

# Wenn der Betriebsanteil in der Familie bleibt

Bei der Unternehmensnachfolge in einer Landwirtschafts-GbR durch **unentgeltliches Ausscheiden** eines Mitgliedes sind die vielfältigen steuerlichen Konsequenzen bei der Übertragung des Gesellschafteranteils zu beachten (Teil 1).



Die Betriebsübergabe ist für alle Beteiligten ein Herausforderung, die es zu meistern gilt.

FOTO: SABINE RÜBENSAAT

Wenn mehrere Landwirte gemeinsam einen Betrieb bewirtschaften, tun sie dies oft im Rahmen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Gegründet ist diese Gesellschaft recht leicht, da weder Notar noch ein Gesellschaftsvertrag nötig sind. Problematisch wird es in der Praxis immer dann, wenn die GbR, etwa durch Tod oder Ausstiegswille eines Gesellschafters, beendet wird. Dann wären Notar und Gesellschaftsvertrag oft ganz hilfreich gewesen, denn die steuerlichen Konsequenzen einer GbR-Auflösung sind vielfältig. Deshalb sollte man den Wechsel der Anteilseigner rechtzeitig und kompetent planen.

## Mit dem Ausscheiden endet die Gesellschaft

Da eine GbR eine Personengesellschaft ist, hört sie auf zu existieren, sobald ein Gesellschafter – egal ob durch Tod oder Kündigung – ausscheidet. Anders, wenn es im Gesellschaftsvertrag eine Fortsetzungsvereinbarung gibt, – dann wird die GbR mit

den verbliebenen Gesellschaftern fortgesetzt.

In jedem Fall hat der ausscheidende Gesellschafter immer Anspruch auf eine Abfindung. Außerdem sind die verbleibenden Gesellschafter verpflichtet, dem Ausscheidenden die Wirtschaftsgüter (Maschinen, Tiere etc.), die er der GbR zur Nutzung überlassen hat, zurückzugeben. Außerdem muss er von den gemeinschaftlichen Schulden befreit werden. Am Gewinn/Verlust bleibt der Ausscheidende bis zum tatsächlichen Austritt beteiligt.

Die Rechtsfolgen für Betrieb und ausscheidenden Gesellschafter sind von Fall zu Fall unterschiedlich, wobei es im Wesentlichen drei Grundfälle gibt:

- die Veräußerung des GbR-Anteils durch den Ausscheidenden,
- die unentgeltliche Übertragung des Anteils sowie
- der Tod eines Gesellschafters.

Im Folgenden wird auf die unentgeltliche Übertragung eines GbR-Anteils eingegangen.

In der landwirtschaftlichen Praxis ist die unentgeltliche Übertragung eines GbR-Anteils

sehr gebräuchlich. Der Ausscheidende verlangt für seinen Anteil keine Gegenleistung – er wird also nicht entgolten. Dies ist insbesondere bei der Übertragung des Anteils innerhalb der Familie üblich. Hier verzichtet der Ausscheidende auf seine ihm zustehende Abfindung und überträgt den Anteil an einen anderen Gesellschafter oder an einen Dritten.

Übertragender und Aufnehmender können natürliche Personen, Personengesellschaften (z. B. andere GbR) oder Kapitalgesellschaft (z. B. GmbH) sein. Ein typisches Beispiel ist eine Vater-Sohn-GbR, bei der der Vater aus Altersgründen und um in den Genuss der (abschlagsfreien) Alterssicherung zu kommen, seinen Anteil an den Sohn überträgt, der den Betrieb als Einzelunternehmen fortführt.

## Vorteil unentgeltlicher Übertragung

Der entscheidende steuerliche Vorteil der unentgeltlichen Übertragung liegt in der ausbleibenden Gewinnrealisierung, da

der Buchwert des GbR-Anteils fortgeführt wird, unabhängig davon, aus welchen Gründen der Gesellschafter seinen Anteil unentgeltlich überträgt.

Buchwertfortführung bedeutet, dass keine stille Reserven aufgedeckt werden und somit hierdurch keine Einkommensteuer entsteht. Im Jahresabschluss eines Betriebes wird beispielsweise der Boden stets mit den Anschaffungskosten ausgewiesen. Durch die enormen Preissteigerungen der letzten Jahre ist dieser in der Realität jedoch bedeutend mehr Wert, was sich jedoch aufgrund des vorgeschriebenen strengen Anschaffungskostenprinzips nicht in der Bilanz niederschlägt. Die Anschaffungskosten bleiben somit bei der Buchwertfortführung erkennbar.

## Gefahr erheblicher Steuerbelastungen

Nur wenn die Buchwertfortführung nicht greift, etwa weil nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden (dazu gleich mehr) oder die Übertragung nicht unentgeltlich war, werden stille Reserven aufgedeckt. Das führt meist zu erheblichen Steuerbelastungen. Viele kleine und mittlere Betriebe können diese Belastungen oft nicht schultern, was meistens das Ende des Landwirtschaftsbetriebes bedeutet.

Eine unentgeltliche Übertragung eines GbR-Anteils liegt auch dann vor, wenn der Ausscheidende seinen Anteil zwar entgeltlich überträgt, das Entgelt aus privaten Gründen (familiäre Erwägungen) höchstens dem Buchwert entspricht oder sogar unter dem Buchwert liegt. Dies wird meistens nur bei Übertragungen innerhalb der Familie der Fall sein. Bei Vereinbarungen zwischen Fremden spricht dagegen eine Vermutung dafür, dass Leistung und Gegenleistung kaufmännisch gegeneinander abgewogen sind und die Übertragung daher immer entgeltlich erfolgt.

## Rückfallklauseln und Widerrufsvorbehalte

Die unentgeltliche Übertragung eines GbR-Anteils setzt den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Übernehmer im Rahmen eines wirtschaftlich einheitlichen Vorgangs voraus. Vertraglich vereinbarte Rückfallklauseln und Widerrufsvorbehalte des Übergebers können dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums entgegenstehen, wenn z. B. dem Übergeber ein freies Widerrufsrecht zusteht. Unproblematisch sind

### Beispiel 1: Vater überträgt Stall & Land an Sohn

Ein Vater überträgt zum 1. Juli 2014 seinen Anteil an einer landwirtschaftlichen GbR (Buchwert 200 000 €, Teilwert 500 000 €) unentgeltlich auf seinen Sohn. Ebenfalls unentgeltlich überträgt er einen Jungrinderstall (Buchwert 50 000 €, Teilwert 150 000 €) und eine landwirtschaftliche Nutzfläche (Buchwert 50 000 €, Teilwert 150 000 €), die ihm selbst gehört haben und die er somit zutreffend in seiner Sonderbilanz aktiviert hat. Vereinfachend wird unterstellt, dass die Teilwerte den aktuellen Marktpreisen entsprechen. Sowohl Stall als auch Fläche sind als wesentliche Betriebsgrundlagen anzusehen. Weiterhin hat er ein Kfz in seiner Sonderbilanz mit 10 000 € aktiviert (Teilwert 20 000 €), das nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört. Der Vater überträgt sowohl seinen GbR-Anteil als auch Stall und Fläche unentgeltlich an den Sohn. Die Zurückbehaltung des Kfz ist unproblematisch, weil dieses keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Es kommt zur Buchwertfortführung, sodass keine Steuerbelastung durch den Vorgang entsteht (siehe dazu im Gegensatz Beispiel 2).

Notfallklauseln, z. B. für Ehescheidung des Übernehmers, Nichtvollendung des Studiums oder Zwangsvollstreckung in die übertragene Beteiligung.

Zum GbR-Anteil eines Gesellschafters gehören neben seinem Anteil am Gesamthandsvermögen – also das was im Jahresabschluss der GbR bilanziert ist – unter anderem die Wirtschaftsgüter seines Sonderbetriebsvermögens. Dort werden die Wirtschaftsgüter (wie Boden, Maschinen) ausgewiesen, die einem GbR-Gesellschafter persönlich gehören, also nicht Gesamthandseigentum der GbR sind, und der GbR zur Nutzung überlassen werden.

### Wesentliche Betriebsgrundlage?

Für die steuerliche Behandlung der unentgeltlichen Übertragung eines GbR-Anteils ist es wichtig zu unterscheiden, ob es sich beim Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters um eine „wesentliche Betriebsgrundlage“ handelt oder nicht. Dabei ist dieser Begriff nach der funktionalen Betrachtungsweise auszulegen: Ist das Wirtschaftsgut wegen seiner Funktion im Betriebsablauf erforderlich, um den Unternehmenszweck zu erreichen und besonders wichtig, um den Betrieb zu führen? Dies ist bei landwirtschaftlichen

Nutzflächen und Gebäuden in den meisten Fällen der Fall. Es gilt zudem für viele immaterielle Wirtschaftsgüter, etwa die Milchquote. Bei Maschinen kann dies schon fraglich sein. Hier muss man beim Übertragen sehr genau hinsehen, da die gesamte Buchwertfortführung und somit die Steuerneutralität davon abhängt.

Sind die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens keine wesentlichen Betriebsgrundlagen, wird der GbR-Anteil in vollem Umfang unentgeltlich übertragen. Das bedeutet Buchwertfortführung und gilt unabhängig davon, ob das Sonderbetriebsvermögen auf den Beschenkten übertragen wird, es bei der GbR bleibt, an einen Dritten veräußert oder ins Privatvermögen des Übertragenden geht.

Da in der landwirtschaftlichen Praxis jedoch sehr oft Flächen oder Gebäude (wie Ställe) im Sonderbetriebsvermögen gehalten werden, ist dieser Fall eher selten. Denn somit befinden sich wesentliche Betriebsgrundlagen bereits im Sonderbetriebsvermögen. Besonderheiten ergeben sich immer dann, wenn ein Teil des GbR-Anteils übertragen wird. Bei den folgenden Überlegungen wird davon ausgegangen, dass der gesamte GbR-Anteil übertragen wird. Für die Buchwertfortführung muss

der Ausscheidende seinen kompletten Anteil am Gesamthandsvermögen der GbR und alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des notwendigen Sonderbetriebsvermögens auf den Beschenkten übertragen. Beim Übertragenden wirkt sich die Buchwertfortführung nicht auf den Gewinn aus. Somit hat er keine Steuerbelastung. Ein Beispiel dafür finden Sie im Kasten (Vater überträgt Sohn Stall und Land).

Schwerwiegende Konsequenzen ergeben sich, wenn ein wesentliches Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens zurückbehalten und ins Privatvermögen des übertragenden Gesellschafters überführt wird. Hier liegt steuerlich eine Aufgabe (keine Übertragung) des gesamten GbR-Anteils vor. Damit sind die stillen Reserven des Gesamthandsvermögens und des Sonderbetriebsvermögens aufzudecken. Die Wirtschaftsgüter müssen zu aktuellen Marktpreisen bewertet und die Differenz zum Buchwert versteuert werden. Wie das Beispiel 2 im Kasten (Vater verpachtet Stall & Land an GbR), kann dies bei Flächen sehr teuer werden, da die Buchwerte meist die (relativ geringen) historischen Anschaffungskosten sind. Die aktuellen Bodenpreise sind oft bedeutend höher. So kommt es schlimmstenfalls zu erheblichen Steuerzahlungen, ohne dass der Übertragende subjektiv reicher ist, da ja im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung kein Geld geflossen ist.

**FAZIT: Die Buchwertfortführung sollte stets das Ziel bei der Übertragung eines GbR-Anteils sein. Bei diesem schwerwiegenden Schritt kann man sehr viel falsch machen, was zu erheblichen Steuerbelastungen führt. Deshalb ist es besser, die Anteilsübertragung langfristig und mithilfe von Fachleuten zu planen. Zudem ist zu bedenken, dass bei einer unentgeltlichen Übertragung unter Umständen Schenkungssteuer anfällt, sofern die Freibeträge überschritten werden. Nach aktueller Gesetzeslage gibt es jedoch für Betriebsvermögen umfangreiche Verschonungsregelungen, die es individuell zu prüfen und sinnvoll zu nutzen gilt.**

DR. MARCEL GERDS,  
STEUERBERATER,  
FREUND & PARTNER GMBH,  
LUTHERSTADT WITTENBERG  
[www.marcel-gerds.de](http://www.marcel-gerds.de)

*In einer der nächsten Ausgaben werden die Konsequenzen einer entgeltlichen Übertragung des GbR-Anteils beleuchtet.*

### InVeKos-Verordnung

### Geregelt: Prämie für die Umverteilung

**Berlin.** Keine Einwände hat der Bundesrat gegen zwei Verordnungen des Bundeslandwirtschaftsministeriums erhoben, die Teilaspekte der Umsetzung der Gemeinsamen Agrarpolitik (GAP) regeln. Die Erste Verordnung zur Änderung der InVeKos-Verordnung legt Einzelheiten für die neue Umverteilungsprämie im Rahmen der GAP-Reform fest.

Demnach wird die Umverteilungsprämie 2014 im Rahmen des Sammelantrags beantragt. Landwirte, deren Betrieb nach dem Stichtag 19. Oktober 2011 aufgespalten wurde, müssen zudem bei der Antragstellung eine zusätzliche Erklärung vorlegen.

Nach dem von Bundestag und Bundesrat beschlossenen Umverteilungsprämienengesetz 2014 wird für die ersten 46 ha eines Betriebes ein bundeseinheitlicher Zuschlag gewährt. Der Zuschlag beträgt für die ersten 30 ha jeweils rund 50 € und für weitere 16 ha jeweils rund 30 €. Mit der Neuregelung werden 6,8 % des nationalen Direktzahlungsvolumens auf die ersten Hektar umverteilt; dies entspricht einem Betrag von 352 Mio. €.

Zudem stimmte der Bundesrat der Änderung der Direktzahlungen-Verpflichtungsverordnung zu. Sie war Ende letzten Jahres als Eilverordnung erlassen worden, um eine EU-rechtliche Vorgabe einzuhalten. Die damit verbundene Befristung wurde nun durch die Zustimmung der Länderkammer aufgehoben. Mit der Neuregelung reagiert der Bund auf den Wegfall einer EU-Richtlinie, die Vorgaben für den Grundwasserschutz im Rahmen von Cross-Compliance regelt. Jetzt müssen die EU-Mitgliedstaaten diese Mindestanforderungen festlegen.

Die Vorgaben zur Lagerung von Festmist und Silage wurden konkretisiert. Außerhalb ortsfester Anlagen darf man beide Stoffe nur auf landwirtschaftlichen Flächen lagern. Speziell Festmist darf höchstens sechs Monate bei jährlichem Wechsel des Lagerplatzes an diesen Orten aufbewahrt werden. Es sind die fachrechtlichen Vorgaben für Wasserschutzgebiete zu beachten.

AGE

### Beispiel 2: Vater verpachtet Stall & Land an GbR

Wie Beispiel 1, aber Stall und Fläche des Sonderbetriebsvermögens werden vom Vater nicht auf den Sohn übertragen, sondern vom Vater an die GbR verpachtet. Weil der Vater nur seinen Anteil am Gesamthandsvermögen und nicht auch das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen auf den Sohn überträgt, ist eine Buchwertfortführung nicht zulässig. Die stillen Reserven sind somit aufzudecken, wobei die aktuellen Marktpreise anzusetzen sind (vereinfachend die Teilwerte). Der Vater versteuert jeweils die Differenz aus Buchwert und Marktpreis und hat somit einen Aufgabegewinn von 610 000 € (300 000 € + 100 000 € + 200 000 € + 10 000 €), ohne dass er einen Euro mehr auf dem Bankkonto oder in der Kasse hat.