei der ertragsteuerlichen Beurteilung der Anwachsung werden zwei Fallgruppen voneinander unterschieden:

Fallgruppe 1: Der ausscheidende Gesellschafter ist am Vermögen einer zweigliedrigen Personengesellschaft kapitalmäßig nicht beteiligt.

Fallgruppe 2: Der ausscheidende Gesellschafter ist kapitalmäßig am Vermögen einer zweigliedrigen Personengesellschaft beteiligt.

Im vorliegenden Fall haben wir es eindeutig mit der Fallgruppe 2 zu tun, da der Vieheinheiten liefernde Kommanditist vermögensmäßig als Mitunternehmer an der KG beteiligt ist (sein muss!).

Für die ertragsteuerliche Beurteilung kommt es nun darauf an, ob die Anteilsübertragung durch Anwachsung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Bei der entgeltlichen Anteilsübertragung liegt eine Anteilsveräußerung gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor, die zur Aufdeckung der stillen Reserven führt. Die Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und den Kapitalkonten, die sich aus der Schlussbilanz, der Auseinandersetzungsbilanz, ergeben, ist als Veräußerungsgewinn zu behandeln.

Auf der anderen Seite kann die Übertragung auch unentgeltlich erfolgen. Dies wird in der Regel nur zwischen Angehörigen der Fall sein. In diesem Fall werden die Buchwerte nach § 6 Abs. 3 EStG fortgeführt.

Regelmäßig ist in diesen Zusammenhängen ein Veräußerungsgewinn des ausscheidenden Kommanditisten zu prüfen.

e) Stall im Sonderbetriebsvermögen

Mit der Beendigung des Mietvertrags über das Stallgebäude ist auch der ertragsteuerliche Verbleib des Stallgebäudes zu würdigen:

- § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG: Überführung von Sonderbetriebsvermögen in ein Einzelunternehmen des L.
- § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG: Überführung von einem Einzelunternehmen in ein anderes Einzelunternehmen.

Die Buchwertfortführung ist an dieser Stelle sicher gestaltbar.

f) Ziel

Das Ziel ist erreicht: Ertragsteuerlich befindet sich das in der Mitunternehmerschaft bilanzierte Vermögen nun im Einzelunternehmen des L.

2.3 Andere Fälle der Beendigung einer Betriebsteilung

Es gilt immer die Ausgangslage zu betrachten. Hat man ergründet, wie die Betriebsteilung entstanden ist, lässt sich auch daraus schließen, wie sie zu beenden ist. Es sind immer die einschlägigen Vorschriften aus dem Ertragsteuerrecht zu beachten. Zivilrechtliche Aspekte sollten nicht vernachlässigt werden, denn die Vertragslage ist Grundlage für alles. Sie ist vor allen Dingen auch in ertragsteuerlicher Hinsicht wichtig für das Einhalten des Fremdvergleichs.

3. Umsatzsteuer

Es sind bei einer Beendigung einer Betriebsteilung stets die umsatzsteuerlichen Folgen im Auge zu behalten. Es stellt sich die Frage, wer Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist. Im Beispielsfall der § 51a BewG-KG ist diese der Unternehmer, da sie ein Unternehmen im Sinne des UStG führt. Das Unternehmen § 51a BewG-KG ist solange als Unternehmen im Umsatzsteuergesetz vorhanden und führt solange steuerbare Umsätze aus, bis die letzte Rechtsbeziehung abgewickelt worden ist. Die

Löschung im Handelsregister führt noch nicht zur Beendigung der Unternehmereigenschaft. Eine Ausnahme ist möglicherweise gegeben, sofern mit einer sogenannten Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG das Vermögen auf einen anderen Unternehmer übergeht, der dieses dann fortführt.

Eine Anwachsung, wie sie im vorliegenden Fall für die Beendigung der Betriebsteilung ins Auge gefasst wird, ist umsatzsteuerlich ein nicht steuerbarer Vorgang. Die Anwachsung ist keine Geschäftsveräußerung im Ganzen.

Die Entnahme von Sonderbetriebsvermögen bei Beendigung der Gesellschaft ist im Auge zu behalten. Umsatzsteuerliche Konsequenzen können insbesondere im Hinblick auf § 15a UStG und § 3 Abs. 1b UStG drohen. Das ist der Fall, wenn ein Tatbestand des § 15a UStG erfüllt ist (zum Beispiel steuerfreie Vermietung) oder eine nichtunternehmerische Verwendung nach Beendigung der Betriebsteilung gegeben ist.

Die § 51a BewG-KG ist somit Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne. In der Regel wird sie bis zum 31.12.2021 die Umsatzsteuerpauschalierung nach § 24 UStG angewandt haben. Sollte zum 1.1.2022 die Grenze von 600.000 € im Jahr 2021 überschritten worden sein, gilt für 2022 die Anwendung der Regelbesteuerung.

Nun stellt sich die Frage, wie eine Anwachsung auf die 600.000-Euro-Grenze zu beurteilen ist. Die Anwachsung, dies ist zunächst festzustellen, führt nicht zur Änderung des Unternehmens im umsatzsteuerlichen Sinne. Es liegt eine Gesamtrechtsnachfolge vor. Die Konsequenz ergibt sich aus der Entscheidung des BFH vom 22.1.2015 (IV R 62/11) – so auch Ruffer in Leingärtner, Kapitel 60, Randziffer 9. Danach wird der Umsatz dem Gesamtrechtsnachfolger im Hinblick auf die 600.000-Euro-Grenze zugerechnet. Dieses gilt es zu beachten, wenn § 51a-Gesellschaften aufgelöst werden sollen und möglicherweise im fortgeführten Einzelunternehmen die Pauschalierung Anwendung finden soll.

Beispiel: Eine § 51a BewG-KG hatte einen Umsatz bis zur Anwachsung im Jahr 2021 von mehr als 600.000,00 €. Nun erfolgt die Anwachsung nach Ausscheiden des Kommanditisten beim Komplementär L.

Lösungsvariante 1: L hat ein land- und forstwirtschaftliches Einzelunternehmen mit Regelbesteuerung; In diesem Fall gibt es kein Problem.

Lösungsvariante 2: L hat ein land- und forstwirtschaftliches Einzelunternehmen mit Anwendung der Umsatzsteuerpauschalierung nach § 24 UStG. Führt die Anwachsung in 2021 dazu, dass die Überschreitung der 600.000-Euro-Grenze das land- und forstwirtschaftliche Einzelunternehmen im Jahr 2022 in die Regelbesteuerung zwingt? Auf Grundlage der vorgenannten BFH-Entscheidung ließe sich der Sachverhalt nicht anders beantworten, als dass der Umsatz von mehr als 600.000 € im Jahr 2021 das pauschalierende landwirtschaftliche Unternehmen im Jahr 2022 in die Regelbesteuerung zwingt. Rechtsprechung dazu liegt noch nicht vor.

HLBS Landesverband Bayern

Christoph-Rapparini-Bogen 27
80639 München

HLBS Landesverband Süd-West

Neckartalstraße 93
70376 Stuttgart

**- SAVE-THE-DATE -****46. Fachseminar 2022****Aktuelle Probleme bei der Besteuerung der Land- und Forstwirte**

Die Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft wirft wieder eine Reihe offener Fragen auf. Die anstehenden Änderungen und Neuerungen sind Anlass genug, das HLBS-Fachseminar 2022 über aktuelle Probleme bei der Besteuerung der Land- und Forstwirte zum 46. Mal zu veranstalten.

21. September 2022

Stadthalle Erding
Alois-Schießl-Platz 1
85435 Erding

11. Oktober 2022

Kur- und Kongress-Center
Erkenbrechtallee 2
91438 Bad Windsheim

12. Oktober 2022

NH Mannheim Viernheim
Bürgermeister Neff Str. 12
68519 Viernheim Mannheim

Detaillierte Informationen erhalten Sie in der nächsten Ausgabe.

4. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Im Ausgangsfall geht es auch hier um die Beendigung einer Tierhaltungskooperationen im Sinne von § 51a BewG.

Eine Tierhaltungskooperation stellt nach § 158 Abs. 2 Satz 2 BewG einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dar; für diesen gelten die Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG. Wenn nun die Beendigung einer Betriebsteilung nach einer Hofübergabe innerhalb der Haltefrist (5 Jahre/7 Jahre) erfolgt, stellt sich die Frage, ob ein Verstoß gegen die Behaltefrist gegeben ist.

Folgende Verstöße gegen die Behaltefrist sind denkbar:

- Betriebsveräußerung,
- Strukturwandel: gewerbliche Tierhaltung, Nutzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für gewerbliche außerlandwirtschaftliche Zwecke,
- Überentnahmen von mehr als 150.000 €.

Können die Umstrukturierungen infolge der Beendigung einer Betriebsteilung in erbschaftsteuerlicher Hinsicht schädlich sein? Leider enthalten die RE 13.14 ErbStR zum LuF Vermögen keine analogen Aussagen, wie die der Finanzverwaltung zum Betriebsvermögen in RE 13a.13 (3) ErbStR. Die umgekehrte Anwendung der unschädlichen Umstrukturierung zur Einbringung oder Realteilung müsste nach Auffassung der kommentierenden Literatur, so Leingärtner Kapitel 96, Randziffern 50-53, möglich sein.

Meines Erachtens hat der Komplementär (Übernehmer) die Behaltensregeln weiter zu beachten, wenn er zuvor (5 Jahre/7 Jahre) der Hofübernehmer war. Der Kommanditist, der ausscheidet, verstößt gegebenenfalls gegen die Behaltensrege-

lung. Zur einer Nachbewertung nach § 162 Abs. 3 bzw. § 162 Abs. 4 BewG kommt es nur in Veräußerungsfällen oder in den Fällen, in denen das Vermögen nicht mehr einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu dienen bestimmt ist. Dies wird nicht der Regelfall sein.

5. Grundsteuer

Bei Beendigung von Betriebsteilungen mit grundsteuerpflichtigen Unternehmen, hier § 51a BewG-Gesellschaften, ist wegen Wegfalls der wirtschaftlichen Einheit eine Aufhebung des Einheitswertes zu beantragen.

6. Zusammenfassung

Die Beendigung einer Betriebsteilung ist genauso vielschichtig und voller Fußangeln wie die Vornahme einer Betriebsteilung.

Hält man sich an gewisse Grundregeln, dürfte die Beendigung einer Betriebsteilung steuerlich beherrschbar sein. Die allgemeinen Regeln des Ertragsteuer- und des Umsatzsteuergesetzes greifen auch bei Beendigung einer Betriebsteilung. Neue Spielregeln sind im Zusammenhang mit der Änderung des § 24 UStG zum 1.1.2022 entstanden. Die Probleme liegen vielmehr in zivilrechtlichen Besonderheiten als in steuerlich nicht beherrschbaren Vorschriften.



*Stefan Heins, Steuerberater, wetreu LBB
Betriebs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kiel*