

Wenn der Hof an die nächste Generation geht

Die Hofübergabe aus steuerlicher Sicht günstig gestalten

Mit der Übergabe des Betriebes an die jüngere Generation werden die Weichen für die Zukunft gestellt. Auf dem Landwirtschaftsbetrieb zugeschnittene Beratungs- und Informationsangebote sollten deshalb rechtzeitig genutzt werden. Welche steuerlichen Aspekte bei der Hofübergabe besonders wichtig sind, erläutert Steuerberater Dr. Wolfgang Kubens, LBH-Steuerberatungsgesellschaft mbH in Friedrichsdorf.

Spätestens wenn Landwirte Altersrente beziehen wollen, steht das Thema „Hofübergabe“ erstmals im Raum. Wenn die Zeit drängt, wird der Betrieb oft zuerst einmal an den potenziellen Hofnachfolger verpachtet. Dennoch ist dies häufig der Zeitpunkt, an dem begonnen wird, sich mit dem Thema der endgültigen Hofübergabe zu beschäftigen.

übertragen werden. Der Übernehmer führt die Buchwerte fort. Manchmal beabsichtigt der Übergeber Wirtschaftsgüter zurückzubehalten, zum Beispiel seinen PKW. Dies stellt eine Entnahme dar, die stillen Reserven sind aufzudecken. Dabei ermittelt das Finanzamt den Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Verkehrswert des

Persönliche Freibeträge (Auszug)		
	Steuerklasse	Freibetrag
Ehegatten	I	500.000 €
Kinder	I	400.000 €
Enkelkinder	I	200.000 €
Neffen, Nichten, Geschwister	II	20.000 €
Andere Personen	III	20.000 €

Kein Betrieb ist wie der andere, daher muss für jeden Betrieb individuell geprüft werden, wie die Hofübergabe gestaltet werden soll. Dabei geht es nicht nur darum, einen Interessenausgleich zwischen Hofübernehmer und Hofübergeber zu finden, auch die Ansprüche der weichen Erben müssen berücksichtigt werden. Die eigentlichen Schwierigkeiten einer gelungenen Hofübergabe liegen also in den zivilrechtlichen Fragestellungen, die es zu beantworten gilt. Hat man eine tragfähige Basis gefunden, muss diese noch auf ihre steuerlichen Auswirkungen geprüft werden. Welche steuerlichen Rahmenbedingungen sollten daher die Beteiligten beachten?

Hofübergabe im Ganzen

Grundsätzlich ist die unentgeltliche Übergabe eines landwirtschaftlichen Betriebes im Ganzen einkommensteuerlich unproblematisch. Alle wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen dafür in einem einheitlichen Vorgang auf den Übernehmer

PKW und versteuert diesen als laufenden Gewinn.

Rückbehalt und stille Reserven

Beim Rückbehalt eines PKW sind die Folgen noch überschaubar. Handelt es sich jedoch beispielsweise um ein Grundstück, das anschließend oder gleichzeitig mit der Hofübergabe an den weichen Erben übertragen werden soll, kann eine erhebliche Steuerbelastung drohen. Zum Rückbehalt von landwirtschaftlichen Flächen hat der Bundesfinanzhof (BFH) vor einiger Zeit entschieden, dass es durch den Rückbehalt von landwirtschaft-



Bei einer vor der Hofübergabe errichteten Photovoltaikanlage ist ein Rückbehalt der PV-Anlage steuerlich ohne Probleme möglich. Allerdings können Belastungen entstehen, zum Beispiel durch zusätzliche Krankenversicherungsbeiträge.

lichen Flächen jedoch dann nicht zu einer Aufdeckung stiller Reserven kommt, wenn der Übergeber einen verkleinerten landwirtschaftlichen Betrieb zurückbehält. Es kommt jedoch immer auf den Einzelfall an, wie folgende Beispiele zeigen:

- Beispiel 1: Ein Landwirt bewirtschaftet einen Betrieb mit 30 ha landwirtschaftlicher Eigentumsfläche. Er überträgt an seinen Sohn 29 ha sowie die Hofstelle und behält 1 ha (möglicherweise zukünftiges Bauland) zurück, das er jedoch an seinen Sohn verpachtet. Da der Landwirt mehr als 90 Prozent der Flächen einschließlich der Hofstelle an seinen Sohn überträgt, kommt es zur Buchwertfortführung beim Sohn. Die beim Vater verbleibenden Flächen (1 ha) stellen bei ihm einen verkleinerten landwirtschaftlichen Betrieb dar, da der Rückbehalt weniger als 10 Prozent beträgt und die durch die Rechtsprechung geforderte

Mindestgröße eines landwirtschaftlichen Betriebes von 3 000 qm gegeben ist. Eine Gestaltung, die auch bewusst zur Abfindung weichen Erben genutzt werden kann.

- Beispiel 2: Der Landwirt behält von seinen 30 ha 3,5 ha LN zurück. Da er mehr als 10 Prozent zurückbehält, verbleibt bei ihm ein verkleinerter landwirtschaftlicher Betrieb. Sämtliche stillen Reserven in den an den Sohn übertragenen Wirtschaftsgütern sind jedoch aufzudecken (26,5 ha Flächen, Hofstelle, Inventar, Lieferrechte und weiteres).
- Beispiel 3: Wenn der Landwirt die Betriebsübergabe so gestaltet, dass zeitgleich die Tochter die 3,5 ha, der Sohn den gesamten Restbetrieb erhält, sind alle (!) stillen Reserven aufzudecken. Es läge dann eine Betriebszerschlagung vor. Die steuerliche Belastung kann so groß sein, dass unter Umständen Vermögen veräußert werden muss, um die steuerliche Last überhaupt zu tragen.

Unschädlich dagegen ist der komplette Rückbehalt eines Teilbetriebes, zum Beispiel des Forstes. Weder beim übertragenen landwirtschaftlichen Betrieb noch beim Forstbetrieb kommt es zur Gewinnrealisierung.

Beispiel: Photovoltaikanlage

Der Rückbehalt einer vom Hofübergeber vor der Übergabe

Beispiel: Übertragung eines Ackerbaubetriebes (44 ha Eigentum und 50 ha Zupacht)		
Durchschnittlicher Pachtpreis je ha	256 €	
x Eigentumsfläche	44 ha	
= Wert des Grund und Bodens		11.264 €
Wertansatz Besatzkapital je ha	78 €	
x bewirtschaftete Fläche	94 ha	
= Wert des Besatzkapitals		7.332 €
Summe		18.596 €
x Kapitalisierungsfaktor	x 18,6	
Mindestwert		345.885 €

Tipp zur Hofnachfolge



Zuerst müssen sich die an der Hofübergabe Beteiligten Gedanken machen, wie die Vermögensübergabe aussehen soll. Dabei sollten die weichen Erben mit einbezogen werden. Danach ist es wichtig, die Planungen auf ihre steuerlichen Konsequenzen hin zu überprüfen. Am besten setzt man sich daher frühzeitig mit der Hofübergabe auseinander. Die Steuerberater der Landwirtschaft stehen zur Seite.

Dr. W. Kubens, lbh

errichteten Photovoltaikanlage ist steuerlich ohne Probleme möglich, da es sich um einen eigenständigen Gewerbebetrieb handelt. Es können jedoch unter Umständen sozialversicherungsrechtliche Belastungen drohen, zum Beispiel durch zusätzliche Krankenversicherungsbeiträge.

Buchführungspflicht

War der landwirtschaftliche Betrieb vor der Übergabe buchführungspflichtig, so geht die Buchführungspflicht auf den Übernehmer über. Auch andere Bewertungs- und Ansatzwahlrechte hat der Übernehmer fortzuführen. Hat der Übergeber für zukünftige Investitionen einen so genannten Investitionsabzugsbetrag (IAB) geltend gemacht, kann dieser „weitergeführt“ werden. Investiert der Übernehmer jedoch nicht planmäßig, so wird der IAB rückwirkend zu Lasten des Übergebers aufgelöst. Die nachzuzahlenden Steuern sind zu verzinsen. Es empfiehlt sich daher, hierzu Regelungen im Übergabevertrag zu treffen.

Wann den Hof übergeben?

Wird der Landwirtschaftsbetrieb im Laufe eines Wirtschaftsjahres, beispielsweise zum 31. Dezember übergeben, kann es durch die Bildung von Rumpfwirtschaftsjahren zu erheblichen, häufig unerwünschten Gewinnverschiebungen kommen, denn der Übergeber erzielt gegebenenfalls überwiegend Erträge ohne entsprechende Aufwendungen für die nächste Ernte zu tätigen. Außerdem fallen zusätzliche Kosten für die Abschlusserstellungen an. Die Einräumung von Altenteilsleistungen dient der Versorgung des Übergebers und seines Ehegatten. Daher werden im Übergabevertrag in der Regel ein Baraltenteil, Verpflegung, Wohnrecht,

standesgemäße Beerdigung, und weiteres zugesagt. Diese Leistungen können bei Einhaltung bestimmter steuerlicher Vorgaben in voller Höhe beim Übernehmer als Sonderausgaben abgezogen werden, müssen dann allerdings

Der Steuertarif wurde für Neffen, Nichten und Geschwister zum 1.1.2010 deutlich verbessert (Übersichten: LBH)

Wert des stpfl. Erwerbes bis einschließlich€	Steuertarif Prozentsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III
75.000 €	7	15	30
300.000 €	11	20	30
600.000 €	15	25	30
6.000.000 €	19	30	30
13.000.000 €	23	35	50
26.000.000 €	27	40	50
> 26.000.000 €	30	43	50

auch korrespondierend beim Übergeber versteuert werden. Da der Altenteiler nach der Übergabe meist geringere Einkünfte hat, mildert dies durch Ausnutzung des Progressionseffektes die Gesamtsteuerbelastung.

Welche Vorgaben macht das Steuerrecht?

- Bei der Übergabe des Betriebes muss es sich um eine so genannte ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit handeln. Das bedeutet, die Erträge aus dem übergebenen Vermögen müssen ausreichen, die Altenteilsleistungen zu erbringen. Bei kleineren Landwirtschaftsbetrieben kann dies im Einzelfall problematisch werden.

- Übergeben werden muss außerdem ein ganzer Landwirtschaftsbetrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil. Auch der Teil der Altenteilsleistungen, der auf den landwirtschaftlichen Wohnanteil fällt, ist begünstigt.

Bei einem verpachteten Betrieb gehört das Wohnhaus manchmal bewertungsrechtlich nicht mehr zum Wohnanteil. Dann sollten die Altenteilsleistungen vertraglich nur für die Übergabe des land-

wirtschaftlichen Wirtschaftsteils vereinbart werden. Die Ablösung eines Nießbrauchsrechtes an einem landwirtschaftlichen Betrieb ist ebenfalls gegen Versorgungsleistungen möglich. Wurde allerdings die Betriebsaufgabe erklärt, kann eine steuerlich begünstigte Übergabe gegen Versorgungsleistungen nicht mehr erfolgen. Auch eine spätere Betriebsaufgabe im ertragsteuerlichen Sinne ist schädlich.

- Die Leistungen müssen lebenslang und wiederkehrend erbracht werden. Werden, wie in der Vergangenheit manchmal erfolgt, höhere Altenteilsleistungen für die ersten Jahre nach der Übergabe vereinbart, um beispielsweise

Übernehmer ausgesprochene Option zur Regelbesteuerung geht allerdings auf den Übernehmer über. Erst wenn insgesamt die Bindungsfrist von fünf Jahren beim Übernehmer und Übergeber zusammen abgelaufen ist, kann wieder zur Pauschalierung übergegangen werden. In diesem Fall könnte jedoch eine Umsatzsteuerbelastung eintreten, wenn für bestimmte Wirtschaftsgüter der so genannte Vorsteuerberichtigungszeitraum noch nicht abgelaufen ist. Beispiel: Der Übergeber hat 2005 einen Stall gebaut und ab dem 01.01.2005 zur Regelbesteuerung optiert, die Hofübergabe hat im Jahr 2009 stattgefunden. Nach Ablauf der fünfjährigen Bindungsfrist kehrt der Sohn ab 2010 zur Pauschalierung zurück. Da der für Gebäude geltende zehnjährige Berichtigungszeitraum noch nicht abgelaufen ist, muss der Sohn anteilig Vorsteuer ans Finanzamt zurückzahlen.

Erbschaftsteuer

Seit Januar 2009 gilt das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, das zum 1.1.2010 noch einmal nachgebessert wurde. Landwirtschaftliche Betriebe werden nach neuem Recht regelmäßig ab 2009 höher bewertet. Grundsätzlich erfolgt die Bewertung im Reinertragsverfahren. Dieser wird abgeleitet aus Statistiken des



Zum Thema Hofnachfolge und Existenzgründung in der Landwirtschaft hat der Bund der Deutschen Landjugend eine Schrift kostenfrei zum Herunterladen aus dem Internet heraus gegeben. Darin finden Junglandwirte Mitschriften interessanter Vorträge aus einer Seminarreihe zur Hofübergabe; download dieser Broschüre unter www.junglandwirte.de.
Fotos: Moe

Agrarberichtes. Häufig sind diese Werte negativ, so dass alternativ ein Mindestwert berechnet werden muss. Dazu wird ein regionalisierter Pachtpreis je ha Eigentumsfläche zuzüglich eines bestimmten Betrages je ha bewirtschaftete Fläche für das Besatzkapital (Wirtschaftsgebäude, lebendes und totes Inventar und weiteres) angesetzt. Beide Werte werden addiert und mit 18,6 kapitalisiert. Das landwirtschaftliche Wohnhaus wird gesondert bewertet, regelmäßig auf der Basis des Sachwertverfahrens, was für landwirtschaftliche Wohnhäuser regelmäßig zu recht hohen Werten führt. Innerhalb von 15 Jahren nach der Übergabe kann es zu einer Neubewertung kommen – Ansatz mit dem Liquidationswert – wenn der Landwirt landwirtschaftliches Vermögen veräußert, den Erlös nicht reinvestiert oder Wirtschaftsgüter zu außerlandwirtschaftlichen Zwecken verwendet.

Verschonungsregelungen

Der Gesetzgeber gewährt Verschonungsregelungen für das bewertungsrechtlich landwirt-

schaftliche Vermögen: 85 Prozent des landwirtschaftlichen Vermögens werden unter weiteren Voraussetzungen steuerfrei gestellt, wenn der Landwirt das Vermögen fünf Jahre weiterführt, das heißt wenn das Vermögen beim übernehmenden Landwirt weiterhin zum bewertungsrechtlich landwirtschaftlichen Vermögen gehört. Das Vermögen darf zum Beispiel nicht veräußert oder zu nicht landwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden. Für die restlichen 15 Prozent wird zusätzlich ein Abzugsbetrag von 150 000 Euro gewährt. Alternativ kann eine Steuerfreistellung sogar in Höhe von 100 Prozent beantragt werden, wenn das Vermögen sieben Jahre fortgeführt wird. In der Regel kann durch diese Verschonung das landwirtschaftliche Vermögen komplett steuerfrei übertragen werden, der persönliche Freibetrag bleibt regelmäßig für das landwirtschaftliche Wohnhaus oder anderes Vermögen, zum Beispiel Bargeld, verwendbar.

Bei Übertragungen von Grundstücken an Verwandte in gerader Linie fällt keine Grunderwerbsteuer an. ■