Die Hofübergabe – so geht‘s

Zweiteilige Serie Recht und Steuer bei der Hofübergabe

Rechtsanwalt Gerhard Kerres von der Parta Kanzlei für Agrarrecht stellt in einem zweiteiligen Beitrag vor, worauf man bei Hofübergabeverträgen achten muss

Gerhard Kerres

Nach wie vor werden landwirtschaftliche Betriebe zum ganz überwiegenden Teil nicht im Rahmen einer Erbschaft in die nächste Generation getragen, sondern durch eine Hofübergabe zu Lebzeiten, die sogenannte vorweggenommene Erbfolge. Die Gestaltung der dazu notwendigen Verträge berührt etliche rechtliche und steuerliche Aspekte, die sowohl den Übergeber als auch den Hofnachfolger betreffen. Viele Inhalte der Verträge sind individuell an die Bedürfnisse der jeweiligen Familie anzupassen und auch steuerlich zu prüfen.

Hof im Sinne der Höfeordnung oder nicht?

Ist die Entscheidung, den Hof lebzeitig zu übertragen, getroffen und der richtige Hofnachfolger gefunden, ist für die Übertragung zunächst festzustellen, ob es sich bei dem Betrieb um einen Hof im Sinne der Höfeordnung handelt oder nicht. Hierzu ist zu prüfen, ob im Grundbuch der Hofvermerk eingetragen ist. Aber auch ohne Grundbucheintrag kann ein Hof im Sinne der Höfeordnung vorliegen, wenn eine im Gebiet der Länder Hamburg, Niedersachsen, NRW und Schleswig-Holstein belegene land- und forstwirtschaftliche Besitzung mit einer zu ihrer Bewirtschaftung geeigneten Hofstelle vorliegt, die im Alleineigentum einer natürlichen Person oder im gemeinschaftlichen Eigentum von Ehegatten steht, sofern sie einen Wirtschaftswert von mindestens 10 000 € hat.

Liegt ein Hof im Sinne der Höfeordnung vor, so ist der Übergeber an deren Inhalte gebunden und in seiner Gestaltungsfreiheit eingeschränkt. Auch muss der Hofübergabevertrag durch das Landwirtschaftsgericht genehmigt werden. Der Hofübernehmer muss zwar nicht zu den in der Höfeordnung genannten möglichen Erben gehören, kann also auch eine Person sein, die mit dem Hofübergeber nicht verwandt ist. Die Wirtschaftsfähigkeit des Hoferben muss aber gegeben sein. Dies ist der Fall, wenn die Fähigkeit, den Betrieb zu führen, sowohl in landwirtschaftsfachlichen Fragen als auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht vorhanden ist. Auch dies wird im Rahmen der Genehmigung durch das Landwirtschaftsgericht geprüft.

Dagegen ist die Übertragung des Betriebes an eine juristische Person, also etwa eine Gesellschaft, nicht möglich. Voraussetzung des Hofes im Sinne der Höfeordnung ist, dass die landwirtschaftliche Besitzung im Eigentum einer natürlichen Person oder Ehegatten steht.

Die Besonderheiten der Höfeordnung werden bei der folgenden Darstellung der möglichen Vertragsinhalte berücksichtigt.

Soll eine Übertragung in jedem Falle ohne die Einschränkung der Höfeordnung erfolgen, kann zuvor auch die Herausnahme des Betriebes aus der Höfeordnung erfolgen. Hierzu ist ein einfacher Antrag über einen Notar an das Landwirtschaftsgericht zu stellen. Dann wird der Vermerk gelöscht und die Höfeordnung findet schlicht keine Anwendung auf die Übertragung.

Nach einer Änderung der gerichtlichen Kostenvorschriften wurden in der jüngeren Vergangenheit von einigen Landwirtschaftsgerichten nicht unerhebliche Gebühren für die Löschung des Hofvermerkes eingefordert. Nach einer Entscheidung des OLG Hamm vom 3. November 2016 (AZ: I-10 W 150/15) ist jedoch die Löschung des Vermerks gerichtsgebührenfrei, sodass nur der Notar eine überschaubare Gebühr erhält. Damit stehen der Herausnahme aus der Höfeordnung zumindest keine wirtschaftlichen Aspekte entgegen.

Wird der Betrieb dann nicht an einen Abkömmling übertragen, sind jedoch unbedingt die Voraussetzungen der Genehmigung nach dem Grundstücksverkehrsgesetz und dem daraus möglicherweise resultierenden Vorkaufsrecht zu prüfen.

Mögliche Inhalte des Hofübergabevertrags

Regelmäßig werden im Wesentlichen drei Themenkreise behandelt, nämlich die Leistung und Gegenleistung von Übergeber und Übernehmer, weitere Rechte, wie etwa Rückübertragungsrechte des Übergebers und schließlich die Abfindung weichender Erben.

Leistung und Gegenleistung von Übergeber und Übernehmer

Leistung des Übergebers

Die Leistung des Übergebers besteht zunächst in der Übertragung des Betriebes. Dabei können auch Teile des Betriebes an verschiedene Übernehmer übertragen oder Teile des Betriebes zurückbehalten werden, wenn nicht steuerliche Aspekte dem entgegenstehen. Wichtig ist jedoch, entweder genau zu bestimmen, welche Teile des Betriebes übertragen werden oder welche Teile bei einer Gesamtübergabe nicht übertragen werden. Dies sollte in dem Vertrag explizit festgelegt werden.

Mitübertragen werden regelmäßig auch die GAP-Prämienansprüche. Hier sollte eine steuerliche Prüfung durchgeführt werden, um Nachteile zu vermeiden.

Ist der Betrieb in der Höfeordnung, muss der gesamte Betrieb in einer sogenannten geschlossenen Übergabe an einen Übernehmer vollständig, also inklusive des lebenden und toten Inventars sowie der Produktions- und Lieferrechte übertragen werden, anderenfalls wird das Landwirtschaftsgericht den Vertrag nicht genehmigen.

Eine vorhandene Fotovoltaikanlage ist ein eigener gewerblicher Betrieb und kein Bestandteil des Hofes. Regelmäßig ist es jedoch sinnvoll, die Anlage mit zu übertragen und im Gegenzug die Altenteilleistung zu erhöhen, da anderenfalls Nachteile – zum Beispiel bei der Veranlagung zur Krankenkasse – drohen. Dies ist im Einzelfall zu prüfen.

Bestehende Pachtverträge gehen gemäß § 593a des Bürgerlichen Gesetzbuches auf den Übernehmer über, müssen also nicht in allen Fällen aktiv angepasst werden. Voraussetzung ist aller-

dings, dass der Verpächter unverzüglich von der Übergabe informiert wird.

Gegenleistung des Übernehmers

Die Gegenleistung des Übernehmers muss im Einzelfall auf die Bedürfnisse des Übergebers abgestimmt werden. Häufig finden sich folgende Regelungen:

- Wohnrecht zugunsten des Übergebers und des Ehegatten an bestimmten Räumlichkeiten des Betriebes unter Ausschluss des Eigentümers und Mitbenutzungsrechte an Räumlichkeiten der Hausgemeinschaft, wie etwa Küche oder Bad, wenn es sich nicht um eine abgeschlossene Wohneinheit handelt.

Hierzu gehört oft auch die Verpflichtung, die Wohnnebenkosten zu tragen und Schönheitsreparaturen durchzuführen.

Das Wohnrecht sollte enden oder ruhen, wenn der jeweilige Berechtigte dauerhaft wegzieht, etwa in ein Pflegeheim oder Krankenhaus auf ärztliche Anordnung, um Rückgriffsrechte des Sozialhilfeträgers zuungunsten des Übernehmers zu vermeiden.

Das Wohnrecht sollte jedoch nur an untergeordneten Teilen des Betriebes und Wohngebäudes eingeräumt werden. Auch von einem Nießbrauch sollte Abstand genommen werden, da anderenfalls die weichenden Erben unter Umständen Pflichtteilsergänzungsansprüche hieraus herleiten können.

- Zahlung einer Barleistung an den Übergeber und seinen Ehegatten als Altenteilleistung

Die Barleistung kann als dauernde Last oder als Leibrente vereinbart werden. Hauptunterschied ist die Abänderbarkeit unter Berücksichtigung der Bedürfnisse und Leistungsfähigkeit der dauernden Last, während die Leibrente als Fixbetrag vereinbart wird.

Die Höhe der Barleistung orientiert sich dabei an den Bedürfnissen und dem Lebensstandard des Berechtigten auf der einen Seite sowie der Leistungsfähigkeit des übergebenen Betriebes auf der anderen Seite.

Es besteht auch die zu empfehlende Möglichkeit, die Barleistung über eine Wertsicherungsklausel gegen Inflationsverluste abzusichern oder den Kaufkraftverlust anderweitig aufzufangen.

Wenn der Hof an den oder die Nachfolger übergeben werden soll, ist Vieles im Übergabevertrag zu regeln.
Foto: agrarfoto

- Hege und Pflege des Übergebers und des Ehegatten im Falle der Gebrechlichkeit, Krankheit oder sonstiger Bedürftigkeit

Neben der Besorgung der täglichen Angelegenheiten, der Beköstigung in den mit Wohnrecht belasteten Räumlichkeiten und Reinigung der Wohnräume ist hierin meist die Verpflichtung enthalten, den Übergeber und seinen Ehegatten zu pflegen, soweit dies dem Übernehmer zumutbar ist. Die Zumutbarkeit wird oft an dem Umfang der Pflegebedürftigkeit festgemacht, wobei die Leistungen in der Vergangenheit bis einschließlich Pflegestufe I oder II gemäß § 15 Pflegeversicherungsgesetz als zumutbar angesehen wurden. Durch eine Änderung im Sozialrecht sind nun die Pflegestufen I bis III seit 1. Januar 2017 aufgehoben und durch die eingeführten Pflegegrade ersetzt worden.

Die Pflegeverpflichtung muss entfallen, sobald der Berechtigte den Hof dauerhaft verlässt, da anderenfalls Rückgriffsrechte der Sozialhilfeträger drohen.

Standesgemäßes Begräbnis

Häufig wird der Übernehmer verpflichtet, die Kosten für ein standesgemäßes Begräbnis des Übergebers und seines Ehegatten zu übernehmen und die Kosten der Grabpflege zu übernehmen.

Sofern hier bereits Vorstellungen gebildet sind, sollten diese zwischen den Parteien ausgetauscht werden. Auch Messverpflichtungen werden häufig vereinbart.

Die Gegenleistungen des Übernehmers werden dann zu einem Altenteilsrecht zusammengefasst und im Grundbuch eingetragen. Die Eintragung im Grundbuch ist alternativlos, da nur so eine spätere Vereitelung oder Umgehung vermieden werden kann.

Fortsetzung folgt in der nächsten LZ.

Hofübergabe und Steuern

In einer zweiteiligen Serie zeigt Ralf Stephany, Geschäftsführer der PARTA Buchstelle für Landwirtschaft und Gartenbau in Bonn, die einkommensteuerlichen und erbschaftsteuerlichen Aspekte auf.

Ralf Stephany

Bei der lebzeitigen Hofnachfolge sind natürlich auch die steuerlichen Auswirkungen der Übertragung genauestens zu prüfen. Auch wenn im Rahmen der lebzeitigen Übertragung eines Betriebes sicher nicht die Steuern im Vordergrund stehen, sondern eher das familiäre Einvernehmen, sollte man genau wissen, was auf einen zukommt. Vorteilhaft ist, dass sich für die verschiedenen familiären Gestaltungsvorschläge häufig steuerliche Lösungen finden lassen.

1. Teil Einkommensteuerliche Auswirkungen der lebzeitigen Hofnachfolge

▶ Betriebsübergabe im Ganzen

Wird der landwirtschaftliche Betrieb im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge komplett, also mit allen im Eigentum stehenden Flächen, Wirtschaftsgebäuden, Hofstelle, Maschinen und Inventar übergeben, ist dieser Vorgang einkommensteuerlich neutral. Es findet keine Aufdeckung von stillen Reserven statt, also eine Versteuerung der Differenz zwischen den Buchwerten der Wirtschaftsgüter und dem jeweiligen Verkehrswert. Der Nachfolger tritt steuerlich in die „Fußstapfen" des Übergebers ein, er setzt also dessen Bilanzansätze und die Abschreibungsreihen für die einzelnen Wirtschaftsgüter unverändert fort.

Der Steuergesetzgeber fordert dafür, dass alle funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter auf den Hofnachfolger oder auf eine Nachfolgergemeinschaft übergehen. Die Übertragung muss daher nicht an ein Kind alleine, sondern kann auch an zwei Kinder gemeinsam erfolgen. Eine solche Übertragung an zwei Kinder geht natürlich nur dann, wenn der Betrieb nicht in der Höfeordnung eingetragen ist.

Es passiert häufig, dass bei einer solchen lebzeitigen Übertragung Flächen „vergessen" werden. Es ist daher wichtig, sehr sorgfältig den Entwurf des Notarvertrages darauf hin zu überprüfen, ob tatsächlich auch alle Eigentumsflächen aufgeführt sind.

Es spielt steuerlich keine Rolle, ob der Betrieb im Vollerwerb oder im Nebenerwerb bewirtschaftet wird oder gar nur noch verpachtet ist. Diese Regeln gelten unabhängig von der Frage der aktiven Bewirtschaftung.

▶ Flächenrückbehalt möglich

Streng genommen verlangt der Steuergesetzgeber nur, dass 90 % aller Eigentumsflächen, die für den Betrieb funktional wesentlich sind, übertragen werden. Deshalb kann der Übergeber bis zu 10 % der Eigentumsflächen zurückbehalten. Dies ist dann steuerlich unschädlich, wenn die zurückbehaltene Fläche größer als 3 000 m² ist. Der Steuergesetzgeber setzt eine Flächengröße von 3 000 m² als Mindestgröße für einen landwirtschaftlichen Betrieb an. Die so zurückbehaltene Fläche stellt beim Übergeber einen verkleinerten Restbetrieb dar. Diese Fläche bleibt daher weiterhin steuerliches Betriebsvermögen, eine spätere Veräußerung wäre daher steuerpflichtig. Allerdings könnte diese Fläche auch an einen weichenden Erben zu einem späteren Zeitpunkt übertragen werden.

Bei dem Flächenrückbehalt muss man aber bei Betrieben der Höfeordnung berücksichtigen, dass grundsätzlich alle Flächen auf den Hofnachfolger zu übertragen sind. Zurückbehalten werden können hier nur kleine, nicht für die Bewirtschaftung erforderliche Parzellen. Zudem muss geprüft werden, ob die Rückbehaltsgrenzen der Alterskasse eingehalten werden, weil sonst die Bewilligung der Altersrente auf dem Spiel steht.

▶ Rückbehalt Photovoltaik-Anlage

Viele Betriebsleiter haben in der Vergangenheit auf ihren Wirtschaftsgebäuden Photovoltaik-Module montiert und erzielen daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Diese sind häufig zur Aufbesserung der späteren Rente gedacht.

Wenn der landwirtschaftliche Betrieb zu Lebzeiten übergeben wird, muss der Gewerbebetrieb Photovoltaik-Anlage nicht zwingend mit übertragen werden. Es handelt sich um ein separates steuerliches Unternehmen, dieses kann zurückbehalten oder auch an ein anderes Kind übertragen werden. Es erfolgt eine selbstständige Beurteilung, also losgelöst vom landwirtschaftlichen Betrieb. Diese Grundsätze gelten für alle gewerblichen Tätigkeiten, also zum Beispiel auch einen selbstständigen Lohnunternehmerbetrieb, einen gewerblichen Hofladen oder ähnliche gewerbliche Aktivitäten neben dem landwirtschaftlichen Betrieb.

Vorsicht aber, wenn Altersrente beantragt wird und zusätzlich gewerbliche Einkünfte aus einer Photovoltaik-Anlage oder anderen gewerblichen Aktivitäten anfallen. In diesem Fall muss man auf die gewerblichen Einkünfte als Rentner Krankenkassenbeiträge zahlen. Es ist aber auch steuerlich ohne weiteres möglich, diese gewerbliche Einkunftsquelle auf den Nachfolger oder einen anderen Abkömmling zu übertragen, ohne dass dafür Steuern anfallen. Die verschiedenen Möglichkeiten müssen dann im Einzelfall miteinander besprochen werden.

▶ Keine Weiterbewirtschaftung durch Kinder

Auch wenn die Kinder den Betrieb nicht mehr weiterführen, kann eine lebzeiti-

Wie wirkt sich die Hofübergabe zu Lebzeiten auf die Einkommensteuer aus?
Foto: imago

ge Übertragung steuerneutral erfolgen. Es muss sich daher nicht um einen aktiv bewirtschafteten Betrieb handeln und der Übernehmer muss auch die Bewirtschaftung nicht aktiv fortführen.

Wenn aber keines der Kinder den Betrieb weiterführt, wollen die Eltern den Betrieb häufig zu gleichen Teilen auf die Kinder übertragen. Hier ist Vorsicht geboten. Wenn die Eltern jeweils einen halben Betrieb an jedes Kind übertragen, liegt steuerlich eine Betriebszerschlagung vor. Dies bedeutet eine Aufdeckung aller stillen Reserven, also die Differenz zwischen dem Verkehrswert und den Buchwerten. Diese Steuerlast trifft den Übergeber.

Man kann dieses Problem aber umgehen, indem man den Betrieb auf eine Kinder-GbR überträgt. Diese Übertragung ist, wie oben beschrieben, steuerneutral ohne Aufdeckung von stillen Reserven und damit ohne eine Steuerlast möglich. Die Kinder können sich dann zu einem späteren Zeitpunkt innerhalb der GbR real auseinandersetzen, sodass jedes Kind dann in etwa die Hälfte der Flächen erhalten kann. Diese Flächen stellen bei den Kindern dann aber weiterhin steuerliches Betriebsvermögen dar.

▶ Wohnung des Betriebsnachfolgers auf der Hofstelle

Vorsicht ist auch geboten, wenn der Übernehmer ein Betriebsgebäude bewohnt. Wenn dieses Betriebsgebäude noch steuerliches Betriebsvermögen darstellt, der Hofnachfolger also entgeltlich darin gewohnt hat, muss dieses Wohngebäude nach der Hofübergabe zwangsweise steuerlich entnommen und ins Privatvermögen überführt werden. Diese Steuerlast kann nur dann vermieden werden, wenn der Betriebsnachfolger in eine andere Wohnung oder ein anderes Haus umzieht, welches dem steuerlichen Privatvermögen zuzuordnen ist. Eventuell kommt auch ein Tausch der Wohnungen zwischen dem Hofnachfolger und den Eltern in Betracht.

▶ Altenteilleistungen steuerlich abziehbar

Die lebzeitige Übertragung eines Hofes erfolgt als Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen. Der Nachfolger muss sich verpflichten, seinen Eltern, die ja nunmehr keine aktive Einkunftsquelle mehr haben, ein lebenslanges Bar-Altenteil und ein Wohnrecht einzuräumen. Wenn das Bar-Altenteil aus den Erträgen des Betriebes erwirtschaftet werden kann, was der Regelfall sein dürfte, kann der Hofnachfolger diese Zahlungen in voller Höhe als Sonderausgaben in seiner Einkommensteuer geltend machen. Die Eltern müssen korrespondierend das Bar-Altenteil als sonstige Einkünfte versteuern. In der Regel greifen für die Eltern als Rentner aber geringere Steuersätze, da sie nicht mehr viele weitere Einkünfte haben.

Wichtig ist, dass die Altenteilvereinbarungen mit den Eltern klar und eindeutig formuliert und eingehalten werden. Es darf daher nicht eine willkürliche Zahlung erfolgen, weil dies das Finanzamt sonst nicht anerkennen wird. Wenn sich die Ertragssituation des Betriebes verschlechtert, kann der Übernehmer auch eine Herabsetzung der Altenteilleistung verlangen, wobei diese Vereinbarung schriftlich erfolgen muss.

▶ Zahlungen an Geschwister

Häufig wird bei der lebzeitigen Übertragung der Nachfolger verpflichtet, an seine Geschwister Ausgleichs- oder Gleichstellungsgelder zu leisten. So entsteht bei der Höfeordnung direkt mit der lebzeitigen Übergabe ein Abfindungsanspruch der weichenden Erben. Abfindungen nach der Höfeordnung kann der Hofnachfolger steuerlich nicht geltend machen. Er kann daher weder den Gesamtzahlungsbetrag abziehen noch die Zinsen, falls er zur Finanzierung der Abfindungszahlung ein Darlehen aufnehmen muss. Zumindest die Zinsen können bei lebzeitiger Zahlung außerhalb der Höfeordnung steuerlich abgesetzt werden.

▶ Steuerliche Wahlrechte beachten

Bei der Hofübergabe sollten sich Übergeber und Übernehmer auch genau die letzte Bilanz anschauen. Häufig hat der Übergeber noch steuerliche Wahlrechte in Anspruch genommen, für die später dann der Nachfolger geradestehen muss. Dazu zählt zum Beispiel eine bilanzierte Rücklage für einen Grundstücksveräußerungserlös gem. § 6b EStG oder ein in Anspruch genommener Investitionsabzugsbetrag (IAB). Auch Teilwertabschreibungen auf landwirtschaftliche Flächen, die in der Vergangenheit vom Hofübergeber vorgenommen worden sind, belasten den Hofnachfolger in der Zukunft, weil dieser unter Umständen diese Teilwertabschreibungen aufgrund der gestiegenen Grundstückspreise wieder aufholen muss.

▶ Fazit

Die lebzeitige Übertragung eines landwirtschaftlichen Betriebes löst im Regelfall kaum oder keine Einkommensteuer aus, wenn man sich rechtzeitig vorher beraten lässt. Aufpassen muss man dann, wenn man Flächen zurückbehält oder den Betrieb auf mehrere Nachfolger verteilen will. Hier ist steuerliches Geschick erforderlich.

Fortsetzung folgt in der nächsten LZ. ◀