

„Steuerliche Behandlung der Realteilung von Mitunternehmerschaften und Verpächterwahlrecht“

**Jahrestagung 2019 des Landesverbandes
Nord-Ost**

am

4. April 2019 in Potsdam

Betriebszerschlagung

BFH, Urt. v. 16.11.2017:

- Bestätigung des Rechtsinstituts einer „Betriebszerschlagung“, wenn Flächen nicht einheitlich auf einen Rechtsnachfolger übertragen werden, sondern durch Aufteilung auf mehrere Nachfolger
- Rechtsfolge: Aufdeckung der stillen Reserven und Versteuerung als steuerlich nicht begünstigten laufenden Gewinn

Betriebszerschlagung

- die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG setzt zur Fortführung der BW voraus, dass zumindest mehr als 90 % der Betriebsflächen auf einen Erwerber übergehen
- nur dann bleibt Betrieb als Einheit erhalten, die für eine BW- Fortführung vorausgesetzt wird
- nur der Rückbehalt von Flächen „von untergeordneter Bedeutung“ stehen dem nicht entgegen (weniger als 10 %), soweit Flächen von mehr als 3.000 qm verbleiben

Betriebszerschlagung

Fall:

- Kl' in übertrag ruhenden (verpachteten) luf Betrieb von 20,7 ha auf
- Tochter (10,4 ha) und die beiden Enkel (3,5 ha mit Gebäude und 6,8 ha)
- die übertragenen Flächenanteile reichen vom Umfang (mehr als 3.000 qm) jeweils für die Annahme eines landwirtschaftlichen Betriebes unter Anwendung des Verpächterwahlrechts aus

Betriebszerschlagung

FA:

- ging von einer steuerlich nicht begünstigten Betriebsaufgabe aus

FG:

- die Übertragung der Flächen von jeweils mehr als 3.000 qm stellen jeweils selbständige Teilbetriebe dar, deren Übertragung gem. § 6 Abs. 3 EStG unter Fortführung der BW möglich ist

Betriebszerschlagung

BFH:

- mit der Übertragung des Betriebs unter Verteilung der Einzelflächen auf mehrere Erwerber ist der Betrieb aufgegeben worden
- der Betrieb ist dadurch seiner Existenzgrundlage enthoben worden und hörte als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens auf zu bestehen
- LuF Grundstücke bilden keinen Teilbetrieb, wenn die Grundstücke im Rahmen eines bereits bestehenden luf Betriebes bewirtschaftet werden

Betriebszerschlagung

- Bezugsgröße von 3.000 qm genügt als Größenmerkmal allein nicht zur Annahme eines Teilbetriebs
- ist lediglich ein Indiz für die Frage, ob eine landwirtschaftlich genutzte Fläche einen Betrieb darstellen kann
- für Teilbetrieb fehlen die weiteren Merkmale: Eigenständigkeit und getrennte Bewirtschaftung (wie z.B. Forst)

Betriebszerschlagung

- Betriebsaufgabe liegt daher insbes. dann vor, wenn
 - betriebliche Grundstücke auf mehrere, nicht mitunternehmerisch verbundene Einzelrechtsnachfolger übertragen werden
 - betriebliche Grundstücke nach dem Tod des Betriebsinhabers auf die Erben aufgeteilt werden

Betriebszerschlagung

FG Niedersachsen, Urt. v. 7.2.2017:

- Betriebsaufgabe bei Verteilung von Flächen eines landw. Betriebes im Rahmen eines Erbfalles auf verschiedene Erben, die die betriebliche Tätigkeit nicht als Mitunternehmer fortsetzen
- Besonderheit des Falles: Flächenareale sind an verschiedenen Orten belegen und umfassen auch geringfügige forstwirtschaftliche Flächen, die in die Betriebsaufgabe einbezogenen wurden

Betriebszerschlagung

- bezogen auf die geringfügigen Forstflächen wurde eine Teilbetriebseigenschaft verneint, da eine planmäßige Bepflanzung und Pflege des Bestandes als Voraussetzung fehlten
- Revision beim BFH, Az.: VI R 47/17

Wegfall des Verpächterwahlrechts

BFH, Urt. v. 17.5.2018:

- ein Verpächterwahlrecht findet seine Rechtfertigung darin, dass mit der Verpachtung keine endgültige Einstellung der betrieblichen Tätigkeit verbunden sein darf
- das Verpächterwahlrecht steht grundsätzlich nur dem bisherigen Unternehmer des Betriebs zu
- eine Realteilung setzt die Überführung der zugewiesenen WG in ein anderes Betriebsvermögen voraus

Wegfall des Verpächterwahlrechts

Fall:

- eine verpachtete Grünlandfläche von 1,75 ha aus einem zuvor übertragenen landwirtschaftlichen Betrieb wurde im Wege eines Vermächtnisses 1979 auf eine Erbengemeinschaft bestehend aus KH und EH übertragen
- die testamentarische Bestimmung sah eine Aufteilung der Fläche vor, die als Flurstück 11 erfasst war
- nach dem Tod von EH im Januar 1981 folgte der Kl. als Rechtsnachfolger in die noch ungeteilte Erbengemeinschaft

Wegfall des Verpächterwahlrechts

- im Dezember 1981 wurde das Flurstücks 11 in ein Flurstück 11/3 von 1,18 ha und in ein Flurstück 11/4 von 0,57 ha aufgeteilt
- 1986 wurde in Ausführung der testamentarischen Bestimmung das Flurstück 11/3 an KH und das Flurstück 11/4 an den Kl. als Alleineigentümer übertragen
- 1999 wurde das Flurstück 11/4 in ein Baulandumlegungsverfahren einbezogen, woraus der Kl. insgesamt 6 Bauplätze erhielt, die er danach veräußerte

Wegfall des Verpächterwahlrechts

FA:

- erließ 1999 Bescheid über die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und stellte einen Veräußerungsgewinn aus der Zuweisung der Bauplätze i.H.v. 478.000,- DM fest
- Flurstück 11/4 war verpachteter LuF- Betrieb des Kl.
- Mit der Zuteilung von Bauplätzen sei Flurstück 11/4 untergegangen und eine Zwangsbetriebsaufgabe bewirkt worden

Wegfall des Verpächterwahlrechts

FG:

- Betriebsaufgabe ist bereits in 1986 in rechtsverjährter Zeit eingetreten mit der Zuweisung des an den Kl. zu Alleineigentum übertragenen Flurstücks 11/4

Revision des FA:

- Grundsätze der Betriebsverpachtung haben auch nach der von der Erbengemeinschaft vorgenommenen Teilung des Flurstücks 11 fortbestanden
- diese gelten auch fort, wenn den vormaligen Mitunternehmern wesentliche Betriebsgrundlagen in Form von Einzel- WG zugeteilt werden, die verpachtet waren

Wegfall des Verpächterwahlrechts

BFH:

- Bestätigung dieser Rechtsauffassung, aber mit weittragenden Folgen für die Beurteilung der Voraussetzungen für den Fortbestand und die Beendigung eines Verpächterwahlrechts sowie zur Realteilung

Wegfall des Verpächterwahlrechts

- Betrieb hat in Gestalt eines Verpachtungsbetriebes der Erbengemeinschaft KH/EH (bzw. Kl.) an dem Flurstück 11 bestanden
- Erbengemeinschaft war Inhaberin des auf sie mit Übertragung der Grünlandfläche übergegangenen Verpächterwahlrechts
- keine Betriebsaufgabe durch die nach der Aufteilung im Dezember 1981 im Wege der Surrogation entstandenen Flurstücke 11/3 und 11/4

Wegfall des Verpächterwahlrechts

- durch Aufteilung entstanden keine selbständigen Teilbetriebe an den Flurstücken, da es sich jeweils um einzelne WG handelte
- Betriebsaufgabe wurde aber in 1986 durch die Übertragung der Flurstücke 11/3 an KH und 11/4 an den Kläger bewirkt, da Erbengemeinschaft damit aufgelöst wurde
- der Verpachtungsbetrieb der Erbengemeinschaft hörte als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens auf zu bestehen

Wegfall des Verpächterwahlrechts

- mit dem Übergang des Flurstücks 11/4 stand dem Kl. damit auch kein Verpächterwahlrecht zu
- dieses steht grundsätzlich nur dem bisherigen Unternehmer zu (Erbengemeinschaft)
- dieser hat aber mit der Übertragung der im Betriebsvermögen stehenden Flurstücke auf KH und den Kl. sein BV vollständig verloren

Wegfall des Verpächterwahlrechts

- die Erbengemeinschaft hatte damit keine Möglichkeit mehr nach Beendigung der Pachtverhältnisse eine betriebliche Tätigkeit wieder aufzunehmen oder fortzuführen
- Kl. erhielt mit der Übertragung des Flurstücks 11/4 nur ein Grdstk. aus dem BV der Erbengemeinschaft
- keine Übernahme aller wesentlichen Betriebsgrundlagen, da Flurstück 11/3 auf KH übertragen wurde

Wegfall des Verpächterwahlrechts

- damit fehlt es an einer Verpachtung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen durch den KI.
- keine Realteilung, da Grdstk. nicht in ein anderes BV überführt
- es erfolgte weder eine Einlage in einen neu begründeten noch in einen bestehenden Betrieb

Wegfall des Verpächterwahlrechts

- einer Einlage gleichgestellt wäre eine Selbstbewirtschaftung oder die Absicht, das verpachtete Flurstück alsbald selbst zu bewirtschaften
- bloße Verpachtung führt allein nicht zu landw. BV, sondern zu Einkünften aus V + V

Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit