



Steuerberatungsgesellschaft
Born mbH

Vortrag
HLBS Landesverband Nds./Bremen
21. März 2019



Beratungsschwerpunkt bei
Realteilung verpachteter
landwirtschaftlicher Betriebe

WP/StB/LB Dipl.-Kfm Birger Wesche / Wolfenbüttel

Agenda

1. **Realteilung „Alte Schule“**
2. **Entwicklung der „unechten“ Realteilung**
3. **Verpächterwahlrecht im Wandel der geänderten BFH-Rechtsprechung**
4. **Gestaltungsüberlegungen zur Vermeidung von Zwangsaufgaben/-entnahmen von Betriebsvermögen**
5. **Offene Fragen zur Anwendung**



1. Realteilung „Alte Schule“

- § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG (seit 01.01.1999)
- Voraussetzungen:
 - Beendigung (Auflösung) der Mitunternehmerschaft
 - Mitnahme von Gesamthandsvermögen (Betrieb, Teilbetrieb, MU-(Teil)Anteile oder einzelne Wirtschaftsgüter)
 - in ein anderes Betriebsvermögen
- Rechtsfolge: Buchwertfortführung
- Achtung: Sperrfrist 3 Jahre nach Abgabe der StE (gilt aber nur bei Übertragung von Einzel-WG gemäß § 16 Abs. 3 S. 3 EStG!)



1. Realteilung „Alte Schule“

- Zurückfallen des SoBV an Gesellschafter auch im Anwendungsbereich der Realteilung (zumindest nach BMF-Auffassung)
- Ausscheiden eines Gesellschafters unter Fortführung der Personengesellschaft war keine Realteilung
 - im Grundsatz somit Veräußerungsfall (obwohl umgekehrter Fall der Einbringung nach § 24 UmwStG)
 - aber insoweit keine Versteuerung stiller Reserven, wenn Anwendungsfälle des §§ 6 Abs. 3 oder 5 EStG vorlagen



2. Entwicklung der „unechten“ Realteilung

- Änderung der BFH-Rechtsprechung ab 09/2015
 - BFH v. 17.09.2015 (BFH III R 49/13) Ausscheiden eines Gesellschafters mit Teilbetrieb bei Fortführung der MUschaft
 - BFH v. 16.03.2017 (BFH IV R 31/14) Ausscheiden eines Gesellschafters mit Einzel-WG bei Beendigung der MUschaft aber Fortführung des Geschäftsbetriebes in anderer Rechtsform
 - BFH v. 30.03.2017 (BFH IV R 11/15) Ausscheiden eines Gesellschafters mit Einzel-WG bei Fortführung der MUschaft (BFH eindeutig gegen BMF v. 20.12.2016)
- Leitidee: Realteilung liegt vor (Buchwertfortführung), wenn Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist



2. Entwicklung der „unechten“ Realteilung

- Definition „unechte“ Realteilung nach BFH
 - Ausscheiden eines MU aus PerG unter Mitnahme von Teilbetrieben, (Teil-)MU-Anteilen oder Einzel-WG
 - Fortführung der MUSchaft durch mindestens zwei Gesellschafter
 - mindestens ein WG (mit Ausnahme Geld) des Gesamthandsvermögens wird vom ausscheidenden Gesellschafter in ein anderes Betriebsvermögen übertragen
- Finanzverwaltung hat BFH-Rechtsprechung vollumfänglich akzeptiert mit BMF-Schreiben vom 19.12.2018 (BStBl. 2019 I S. 6)
- Wahlrecht (Antrag) zur „Altregelung“ für „unechte“ Realteilungen vor dem 01.01.2019



2. Entwicklung der „unechten“ Realteilung

➤ Definitionen durch BMF-Schreiben vom 19.12.2018

➤ „echte“ Realteilung

- Betriebsaufgabe auf Ebene der MUSchaft
- auch Ausscheiden eines MU unter Übertragung eines Teilbetriebs, (Teil)MU-Anteils an einer TochterPersG oder Einzel-WG's aus einer zweigliedrigen MUSchaft und Fortführung des Betriebes durch den verbleibenden MU in Form eines Einzelunternehmens

➤ „unechte“ Realteilung

- Ausscheiden eines MU aus einer mehrgliedrigen fortgeführten MUSchaft gegen Übertragung von WG, die beim ausscheidenden MU zumindest wieder teilweise BV darstellen

➤ Ausscheiden eines MU ausschließlich gegen Geld oder gegen WG (ausschließlich im PV) ist kein Fall der Realteilung



2. Entwicklung der „unechten“ Realteilung

- Änderungen durch BMF-Schreiben vom 19.12.2018
 - nunmehr Trennung von Gesamthands- und Sonderbilanzvermögen (gemäß Tz. 5 ist Gegenstand der Realteilung nunmehr nur noch das GHV; SoBV nur noch bei Verschiebung auf andere Gesellschafter)
 - für GHV gilt § 16 Abs. 3 S. 2 ff EStG
 - für SoBV gilt jetzt § 6 Abs. 5 S. 2 EStG (vorher galt bei Realteilung auch für das gesamte SoBV § 16 Abs. 3 S. 2 ff EStG inkl. Sperrfrist soweit Einzel-WG)
 - Übertragungen nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG kommen im Grunde nicht mehr vor



3. Realteilung und Verpächterwahlrecht LuF

- bisherige Rechtslage / Auffassung der FinVerw nach Realteilungserlass unter IV. Rz. 2. S. 2 (20.12.2016)

„...Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb im Wege der Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern geteilt, kann das Verpächterwahlrecht nach der Realteilung erstmalig begründet oder fortgeführt werden, wenn die erhaltenen Wirtschaftsgüter bei dem Realteiler nach der Realteilung einen selbständigen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb darstellen...“

- BMF-Schreiben vom 19.12.2018 enthält keinerlei Änderung zu dieser bisherigen Formulierung



3. Realteilung und Verpächterwahlrecht LuF

- Änderung der BFH-Rechtsprechung ab 05/2018
 - BFH v. 17.05.2018 (BFH VI R 66/15) Aufgabe eines verpachteten Idw. Betriebes in Erbengemeinschaft durch Realteilung
 - BFH v. 17.05.2018 (BFH VI R 73/15) Aufgabe eines verpachteten Idw. Betriebes in Ehegatten-Gütergemeinschaft (später Miteigentümergeinschaft) durch Realteilung
- VI. BFH-Senat weist auf Fortführung der bislang ergangenen Rechtsprechung hin
- VI. BFH-Senat sieht auch keinen Widerspruch zur Formulierung im Realteilungserlass
- Urteile betreffen Fälle vor Geltung des § 16 Abs. 3b EStG



3. Realteilung und Verpächterwahlrecht LuF

- Leitsätze der BFH-Rechtsprechung vom 17.05.2018
 - Ein landwirtschaftlicher Betrieb wird mit Übertragung sämtlicher Idw. Nutzflächen (zwangsweise) aufgegeben.
 - Fortführung des Verpächterwahlrechts setzt voraus, dass im Rahmen der Realteilung sämtliche wesentliche WG des (bisherigen) Betriebes als Gesamtheit zusammenbleiben und im Anschluss weiterverpachtet werden.
 - Realteilungsgrundsätze bei Aufteilung der wesentlichen WG nur anwendbar, wenn diese WG in einem eigenen BV fortgeführt werden.
 - Fortführung der Verpachtung der Idw. Nutzflächen begründet kein BV beim Realteiler (Ausnahme: § 6 Abs. 3 EStG).
- **Verpächterwahlrecht ist personengebunden!**



3. Realteilung und Verpächterwahlrecht LuF

Sachverhalte mit Fortführung des Verpächterwahlrechts

- alle Anwendungsfälle des § 6 Abs. 3 EStG (Betrieb, Teilbetrieb oder ganzer MU-Anteil)
- Fälle des § 24 UmwStG (Einbringungen in PersG / Gemeinschaften)
- Betriebsverkleinerungen/-vergrößerungen im Rahmen der MUSchaft
- wohl auch möglich, aber nicht abschließend geklärt:
 - Übertragung von WG des GHV in das SoBV (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG)
 - Übertragung von WG innerhalb der MUSchaft von einem SoBV in ein SoBV eines anderen MU (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG)



3. Realteilung und Verpächterwahlrecht LuF

unproblematische Sachverhalte

- Realteilung eines verpachteten ldw. Betriebes
Übertragung von Einzel-WG aus GHV in ein anderes
BV bzw. SoBV des Gesellschafters
 - keine Fortführung des Verpächterwahlrechts, aber
 - Willkürung in anderes BV (Neubegründung des
Verpächterwahlrechts) oder
 - Begründung notwendiges BV bei aktiver Bewirtschaftung
- Realteilung in Teilbetriebseinheiten (§ 6 Abs. 3 EStG)
 - mit sämtlichen dem Betrieb das Gepräge gebenden WG's
(mind. 90 % der wesentlichen Betriebsgrundlagen)
 - Forstflächen i.d.R. immer Teilbetrieb (> 1 ha)



3. Realteilung und Verpächterwahlrecht LuF

aktuell problematischer Sachverhalt:

- Realteilung eines verpachteten Idw. Betriebes in MUschaft (auch Erben- oder Ehegattengemeinschaft) unter Fortführung der Verpachtung (ohne Übertragung in ein anderes BV/SoBV)
 - Gilt es jetzt ertragsteuerlich zu unterscheiden, ob wesentliches BV (Idw. Nutzflächen) im GHV oder SoBV liegt?
 - Wo liegt das Verpächterwahlrecht, wenn sämtliche Idw. Nutzflächen (wesentliche Betriebsgrundlagen) bereits im SoBV der Gesellschafter sind?
- Exkurs: Übertragung verpachteter Idw. Betriebe unter Nießbrauchsvorbehalt (BFH v. 25.01.2017 X R 59/14; gilt im Grundsatz nur für Gewerbebetriebe; aber wie lange noch?)



4. Gestaltungsüberlegungen

- derzeit nur unproblematische Gestaltungen (bei verpachteten Einheiten) aktiv bei Realteilungen begleiten
 - Übertragung von Einzel-WG des GHV in andere BV/SoBV (nicht in andere GHV, da Buchwertfortführung zweifelhaft)
 - Übertragung von Teilbetrieben (§ 6 Abs. 3 EStG)
- ansonsten ist rechtssicher wie folgt zu gestalten:
 - aktive Begründung von BV/SoBV (z. B. GmbH & Co. KG)
 - Aufnahme der aktiven Bewirtschaftung im Anschluss an Realteilung durch „Reaktivierung“ von Teilflächen (Bewirtschaftungsvertrag) und BV-Willkürung der restlichen verpachten Flächen
 - letzter Ausweg: begünstigte Betriebsaufgabe nach §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 1 u. 3 EStG für Realteiler prüfen



4. Gestaltungsüberlegungen

- derzeit keine rechtssicheren Maßnahmen sind
 - Aufteilung sämtlicher (verpachteter) ldw. Nutzflächen auf Gesellschafter einer MU-schaft, zeitweise Fortführung der MU-schaft und anschließende Realteilung (Woran hängt das Verpächterwahlrecht? GHV oder SoBV oder an GHV/SoBV?)
 - Mitnahme eines ganzen MU-Anteils im Grundsatz nach § 6 Abs. 3 EStG zwingend mit Buchwertfortführung zu lösen
 - BFH hat in seinem Urteilen hierzu keine Stellung genommen; auch vom BMF fehlt hierzu (bislang) eine Stellungnahme
 - Willkürung verpachteter ldw. Nutzflächen zu (sehr) kleinen anderen vorhandenen BV's (z. B. Angliederung an § 13a EStG-Betriebe oder an kleine Forstbetriebe)



5. Offene Fragen zum Anwendungsbereich

- BMF hat sich im Rahmen des Schreibens vom 19.12.2018 zur Realteilung von „passiven bzw. ruhenden“ Idw. Mitunternehmerschaften nicht geäußert
- BFH-Rechtsprechung vom 17.05.2018 erging zu Sachverhalten vor Einführung des § 16 Abs. 3b EStG
- Anwendung der BFH-Urteile aus Sicht der FinVerw?
 - festsetzungsverjährte Fälle der Zwangsaufgabe sind nunmehr rückwirkend steuerfrei (da Flächen im ertragsteuerlichen Privatvermögen); ggfs. Einschränkung auf Fälle vor Geltung des § 16 Abs. 3b EStG (bis 04.11.2011)
 - gibt es eine Vertrauensschutzregelung für noch nicht festsetzungsverjährte Fälle der Zwangsaufgabe nach BFH



5. Offene Fragen zum Anwendungsbereich

- Fälle der Realteilung einer Idw. MUschaft mit ausschließlich verpachteten Flächen im SoBV der Gesellschafter sind verbindlich zu regeln (Fortführung des Verpächterwahlrechtes und des Buchwertes nach § 6 Abs. 3 EStG?)
- Verfügungen LfSt Niedersachsen v. 19.10.2018 und 14.01.2019; Offenhalten der Fälle von Realteilungen i. Z. m. Erbengemeinschaften (ruhende Betriebe); keine Berücksichtigung/Anpassung in BMF-Schreiben v. 19.12.2018
- Exkurs: Wie wird zukünftig mit der Übertragung von verpachteten/ruhenden Idw. Betrieben gegen Nießbrauchsvorbehalt umgegangen?



5. Beispiele

Beispiel 1: Erbengemeinschaft mit (ruhendem) LuF-Betrieb

Eine zweigliedrige EG hat im GHV 20 ha verpachtete Idw. Flächen und 8 ha Forst. Die EG setzt sich durch Aufteilung der Flächen wie folgt auseinander: A erhält 12 ha Idw. Fläche und B erhält 8 ha Idw. Fläche sowie die Forstflächen (8 ha). Die Verpachtung der Idw. Flächen wird fortgeführt.

Lösung:

Die dem A zugeordneten Idw. Flächen (12 ha) werden zwangsentnommen (Versteuerung der stillen Reserven), sofern keine Überführung (und Willkürung) in eine anderes BV/SoBV möglich ist. Die Forstflächen (8 ha) werden bei B als Teilbetrieb zum Buchwert fortgeführt. B kann die im zugeordneten Idw. Flächen (8 ha) als gewillkürtes BV seinem Forstbetrieb zuordnen, so dass auch hier eine Buchwertfortführung möglich ist.



5. Beispiele

Beispiel 1: Familien GbR mit (ruhendem) Idw. Betrieb

Eine zweigliedrige GbR (B und S) hat im GHV 40 ha verpachtete Idw. Flächen. B und S teilen die Flächen jeweils in 20 ha Alleineigentum auf und setzen sich im Rahmen einer Realteilung auseinander. Die Verpachtung wird von B und S jeweils fortgesetzt. B und S haben keine anderen BV/SoBV.

Lösung:

Im Grundsatz liegt nunmehr eine Zwangsaufgabe durch Aufteilung von Einzel-WG vor, wenn nicht „gestaltet“ wird. Als Gestaltungen kommen in Betracht:

- Überführung in ein SoBV (nicht GHV) einer dann neu zu gründenden GmbH & Co. KG (Achtung: GmbH & Co. KG muss vor Realteilung im HR eingetragen sein)
- Begründung einer aktiven Bewirtschaftung zumindest von Teilflächen und Willkürung der Restflächen



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Dipl.-Kfm. Birger Wesche, WP/StB/LB

Steuerberatungsgesellschaft Born mbH

Halchtersche Straße 4

38304 Wolfenbüttel

Tel: 05331/409 – 0

Fax: 05331/409 – 10

birgerwesche@borngmbh.de

www.borngmbh.de



Steuerberatungsgesellschaft
Born mbH