



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 17. Mai 2022

BETREFF

Übertragung und Überführung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen aus einer Mitunternehmerschaft und Verpächterwahlrecht bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

GZ **IV C 7 - S 2230/21/10001 :007**

DOK **2022/0505922**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteilen vom 17. Mai 2018 (VI R 66/15 und VI R 73/15, BStBl II 2022 S. xxx und S. xxx) entschieden:

1. Ein landwirtschaftlicher (Eigentums-)Betrieb wird mit der Übertragung sämtlicher landwirtschaftlicher Nutzflächen aufgegeben.
2. Das Verpächterwahlrecht setzt auch bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft voraus, dass die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Wirtschaftsgüter mitverpachtet werden. Daran fehlt es, wenn eine Mitunternehmerschaft nach Aufgabe ihres land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs ihre wesentlichen Betriebsgrundlagen (Grundstücke) den Mitunternehmern jeweils zu Alleineigentum überträgt.
3. Die Grundsätze der Realteilung sind in einem solchen Fall nur anwendbar, wenn die bisherigen Mitunternehmer die ihnen zugeteilten Grundstücke einem eigenen Betriebsvermögen widmen.
4. Die bloße Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen führt als solche grundsätzlich nicht zu land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen des Verpächters.

Der Gesetzgeber hat auf diese Entscheidungen des BFH mit der Einführung des § 14 Absatz 2 und 3 EStG (i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21. Dezember 2020, BGBl. I S. 3098) reagiert.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt bei Übertragung und Überführung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen aus einer Mitunternehmerschaft und zur Anwendung des Verpächterwahlrechts bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben Folgendes:

I. Anwendungsbereich

- 1 Für die Anwendung dieses Schreibens sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden:
- Übertragung oder Überführung der Grundstücke hat vor dem 17. Dezember 2020 stattgefunden und es wurde kein Antrag nach § 52 Absatz 22c Satz 2 EStG gestellt (Fallgruppe 1)
 - Übertragung oder Überführung der Grundstücke hat nach dem 16. Dezember 2020 stattgefunden oder es wurde ein Antrag nach § 52 Absatz 22c Satz 2 EStG gestellt (Fallgruppe 2)

II. Fallgruppen

1) Fallgruppe 1

a) Vorliegen einer Realteilung

- 2 Eine Realteilung ist nur bei einer vorher bestehenden Mitunternehmerschaft möglich (z. B. Erbengemeinschaft). Eine Mitunternehmerschaft in Gestalt einer Erbengemeinschaft liegt nicht vor, soweit die Landes-Höfegesetze zur Anwendung kommen (vgl. Rn. 75 ff. des BMF-Schreibens vom 14. März 2006, BStBl I S. 253) oder beispielsweise durch ein Testament ein Alleinerbe bestimmt wurde. Es darf sich nicht um die Abfindung weichender Erben i. S. d. § 14a Absatz 4 EStG (BFH-Urteil vom 9. Mai 1996, IV R 77/95, BStBl II S. 476) oder um eine Flächenübertragung im Rahmen einer Vermächtniserfüllung gehandelt haben. Die Regelungen zur Erbauseinandersetzung in Rn. 56 ff. des BMF-Schreibens vom 14. März 2006, a. a. O. sind zu beachten.

b) Nachweispflicht

- 3 Dem Steuerpflichtigen obliegt die Feststellungslast dafür, dass ursprünglich zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehörende verpachtete Flächen zu einem späteren Zeitpunkt ins Privatvermögen gelangt sind (BFH-Urteil vom 17. Mai 2018, VI R 73/15, a. a. O.). Eine Realteilung nach § 16 Absatz 3 Satz 2 bis 4 EStG setzt eine ausdrückliche Willenserklärung voraus, z. B. durch Erbauseinandersetzungs- oder Realteilungsvertrag. Ohne eine solche Erklärung kann nicht allein aus späteren Eigentumsverhältnissen abgeleitet werden, dass tatsächlich eine Realteilung stattgefunden hat.

- 4 Eine Verpachtung im Zeitpunkt der Realteilung ist zweifelsfrei nach Art und Umfang möglichst durch Vorlage der vollständigen Pachtverträge nachzuweisen. Eine erst nach geraumer Zeit abgegebene Erklärung oder Versicherung an Eides statt des Steuerpflichtigen oder Dritter ist in der Regel mangels Nachprüfbarkeit kein geeigneter Nachweis.

c) Übertragung von Gesamthandsvermögen

(1) Betrieb

- 5 Wird eine funktionsfähige betriebliche Einheit (Betrieb) übertragen, kann das Verpächterwahlrecht vom Rechtsnachfolger fortgeführt oder erstmalig ausgeübt werden.

Beispiel 1:

- 6 Bei Auflösung der Mitunternehmerschaft A-B erhält A aus dem Gesamthandsvermögen neben der Hofstelle auch 50 ha verpachtetes Ackerland, während B die Mietwohngrundstücke übernimmt. Die Mitunternehmerschaft hat keine Betriebsaufgabe erklärt. Beide verfügen daneben über kein anderweitiges Betriebsvermögen.

A erhält die funktionsfähige betriebliche Einheit Landwirtschaft. Ihm steht das Verpächterwahlrecht zu. B steht das Verpächterwahlrecht nicht zu, weil die erhaltenen Mietwohngrundstücke keinen Betrieb bzw. Teilbetrieb darstellen und er daneben keinen eigenen Betrieb hat. Die Mietwohngrundstücke werden daher ins Privatvermögen übertragen und stellen Entnahmen der Mitunternehmerschaft A-B dar.

Beispiel 2:

- 7 Bei Auflösung der Mitunternehmerschaft C-D erhält C aus dem Gesamthandsvermögen 5 ha verpachtetes Ackerland, während D 95 ha verpachtetes Ackerland übernimmt. Die Mitunternehmerschaft hat keine Betriebsaufgabe erklärt. Beide verfügen daneben über kein anderweitiges Betriebsvermögen.

D übernimmt die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Wirtschaftsgüter (BFH-Urteil vom 28. März 1985, IV R 88/81, BStBl II S. 508). Ihm steht das Verpächterwahlrecht zu. C steht das Verpächterwahlrecht nicht zu, weil die erhaltenen Flächen lediglich einzelne Wirtschaftsgüter darstellen und er keinen eigenen Betrieb hat, dem er das Ackerland zuordnen kann.

(2) Teilbetrieb

- 8 Wird ein Teilbetrieb nach § 16 Absatz 3 Satz 2 EStG übertragen, kann das Verpächterwahlrecht vom Rechtsnachfolger fortgeführt oder erstmalig ausgeübt werden. Erhält der übernehmende Realteiler daneben noch einzelne Wirtschaftsgüter aus einem anderen Teilbetrieb der bisherigen Mitunternehmerschaft, werden diese notwendiges Betriebsvermögen des erhalte-

nen Teilbetriebs, wenn sie dem Betrieb dergestalt dienen, dass sie (innerhalb von zwölf Monaten nach der Übertragung) objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind. Andernfalls bedarf es einer entsprechenden Zuordnungsentscheidung zu diesem Betriebsvermögen. Die Regelungen der R 4.2 Absatz 9 EStR sind dabei zu beachten.

Beispiel 3:

- 9 Bei Auflösung der Mitunternehmerschaft E-F erhält E aus dem Gesamthandsvermögen neben dem Teilbetrieb 1 (Forst) auch eine Ackerfläche (3.500 m²) aus dem verpachteten Teilbetrieb 2 (Landwirtschaft mit insgesamt 50 ha). F erhält den restlichen Teilbetrieb 2. E und F führen die Verpachtung jeweils fort. E hat keine Zuordnungsentscheidung bezüglich der Ackerfläche getroffen.

E führt den übernommenen Teilbetrieb 1 als Einzelunternehmen fort. Die übernommene Ackerfläche ist kein notwendiges Betriebsvermögen, weil sie dem Forstbetrieb nicht objektiv erkennbar unmittelbar dient. Da es auch an einer Zuordnungsentscheidung hinsichtlich der übernommenen Ackerfläche durch E fehlt, ist diese in das Privatvermögen zu übertragen und stellt eine Entnahme der Mitunternehmerschaft E-F dar. F steht das Verpächterwahlrecht zu, weil er die weiterhin funktionsfähige betriebliche Einheit (Teilbetrieb 2) übernommen hat.

(3) Einzelne Wirtschaftsgüter

- 10 Werden einzelne Wirtschaftsgüter nach § 16 Absatz 3 Satz 2 EStG übertragen, kann das Verpächterwahlrecht zum Zeitpunkt der Übertragung neu begründet werden, wenn (innerhalb von 12 Monaten nach der Übertragung) eine aktive Bewirtschaftung der übertragenen Flächen erfolgt und der Rahmen einer privaten Gartenbewirtschaftung für Eigenbedarfszwecke überschritten wird (vgl. BFH-Urteil vom 5. Mai 2011, IV R 48/08, BStBl II S. 792). Dies gilt auch für zuvor von der Mitunternehmerschaft aktiv bewirtschaftete Flächen.
- 11 Ist daneben bereits ein Verpachtungsbetrieb vorhanden und werden die erhaltenen einzelnen Wirtschaftsgüter (innerhalb von 12 Monaten nach der Übertragung) an denselben/dieselben Pächter verpachtet, sind die erhaltenen Wirtschaftsgüter dem notwendigen Betriebsvermögen des bereits vorhandenen Verpachtungsbetriebs zuzuordnen (vgl. BFH vom 19. Dezember 2019, VI R 53/16, BStBl II 2021 S. 427). Entsprechendes gilt, wenn die erhaltenen Wirtschaftsgüter an einen anderen Pächter (weiter) verpachtet werden und eine Entscheidung zur Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum gewillkürten Betriebsvermögen vorliegt.
- 12 Die bloße Verpachtung von einzelnen Wirtschaftsgütern, insbesondere von landwirtschaftlichen Flächen allein, führt indessen nicht zu landwirtschaftlichem Betriebsvermögen des Verpächters. Die Wirtschaftsgüter werden daher ins Privatvermögen übertragen und stellen Entnahmen der Mitunternehmerschaft dar.

- 13 Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 18. Mai 2018, BStBl I S. 689 bleiben unberührt.

d) Überführung von Sonderbetriebsvermögen

- 14 Werden Wirtschaftsgüter aus dem eigenen Sonderbetriebsvermögen überführt (§ 6 Absatz 5 Satz 2 EStG), stellen diese beim (bisherigen) Mitunternehmer weiterhin Betriebsvermögen dar (vgl. Rn. 57 des BFH-Urteils vom 17. Mai 2018, VI R 66/15, a. a. O.), sofern der Umfang einer vergleichbaren privaten Gartenbewirtschaftung für Eigenbedarfszwecke überschritten wird. Dabei ist es unerheblich, ob die überführten Wirtschaftsgüter einen Betrieb oder Teilbetrieb bilden oder es sich insgesamt um einen Mitunternehmeranteil handelt.

Beispiel 4:

- 15 Bei Auflösung der Mitunternehmerschaft G-H erhält G aus seinem Sonderbetriebsvermögen seinen landwirtschaftlichen Betrieb (mit landwirtschaftlichen Flächen von insgesamt 50 ha), während H die in seinem Sonderbetriebsvermögen befindlichen Brachflächen (5 ha) erhält. Die Mitunternehmerschaft verfügte nicht über Gesamthandsvermögen und hatte nach Aufgabe der aktiven Bewirtschaftung die landwirtschaftlichen Flächen verpachtet. Die Mitunternehmerschaft hat keine Betriebsaufgabe erklärt. G und H verfügen daneben über kein anderweitiges Betriebsvermögen.

G erhält die funktionsfähige betriebliche Einheit landwirtschaftlicher Betrieb. Ihm steht das Verpächterwahlrecht zu. H steht das Verpächterwahlrecht ebenfalls zu, weil er sein eigenes Sonderbetriebsvermögen erhält.

- 16 Werden Wirtschaftsgüter aus einem fremden Sonderbetriebsvermögen übertragen, gelten die Grundsätze der Rn. 10 ff.

e) Mischfälle

- 17 Werden sowohl Wirtschaftsgüter aus dem Gesamthandsvermögen übertragen als auch Wirtschaftsgüter aus dem Sonderbetriebsvermögen überführt, gelten bezüglich des erhaltenen Gesamthandsvermögens die Ausführungen in den Rn. 5 ff. und bezüglich des Sonderbetriebsvermögens die Ausführungen in den Rn. 14 ff.

Beispiel 5:

- 18 Bei Auflösung der Mitunternehmerschaft I-J erhalten sowohl I als auch J jeweils die Hälfte der Forstflächen aus dem Gesamthandsvermögen. J hatte bisher im Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft eine verpachtete Ackerfläche von 5 ha, die er im Rahmen der Auseinandersetzung ebenfalls erhält und die er auch weiterhin verpachtet. J hat keine Zuordnungsentscheidung bezüglich der Ackerfläche getroffen.

I und J führen jeweils die Bewirtschaftung der übernommenen Forstflächen im Rahmen eines Einzelunternehmens fort. Die aus dem eigenen Sonderbetriebsvermögen überführte Ackerfläche stellt bei J ebenfalls Betriebsvermögen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs dar.

2) Fallgruppe 2

a) Anwendungsbereich § 14 Absatz 3 EStG

- 19 § 14 Absatz 3 EStG erfasst sowohl die echte als auch die unechte Realteilung sowie die (ausschließliche) Überführung des bisherigen Sonderbetriebsvermögens, wenn Gegenstand die Übertragung oder Überführung von einzelnen Grundstücken ist. § 14 Absatz 3 EStG erfasst nicht die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen (vgl. insoweit Rn. 5 bis 9).
- 20 § 14 Absatz 3 EStG fingiert zunächst in der ersten logischen Sekunde unabhängig von der Flächengröße und der Nutzung (z. B. aktiv bewirtschaftet oder verpachtet) für sämtliche übertragene und überführte Grundstücke ein neues Betriebsvermögen beim übernehmenden Mitunternehmer (weiteres Vorgehen nach Rn. 23). Voraussetzung dafür ist, dass mindestens eine übertragene oder überführte Fläche der Erzeugung von Pflanzen oder Tieren i. S. d. § 13 Absatz 1 EStG zu dienen bestimmt ist. Die tatsächliche Nutzung zur Erzeugung von Pflanzen oder Tieren im Sinne des § 13 Absatz 1 EStG im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung ist nicht erforderlich. Die Einstufung als Bauland schließt die Fähigkeit der Fläche zur Erzeugung von Pflanzen oder Tieren zu dienen bestimmt zu sein nicht aus.
- 21 Keine Flächen, die zur Erzeugung von Pflanzen oder Tieren i. S. d. § 13 Absatz 1 EStG zu dienen bestimmt sind, sind:
- Mietwohngrundstücke,
 - Geschäftsgrundstücke und/oder
 - Wirtschaftsgebäude (z. B. Hofstelle mit Zuwegungen ohne landwirtschaftlich nutzbare Fläche).
- 22 Sind die Voraussetzungen des § 14 Absatz 3 EStG gegeben,
- geht das überführte Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Absatz 5 Satz 2 EStG zwingend zum Buchwert über und
 - gehen die übertragenen Wirtschaftsgüter unter Beachtung der Sperrfrist nach § 16 Absatz 3 Satz 2 und 3 EStG zwingend zum Buchwert über; § 16 Absatz 3 Satz 4 EStG bleibt unberührt.
- 23 Die übernommenen Wirtschaftsgüter können Betriebsvermögen eines bereits bestehenden Betriebs werden. Sofern dies nicht der Fall ist, begründet das übernommene Betriebsvermögen (vgl. Rn. 20) einen neuen Betrieb, wenn die allgemeinen Voraussetzungen des § 13 Absatz 7 i. V. m. § 15 Absatz 2 Satz 2 und 3 EStG erfüllt sind. Die Rechtsprechungsgrundsätze der

Betriebsneugründung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft sind zu beachten. Es ist insbesondere erforderlich, dass der Rahmen einer privaten Gartenbewirtschaftung für Eigenbedarfszwecke überschritten wird (BFH-Urteil vom 5. Mai 2011, IV R 48/08, BStBl II S. 792).

24 Wird der Rahmen der privaten Gartenbewirtschaftung für Eigenbedarfszwecke nicht überschritten, liegt wegen der Fiktion des § 14 Absatz 3 EStG weiterhin Betriebsvermögen vor, ohne dass ein neuer Betrieb begründet wird. Die Betriebsvermögenseigenschaft der übernommenen Wirtschaftsgüter besteht in diesen Fällen jedoch nicht fort, wenn:

- die erhaltenen Flächen insgesamt verpachtet sind (BFH-Urteil vom 17. Mai 2018, VI R 73/15, a. a. O.) oder
- keine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegt (z. B. Hofstelle mit brachliegender landwirtschaftlich nutzbarer Fläche)

und führt daher beim übernehmenden Realteiler zur Entnahme in das Privatvermögen. Dies stellt eine Sperrfristverletzung i. S. d. § 16 Absatz 3 Satz 3 EStG dar.

b) Gewillkürtes Betriebsvermögen

25 Sofern mit den übernommenen Flächen ein neuer Betrieb begründet worden ist oder vor der Übernahme bereits ein bestehender Betrieb vorlag (Rn. 23), können andere übernommene Wirtschaftsgüter, sofern sie nicht notwendiges Betriebsvermögen sind, in diesen Betrieben als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden.

c) Mietwohn- und/oder Geschäftsgrundstücke

26 Werden im Rahmen von § 14 Absatz 3 EStG Mietwohn- und/oder Geschäftsgrundstücke übertragen oder überführt, die kein notwendiges Betriebsvermögen (z. B. Arbeitnehmerwohnungen) darstellen, sind diese nur dann (weiterhin) dem Betriebsvermögen zuzuordnen, wenn die Voraussetzungen der R 4.2 Absatz 9 EStR erfüllt sind. Wird dadurch das Gesamtbild der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit wesentlich verändert (Anteil der Mietwohn- und Geschäftsgrundstücke beträgt mehr als 10,00 Prozent der Gesamtfläche des Betriebes), sind sämtliche übernommene Mietwohn- und/oder Geschäftsgrundstücke ins Privatvermögen zu entnehmen (BFH-Urteil vom 31. März 2021, VI R 30/18, BStBl II 2022 S. xxx). Dies stellt eine Sperrfristverletzung i. S. d. § 16 Absatz 3 Satz 3 EStG dar.

d) Antrag auf Anwendung des § 14 Absatz 3 EStG nach § 52 Absatz 22c Satz 2 EStG

27 Für Übertragungen und Überführungen vor dem 17. Dezember 2020 kann nur der jeweilige Mitunternehmer, der an der realgeteilten Mitunternehmerschaft beteiligt war, oder sein Gesamtrechtsnachfolger einen unwiderruflichen Antrag auf Anwendung des § 14 Absatz 3 EStG stellen. Der Antrag ist schriftlich bei dem Finanzamt zu stellen, das für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der Mitunternehmerschaft zuständig ist. Der

Antrag kann auch dann gestellt werden, wenn der Erlass oder die Änderung des Bescheids für den Feststellungszeitraum der Realteilung verfahrensrechtlich ausgeschlossen ist und in den Folgezeiträumen von land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen ausgegangen wurde.

- 28 Zur Vermeidung unbilliger Härten ist eine Antragstellung durch einen Einzelrechtsnachfolger bis zum 31. Dezember 2022 beim zuständigen Finanzamt möglich.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.