



Nach der Übergabe sind für längere Zeit einige Regeln und Grenzen einzuhalten, damit das Finanzamt keine Nachforderungen stellen kann.

FOTO: LANDPIXEL/BEUERMANN

Nachsteuern vermeiden

Wer einen Landwirtschaftsbetrieb oder Anteile davon übertragen bekommt, muss konkrete Bedingungen einhalten, ansonsten ist die Steuerbefreiung bei **Erbschaft und Schenkung** in Gefahr.

Die Übertragung von Landwirtschaftsbetrieben und von Anteilen an diesen ist bekanntlich grundsätzlich von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit. Anteile an diesen umfassen sowohl GbR-Anteile als auch Anteile an landwirtschaftlichen Kapitalgesellschaften (GmbH oder Aktiengesellschaft) – bei letzteren gilt die Steuerbefreiung jedoch nur, wenn der Übergeber im Zeitpunkt der Übergabe zu mehr als 25 % beteiligt ist. Falls dies nicht der Fall ist, hilft eine sogenannte Poolvereinbarung mit anderen Gesellschaftern, um die 25%-Hürde zu überspringen.

In der Praxis macht die Übertragung an sich keine Probleme. Knifflig wird es immer, wenn die Auflagen des Gesetzes für eben diese Steuerbefreiung nicht gekannt und dadurch unwissentlich verletzt werden. Dies führt dazu, dass die Steuerbefreiung rückwirkend (anteilig) aberkannt wird.

Der Erwerber ist gezwungen, innerhalb einer Frist von fünf bzw. sieben Jahren, gewisse Auflagen einzuhalten (sogenannte Behaltensregelungen). Die Frist

von sieben Jahren ist einzuhalten, wenn der Wert des Betriebs (anteils) eine Millionen Euro übersteigt. Ansonsten gilt die Fünf-Jahres-Frist. Die wichtigste Auflage – und in der Praxis die bekannteste – ist das Veräußerungsverbot. Der mit dem Betrieb Beschenkte bzw. der Erbe darf diesen nicht innerhalb der Frist veräußern. Das gilt analog natürlich für den GbR-Anteil oder Geschäftsanteile an GmbHs und Aktiengesellschaften. Veräußerung meint hier eine entgeltliche Übertragung – sprich den Verkauf gegen eine Geldleistung. Aber auch die Veräußerung gegen eine Sachleistung (der Tausch) ist schädlich, etwa wenn

die GmbH-Anteile gegen andere getauscht werden. Bestimmte Umwandlungstatbestände sind jedoch privilegiert, etwa die Einbringung (Umwandlung) einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (Sacheinlage).

Achtung: Das Vermächtnis, die Zugewinnausgleichsforderung und der Pflichtteil gelten als Geldansprüche. Wird also statt Geld ein Landwirtschaftsbetrieb oder ein Anteil davon übereignet, löst dies deshalb Nachsteuer aus. Es gibt aber Nachsteuervermeidungsstrategien: Hier kommt es dabei darauf an, dass der Geldanspruch zum Stichtag rechtlich

gar nicht entsteht. Der Erblasser kann z. B. flexible Vermächtnisse, etwa das Wahlvermächtnis oder das Bestimmungsvermächtnis, nutzen. Hier kann nach dem Tod ein Dritter den Vermächtnisgegenstand und gegebenenfalls den Vermächtnisnehmer konkretisieren, der dann unmittelbar einen Sachleistungsanspruch erhält.

Was zählt nicht als Veräußerung?

Grundsätzlich sind alle unentgeltlichen Weitergaben unschädlich. Das heißt, es löst keine Nachsteuer aus, wenn ein Ehemann seinen Landwirtschaftsbetrieb seiner Ehefrau vererbt oder schenkt und diese ihm dann dem Kind vererbt oder schenkt. Die Übertragung von begünstigtem Vermögen unter Nießbrauchsvorbehalt, also einer Nutzungsaufgabe, ist ebenfalls unentgeltlich. Die Vermeidung der Nachsteuer muss also darauf hinauslaufen, Rechtsgeschäfte zu wählen, die als unentgeltlich gelten. Das betrifft etwa den Betriebspachtvertrag, der keine Veräußerung darstellt, oder

TABELLE

Lohnsummenfristen und Mindestlohnsummen

Zahl der Beschäftigten	Mindestlohnsumme	Lohnsummenfrist 5 Jahre durchschnittliche Lohnsumme p. a.	Mindestlohnsumme	Lohnsummenfrist 7 Jahre durchschnittliche Lohnsumme p. a.
0 bis 5		keine Lohnsummenregelung		
6 bis 10	250 %	50 %	500 %	71,43 %
11 bis 15	300 %	60 %	565 %	80,71 %
über 15	400 %	80 %	700 %	100 %

Quelle: Marcel Gerds

die Einräumung eines erhöhten Gewinnbezugsrechts für einen Mitgesellschafter. Bei Anteilen an landwirtschaftlichen Kapitalgesellschaften löst schon jede Teilveräußerung der übernommenen Anteile Nachsteuer aus, z. B. wenn der Tochter 40 % der Anteile übertragen werden und diese 5 % veräußert. Wenn die Tochter schon vor der Schenkung über Anteile an der Kapitalgesellschaft verfügte, kann angenommen werden, dass eine Veräußerung die bereits vorher besessenen Anteile erfasst und daher steuerunschädlich ist, z. B. wenn die Tochter bereits vorher 5 % hatte.

Überführung in das Privatvermögen

Es besteht nicht nur ein Veräußerungsverbot für den vererbten bzw. verschenkten Betrieb (Betriebsanteil) – auch dürfen in der Frist keine einzelnen wesentlichen Betriebsgrundlagen aus dem Betrieb veräußert werden. Als wesentlich gilt in der Land- und Forstwirtschaft der Grund und Boden. Sollte dieser innerhalb der Frist veräußert werden, liegt grundsätzlich eine Verletzung der Behaltensregeln vor. Dies gilt auch bei Überführung in das Privatvermögen. Als Veräußerung gilt auch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Dies kann vermieden werden, wenn innerhalb einer sechsmonatigen Reinvestitionsfrist wiederum landwirtschaftliches Vermögen erworben wird. Diese Regelung ist in der Praxis besonders problematisch, da hin und wieder doch Boden veräußert wird. Außerdem ist die Reinvestitionsfrist von sechs Monaten sehr kurz. In dieser Zeit muss neuer Boden gesucht, verhandelt und der Kaufvorgang abgewickelt werden (inkl. Eintragung ins Grundbuch).

Als Reinvestition gilt jedoch neben dem Erwerb von Grund und Boden auch der von Gebäuden. Aber auch der Erwerb von Maschinen für den Betrieb oder der Erwerb von Tieren oder Vorräten ist erbschaftsteuerlich als Reinvestition begünstigt. Als Verwendung im betrieblichen Interesse gilt auch die Tilgung betrieblicher Schulden. Das Veräußerungsverbot wesentlicher Betriebsgrundlagen gilt auch für Kapitalgesellschaften, aber nur wenn das Vermögen an die Gesellschafter verteilt wird. Die Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlage allein reicht also bei Kapitalgesellschaften nicht aus. Vielmehr muss auch der Erlös daraus an die Gesellschafter verteilt werden. Das geschieht nur sehr selten sichtbar, sodass bei Anteilen an Kapitalgesellschaften hier ein zusätzlicher Schutz besteht. Eine weitere Auf-

lage betrifft das Verbot der Verpachtung. Flächen des Betriebes dürfen zwar verpachtet werden – diese Verpachtung darf jedoch nicht länger als 15 Jahre betragen. Unproblematisch ist übrigens die Aufgabe des Landwirtschaftsbetriebes. Dies ist eine echte Besonderheit. Bei Gewerbebetrieben ist dies so nicht der Fall.

Eine weitere Voraussetzung zur Inanspruchnahme der Begünstigungsregelungen ist, dass der Erwerber innerhalb der Behaltensfrist keine (Über-)Entnahmen von mehr als 150.000 € tätigt. Auch hier ist in der Praxis besondere Vorsicht geboten, da diese Auflage gerne übersehen wird.

Bei den Überentnahmen wird immer nach Ablauf der jeweiligen Behaltensfrist gerechnet, also nicht für jedes einzelne Wirtschaftsjahr. Deshalb ist es möglich, vor Ablauf der fünf- oder siebenjährigen Behaltensfrist durch eine Einlage die Überentnahme auf einen Betrag von weniger als 150.000 € zu beschränken.

Bei Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist die „Entnahmebegrenzung“ sinngemäß anzuwenden. In der Behaltenszeit erzielte Gewinne und getätigte offene und verdeckte Einlagen können jedoch ohne Verstoß gegen die Entnahmebeschränkung ausgeschüttet werden.

Kinder beteiligen ist möglich

Kein steuerschädliches Verhalten ist die sogenannte Realteilung einer GbR (*Bauernzeitung 21/2016*) oder die Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft durch Realteilung. Geht daher ein landwirtschaftlicher Betrieb auf eine Erbengemeinschaft über und setzen sich die Erben entweder auf Grundlage einer Teilungsanordnung des Erblassers oder im Rahmen einer freiwilligen Erbauseinandersetzungvereinbarung nach den Grundsätzen der Realteilung auseinander, kommt es zu keiner Nachsteuer.

Unschädlich ist auch die Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie GbR-Anteilen in den Betrieb oder auch die Aufnahme in ein bestehendes Einzelunternehmen (GbR-Gründung mit einem anderen Betrieb). Auch die Aufnahme einer Person in ein bestehendes Einzelunternehmen, z. B. die Aufnahme von Sohn/Tochter in das Unternehmen der Eltern ist begünstigungsfähig.

Wichtig für Anteile an Kapitalgesellschaften: Die Auflösung der Gesellschaft, die Kapitalherabsetzung oder die Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen durch die Kapitalgesellschaft führen zu einer Nach-

steuer. Dies gilt auch für die Insolvenz der Gesellschaft. Auch der Erwerb eigener Anteile durch die Kapitalgesellschaft ist für den übertragenden Gesellschafter eine Veräußerung.

Die Steuerbegünstigung fällt ebenso weg, wenn bei erworbenen Anteilen an Kapitalgesellschaften die Poolvereinbarung hinsichtlich Stimmrechts- und Verfügungsbindung aufgehoben wird, die zu einer Einhaltung der Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % geführt hat.

Eine wichtige Auflage ist die sogenannte Lohnsumme. Diese müssen Betriebe mit mehr als fünf Beschäftigten einhalten. Die Mindestanzahl der Beschäftigten richtet sich nach der Anzahl der Arbeitnehmer, die zum Besteuerungszeitpunkt im Betrieb oder in der Gesellschaft beschäftigt sind. Eine Umrechnung auf der Grundlage der regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit erfolgt nicht. Nicht mitgezählt werden Azubis und Saisonarbeiter.

In der Fünf-Jahres-Frist müssen die jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme von 400 % der Ausgangslohnsumme erreichen. Bei der Sieben-Jahres-Frist gilt eine auf 700 % erhöhte Mindestlohnsumme. Hat ein Betrieb mehr als fünf, aber nicht mehr als 15 Beschäftigte, gilt eine Übergangszone. Wenn die Mindestlohnsumme unterschritten wird, erfolgt am Ende der Frist eine Kürzung der Steuerbefreiung in dem prozentualen Umfang, die dem Umfang des Unterschreitens entspricht.

FAZIT: Es zeigt sich, dass einige Auflagen für die Steuerbefreiung schwierig zu überwachen sind, da sie nicht regelmäßig abgeprüft und im Zuge der Behaltensfrist oft vergessen werden. Dies gilt insbesondere für die Regelung zur Überentnahme, dem Verpachtungsverbot und der Veräußerung von Grund und Boden. Besonders bei landwirtschaftlichen Kapitalgesellschaften, wo unter Umständen die Erwerber (meist die Kinder) keinen direkten Bezug zur Geschäftstätigkeit haben, ist Vorsicht geboten. Hier sollten sich die neuen Gesellschafter von der Geschäftsführung stets die Einhaltung der Auflagen belegen lassen, da sonst für sie die Erbschaft-/Schenkungssteuer rückwirkend zuschlägt.

DR. MARCEL GERDS, Steuerberater,
Lutherstadt Wittenberg
www.marcel-gerds.de

IAMO

Kompetenzzentrum für Großbetriebe

Halle. Am Leibniz-Institut für Agrarentwicklung in Transformationsökonomien (IAMO) entsteht ein internationales Kompetenzzentrum für großbetriebliche Landwirtschaft. Das Forschungsvorhaben International Competence Center on Large Scale Agriculture (LaScalA) wurde vom Senat der Leibniz-Gemeinschaft im Rahmen des Leibniz-Wettbewerbs 2017 als eines von 25 Forschungsvorhaben für eine Förderung ausgewählt, berichtete das Institut. Für das über drei Jahre laufende Projekt werden insgesamt 832.516 € zur Verfügung gestellt. LaScalA wird vom IAMO mit Sitz in Halle (Saale) geleitet.

Mit internationalen Partnern aus Wissenschaft, Wirtschaft und Zivilgesellschaft wollen die Kolleginnen und Kollegen um IAMO-Wissenschaftler Dr. Taras Gagalyuk das Aufkommen, das Management sowie die ökonomischen und gesellschaftlichen Effekte sogenannter Agrohholdings untersuchen. Unter Agrohholdings versteht man vertikale und/oder horizontale integrierte Konzerne, in denen eine gewisse Anzahl von Tochterunternehmen Landwirtschaft betreiben. Aufgrund der fortschreitenden Konsolidierung der Landwirtschaft insbesondere in Mittel- und Osteuropa, Zentralasien und Lateinamerika werden Agrohholdings dort immer bedeutsamer, aber auch in Australien, den USA und teilweise in Westeuropa finden sich solche Unternehmensstrukturen.

„Neben wirtschaftlichen und betriebswirtschaftlichen Herausforderungen, die mit solchen großbetrieblichen Strukturen einhergehen, sind auch gesellschaftliche und ökologische Auswirkungen zu berücksichtigen“, so Dr. Taras Gagalyuk, „und all dieses wollen wir im internationalen Vergleich und interdisziplinär untersuchen.“ Die im Rahmen von LaScalA gewonnenen Erkenntnisse sollen im zweiten Schritt dann über eine interaktive Online-Datenplattform Fachleuten und der interessierten Öffentlichkeit zur Verfügung gestellt werden. Geplant ist, dass die Plattform darüber hinaus weltweit erschienene Publikationen, Informationsmaterialien und Datensammlungen zur großbetrieblichen Landwirtschaft sammelt und zugänglich macht.

www.iamo.de/lascalA