

Nachfolgeregelungen im Gartenbau

Aus TASPO Magazin 3/2002

Die vorherrschende Unternehmensform im Gartenbau ist der Familienbetrieb. Kennzeichnend für solche Betriebe ist, dass die unternehmerische Tätigkeit, das Management des Betriebes vom jeweiligen Eigentümer wahrgenommen wird. Hierdurch haben wir starke Verflechtungen zwischen betrieblichem und privatem Bereich.

Bei einer solchen Struktur können Eigenkapitalbildung, Finanzierungsstruktur, Liquidität, Rentabilität, Entwicklung und Wachstum des Betriebes nicht losgelöst von privaten Besitzverhältnissen und Verpflichtungen gesehen werden. In großen Industriegebieten, z.B. Aktiengesellschaften, ist das anders. Hier sind in der Regel das Management, die Eigentümer und die persönlichen Verhältnisse unabhängig voneinander.

Die wechselseitigen Beziehungen und Abhängigkeiten zwischen betrieblicher und privater Sphäre werden im Gartenbau ganz besonders deutlich bei den Problemen der Betriebsnachfolge, der Erbaueinandersetzung und der Auszahlung weichender Erben.

Der einzelne Betrieb ist hier direkt zwar nur in mehr oder weniger größeren Abständen betroffen, die Thematik beschäftigt ihn aber über sehr lange Zeiträume vor der eigentlichen Übergabe und möglicherweise auch noch lange danach. Die Auswirkungen von Erbaueinandersetzungen können sehr langfristig zu spüren sein und in Einzelfällen gar zur Auflösung von Betrieben führen. In den meisten Fällen kann man davon ausgehen, dass ein Gartenbauunternehmer ein starkes Interesse an der Fortführung seines Betriebes hat, sei es um eine Familientradition zu bewahren, sei es um das eigene Lebenswerk fortgeführt zu sehen.

Neben diesen emotionalen, privaten Beweggründen besteht sicherlich auch ein öffentliches Interesse, dass die Arbeitsplätze in gesunden und lebensfähigen Betrieben nicht durch private Querelen gefährdet werden.

Andererseits können die Überlegungen zur Unternehmensnachfolge auch zu der Einsicht führen, dass z.B. die Betriebsgröße und das zukünftige erzielbare Einkommen nicht genügend attraktiv für einen potentiellen Nachfolger sind und der Betrieb deshalb eingestellt oder anderweitig verwertet wird. Der Betrieb wurde vielleicht nur deshalb noch fortgeführt, weil man mit zunehmenden Alter keine anderen Alternativen hatte. Die alternativen Einkommensmöglichkeiten der jungen Generation führen dann zum Verzicht in der Unternehmensnachfolge.

Es kommt auch vor, dass das Vorbild der Eltern einer totalen Identifikation der Familie mit dem Betrieb, mit Verzicht auf Freizeit, Hobbys und Konsum für die jüngere Generation nicht nachahmens- und erstrebenswert ist. Hier führt dann ein 'schlechtes' Beispiel zur Ablehnung der Betriebsnachfolge.

Mit den kurzen Ausführungen soll darauf hingewiesen werden, dass die Betriebserhaltung nicht in allen Fällen das richtige Ziel sein muss.

Bei Nachfolgeregelungen sind in der Regel die Interessen drei verschiedener Parteien zu berücksichtigen:

1. Betriebsübergeber
2. Betriebsübernehmer
3. Weichende Erben

Solange bei allen Beteiligten in etwa gleiche Vorstellungen über den einzuschlagenden Weg vorhanden sind, wird sich ohne größere Schwierigkeiten eine Lösung finden lassen.

Insbesondere den weichenden Erben muss bereits frühzeitig vor Augen geführt werden, dass das Geld nicht von allein aus dem Betrieb sprudelt, sondern nur bei starkem persönlichen Einsatz, hoher Risikobereitschaft, ständiger Investitionstätigkeit und hoher Verantwortung.

Häufig denkt man bei dem Wort Nachfolgeregelung bzw. Betriebsübergabe zunächst an die vertragliche Regelung und Ausgestaltung. Die obigen Ausführungen sollen deutlich machen, dass zusätzlich starke wechselseitige Beziehungen und Abhängigkeiten zu sozialen, psychologischen und natürlich auch wirtschaftlichen Problemereichen bestehen.

Bevor es zur letztlichen Regelung der Betriebsnachfolge kommt, besteht eine jahrzehntelange Phase in der für den Eventualfall Vorsorge per Vertrag bzw. Testament zu treffen ist. Ohne Todesfall-Regelung für die Nachfolge im Unternehmen entsteht eine Erbengemeinschaft mit möglicherweise fatalen Folgen für die Betriebserhaltung. Bei einer Erbengemeinschaft wird der gesamte Nachlass gemeinschaftliches Vermögen aller Erben. Die Verwaltung des Nachlasses steht den Erben gemeinschaftlich zu, sie können nur gemeinschaftlich über einen Nachlassgegenstand verfügen. Es muss grundsätzlich erst eine Auseinandersetzung über das gemeinsame Vermögen der Erbengemeinschaft erfolgen. Bei minderjährigen Kindern wird vom Gericht ein Vormund eingesetzt. Solche Auseinandersetzungsverfahren bergen die Gefahr unheilvoller Streitigkeiten in sich. Es gehört somit zur Verantwortung des Unternehmers solche Probleme durch Vorsorge zu vermeiden.

Wie ein Testament auszusehen hat, ist für jeden Fall gesondert zu ermitteln. Die einzelnen Umstände und Bedingungen sind so unterschiedlich und ändern sich auch im Lauf der Zeit. Man sollte ein Testament deshalb auch nicht als einmalige, endgültige Maßnahme ansehen, sondern alle fünf bis sechs Jahre auf Aktualität überprüfen und gegebenenfalls anpassen.

Der testamentarischen Vorsorge wird bei jungen Unternehmern wenig Augenmerk geschenkt bzw. überhaupt nicht bedacht. In den meisten Fällen ist das glücklicherweise auch ohne negative Auswirkung. Im Todesfall ohne Testament zerstört man womöglich nicht nur den Betrieb, sondern auch den Familienfrieden.

Diese kurzen Ausführungen sollen zeigen, dass bereits viele Jahre vor der eigentlichen Betriebsübergabe ein regelmäßiges Überdenken der Situation und vorsorgende Maßnahmen für die Sicherung und den Erhalt eines Unternehmens unabdingbar sind.

Unabhängig von diesen rechtlichen Sicherungsmaßnahmen beschäftigt man sich in Familienbetrieben natürlich regelmäßig mit der Frage welches von den eigenen Kindern oder Kindern aus der Verwandtschaft am besten mit der Unternehmensnachfolge betraut werden kann und welche Ausbildung man ihnen zukommen lässt. Der Wunsch, dass der Betrieb in der Familie fortgeführt wird, ist sehr verständlich, er sollte aber nicht dazu führen, dass gute alternative Entwicklungsmöglichkeiten der Kinder bzw. deren eigene Wünsche außer Betracht gelassen werden. Es gibt sicherlich auch viele Fälle in denen eine Betriebsaufgabe oder ein Verkauf des Betriebes für die nachfolgende Generation die bessere Lösung ist, als ein unbedingtes Festhalten am Ziel der Betriebserhaltung. Insbesondere bei kleinen Betrieben mit

schlechten Entwicklungsmöglichkeiten, sollte man die eigenen Nachkommen nicht in die Betriebsfolge hineindrängen.

Gleiches gilt aber ebenso für große Betriebe, wenn bei den eigenen Nachkommen keine Bereitschaft zur Betriebsübernahme vorhanden ist. Wenn man seinen Nachfolger mit Druck zu seinem 'Glück' zwingen möchte, ist das kein guter Weg weder für die Person noch für den Betrieb. Traditionell haben wir im Gartenbau noch die Vorstellung, dass der Eigentümer gleichzeitig auch als Unternehmer fungiert, was m.E. in kleinen Betrieben auch richtig bzw. nicht anders machbar ist. Es gibt mittlerweile aber auch größere Unternehmen, bei denen eine Trennung zwischen Unternehmen und Eigentümer denkbar ist und somit die Nachfolge für die Position des Unternehmers und die Rolle des Eigentümers getrennt zu regeln wären.

Ein großes Problem aus Sicht des Betriebes sind die mit einer Betriebsübergabe häufig verbundenen Liquiditätsprobleme. Zum einem müssen in der Regel zwei Generationen über einen längeren Zeitraum ganz oder teilweise von dem Betrieb leben, zum anderen sind die Ansprüche weichender Erben abzudecken.

Steigende Lebenserwartung führt manchmal sogar dazu, dass der Betrieb zeitweise drei Generationen als Einkommensquelle dient. Diese Abhängigkeit von der wirtschaftlichen Situation und der Tüchtigkeit der Nachfolger kann und sollte man vermeiden, indem man während seiner aktiven Phase die eigene Altersvorsorge weitgehend im außerbetrieblichen Bereich aufbaut. Auch dieses gehört zu den vorsorgenden Maßnahmen einer Betriebsübergabe, die bereits Jahrzehnte vorher begonnen werden sollten.

Ablauf des Entscheidungsprozesses für die Regelung der Betriebsnachfolge zu Lebzeiten

Die Betriebsübergabe an die nachfolgende Generation ist ein markanter Punkt des persönlichen Lebensweges sowohl des Übergebers, als auch des Übernehmers. Da diese Entscheidungssituation einmalig im Leben ist, kann man selber keine Erfahrungen für den Entscheidungsprozess sammeln. Man sollte deshalb Beratung von außen dafür beanspruchen.

Es sind drei Problembereiche die hierbei abgedeckt werden müssen:

1. Die juristischen Fragen
Hier ist das Erb- und Eherecht zu nennen, inklusive der landwirtschaftlichen Sonderregelungen und das Vertragsrecht bezüglich der Form der Übergabe.
2. Steuerliche Auswirkungen
Erbschaftsteuerliche Auswirkungen und insbesondere die Auswirkungen unterschiedlicher rechtlicher Gestaltungen auf die Einkommensteuer
3. Wirtschaftliche und soziale Aspekte
Ermittlung der Höhe des Altenteils, Abfindung der weichenden Erben, Verpflichtungen des Übernehmers

Diese drei Bereiche sind eng miteinander verknüpft und müssen untereinander abgestimmt werden. Es gibt nur wenige Berater mit etwas umfassenderen Kenntnissen aus allen drei Bereichen, so daß man häufig zwei bis drei Berater in den Prozess einbinden muss. Die juristischen und steuerlichen Probleme können im Einzelfall von großer Bedeutung sein, zentraler Punkt sollte aber die gewünschte wirtschaftliche Lösung sein, für die dann der richtige rechtliche Rahmen zu finden ist.

Wie der Entscheidungsablauf sein kann, soll im Folgenden etwas näher erläutert werden.

Vorgehensweise im Rahmen der Betriebsübergabe

1. Analyse der familienrechtlichen Situation
 - Ehelicher Gütestand, Versorgung Ehefrau, geschiedene Ehefrau
 - Gesetzliche Erben, Kinder aus vorhergehenden Ehen, nichteheliche Kinder, gezahlte Abfindungen, Erbverzicht
 - Verpflichtungen gegenüber anderen Familienmitgliedern z.B. Eltern des Übergebers
2. Vermögensstatus
 - 2.1 Privatvermögen
 - Sparguthaben, Grundstücke, Gebäude etc.
 - Ansprüche an Lebensversicherungen, Rentenversicherung, Altersklasse etc.
 - 2.2 Betriebsvermögen
 - Bilanz
 - Wohnungen im BV
 - Verkehrswert der Grundstücke
 - Betriebsnotwendige Grundstücke, nichtnotwendiges Betriebsvermögen
3. Wünsche und Vorstellungen der betroffenen Personen bezüglich der Verteilung des Vermögens bzw. der Vermögenserträge
 - Übergeber
 - Übernehmer
 - Weichende Erben
4. Überprüfung auf Realisierbarkeit
 - Bezüglich der Verteilung des Vermögens (Entnahme aus Betriebsvermögen, Pflichtteilsrecht)
 - Bezüglich der aufgelegten Zahlungsverpflichtungen für den Übernehmer (Altenteil, Abstandzahlungen).
5. Formulierung des Lösungskonzeptes und eventueller Alternativen
6. Rückkoppelung mit Steuerberater und Rechtsanwalt
7. Entscheidung und Durchführung

Diese angesprochenen sieben Punkte kann man als eine Art Checkliste benutzen, wobei die Reihenfolge nicht zwingend ist. Da die Entscheidung zur Betriebsübergabe bzw. die Beschäftigung damit in aller Regel über einen längeren Zeitraum erfolgt, haben die Beteiligten z. T. bereits konkrete Vorstellungen und man will diese vorsichtshalber nochmals überprüfen lassen. Häufig ist es aber so, dass zwar grobe Vorstellungen vorhanden sind und man jemanden sucht, der das konkretisiert und in Form gießt, so z.B. bei der Höhe des Altenteils und eventueller Abstandzahlungen

an die weichenden Erben. Dieses ist der Bereich, im dem man mit betriebswirtschaftlichen Kalkulationsverfahren zur Entscheidungsfindung beitragen kann.

Vereinfacht kann man im Rahmen der Betriebsübergabe direkt vom Unternehmensergebnis (Gewinn) auszugehen um durch weitere Überlegungen auf den Betrag zu kommen, der im äußersten Falle für private Entnahmen möglich ist. Die folgenden dargestellten Schritte unterstellen einen normal laufenden Betrieb und berücksichtigen weder einen Investitionsstau, noch langfristig erforderliche Wachstumsinvestitionen. Insofern ist die Position für das jährlich erforderliche Eigenkapital für Investitionen im Einzelfall konkreter zu überdenken. Andererseits ist es meines Erachtens einem jungen Unternehmer durchaus zuzumuten, zumindest kleinere Investitionsrückstände und auch Wachstumsinvestitionen durch erhöhte Fremdkapitalaufnahme und eigenen erhöhten Einsatz zu bewältigen.

	Gewinn
+	Abschreibungen
<hr/>	
	Cash-flow
±	Korrekturposten z.B.
+	Lohnaufwand für Fam.Ak
-	Privatanteil PKW etc.
-	Außerordentliche und unbare Erträge
+	Außerordentliche und unbare Aufwändungen
<hr/>	
	= Cash-flow I (steht zur Verfügung für Tilgung, Investition und Konsum)
-	Tilgungsverpflichtungen
<hr/>	
	= Cash-flow II (steht zur Verfügung für Investition und Tilgung)
-	Jährlich Ø erforderliches Eigenkapital für Ersatzinvestitionen
<hr/>	
	= Cash-flow III (verfügbarer Betrag)

Wenn man als Endergebnis der Überlegungen zu einer verteilbaren Masse kommt, die nicht für zwei Generationen ausreicht, was auch immer man unter ausreichend versteht, so muss man von der Weiterführung des Betriebes abraten. Meiner Erfahrung nach ist aber in den meisten Fällen die jüngere Generation auch unter recht widrigen Verhältnissen bereit, den Betrieb zu übernehmen.

Dieses hat verschiedene Ursachen, wie z.B.

- Moralische Verpflichtung
- fehlende Alternativen
- Suche nach einer Herausforderung,
- hohes Selbstvertrauen,
- höhere Risikobereitschaft,
- optimistische Zukunftseinschätzung.

Diese Gründe führen dazu, dass das Ergebnis der betriebswirtschaftlichen Kalkulation zwar einen Einfluss auf die Höhe des Altenteils hat, aber weniger auf die Übernahmebereitschaft. Das große Manko der Kalkulation ist die Vergangenheitsbezogenheit der Daten. Die Problematik ist grundsätzlich bekannt, nur im Falle der Betriebsübergabe haben wir die Besonderheit, dass die Person des Betriebsleiters wechselt. Der Unternehmenserfolg wird aber in starkem Maße vom Unternehmer bestimmt und deshalb sind bei Unternehmerwechsel die Daten der Vergangenheit nur

bedingt brauchbar. In jedem Fall muss zusätzlich zu den betriebsindividuellen Daten ein Kennzahlenvergleich mit vergleichbaren Betrieben erfolgen, um die Spannbreite und das realistische Potenzial zu ermitteln. Dieses hat zur Absicherung und Entscheidungsfindung des Übernehmers zu erfolgen, während die Zahlen der Vergangenheit mehr die Sichtweise des Übergebers prägen.

Neben den Überlegungen zur Ertragskraft und zu den möglichen Konsumentnahmen, gibt die Betriebsübergabe häufig den Anlass zu langfristigen Überlegungen und führt nicht selten zu tiefgreifenden Umstrukturierungen. Hierbei sollte man nicht nur mit der bisherigen Vermögensstruktur weiterplanen, sondern auch Vermögensumschichtungen ins Kalkül ziehen. Gerade im Gartenbau finden wir nicht selten brachliegendes Kapital als stille Reserven, welches aktiviert und sinnvoller eingesetzt werden könnte. Es bedeutet zwar zunächst Überwindung wenn man z.B. aus Bauland Gewächshäuser machen will, kann aber bei wirtschaftlichen Erfolg die optimale Lösung für alle Beteiligten sein. Als Berater fällt es einem häufig schwer, diesen Schritt zu raten, da man sich gewissermaßen selbst in Haftung für den zukünftigen wirtschaftlichen Erfolg begibt. Insofern ist es wichtig, in solchen Fällen den Beteiligten die Chancen und Risiken aufzuzeigen und mit ihnen zu diskutieren.

Auf einige Gefahrenpunkte bei der wirtschaftlichen Beurteilung der Ertragskraft des Betriebes muss gesondert hingewiesen werden.

1. In Unkenntnis der wirtschaftlichen Zusammenhänge wird insbesondere von der älteren Generation die Einkommenskapazität des Betriebes häufig überschätzt. Hier bedarf es Aufklärungsarbeit durch die Beratung.
2. Diese Fehleinschätzung beruht häufig auf der Annahme, dass Abschreibungen zum konsumierbaren Einkommen zählen und in den letzten Jahren vor Betriebsübergabe keine Investitionen mehr getätigt wurden. Aus Sicht des Übernehmers ist deshalb eine Bestandsaufnahme zu machen, die in nächster Zeit unbedingt erforderlichen Investitionen zu planen und den daraus resultierenden Finanzbedarf mit seinen Belastungen zu ermitteln.
3. Die übernehmende Generation sieht das Wachstumspotenzial des Betriebes manchmal zu optimistisch, die Entwicklungszeiträume und die tatsächlichen Belastungen werden leicht unterschätzt.
4. Die steuerlichen Auswirkungen der Betriebsübergabe und der Abfindung der weichen Erben können im Einzelfall sehr gravierend sein. Ohne Konsultation des Steuerberaters sollte kein Übergabevertrag abgeschlossen werden.

Wenn auf negative Verhaltensweisen und auf Gefahrenpunkte eingegangen wurde, so entspricht das sicherlich nicht dem Normalfall in der Praxis. Viele Betriebsübergaben laufen völlig reibungslos ab. Nicht selten ist der Generationswechsel Anlass für einen größeren Entwicklungsschritt, weil z.B. klar erkannt wird, dass nur über eine Aufstockung der Produktions- oder Handelskapazitäten ein befriedigendes Einkommen für zwei Familien erzielt werden kann, oder nur auf diesem Wege die langfristige Betriebserhaltung gesichert ist.

Wir können davon ausgehen, dass die Ausbildung der jüngeren Generation besser und umfangreicher, die Kenntnisse in vielen Bereichen größer sind und hiervon starke Impulse auf die Anpassungsfähigkeit des Betriebes und auf das Betriebswachstum ausgehen. Innovationskraft und Risikobereitschaft sind im allgemeinen

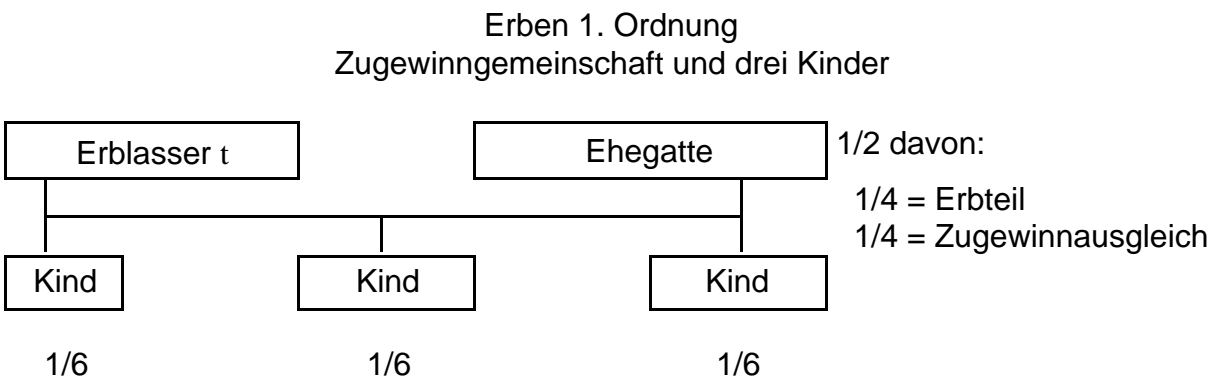
Kennzeichen der übernehmenden Generation. Wenn zusätzlich auf die Erfahrung des Übergebers zurückgeriffen werden kann, so liegt in der Betriebsübergabe eine große Chance für die Betriebsentwicklung, was auch an Beispielen aus der Praxis gezeigt werden kann.

Gesetzliche Erbfolge

In den Paragraphen 1924 bis 1936 BGB ist die gesetzliche Erbfolge geregelt, die immer dann eintritt, wenn kein Testament hinterlassen wird und kein Erbvertrag geschlossen wurde. Die gesetzliche Erbfolge ist aber auch zu beachten bei testamentarischen Regelungen und bei Schenkungen, da die gesetzlichen Erben ein Recht auf ihr Pflichtteil haben. Der Pflichtteilsanspruch tritt ein, wenn jemand durch Testament oder Erbvertrag von der gesetzlichen Erbfolge ausgeschlossen wird. Ebenso werden Schenkungen, die der Erblasser in den letzten 10 Jahren vor seinem Tod gemacht hat, dem Nachlass hinzugerechnet und erhöhen den Pflichtteilsanspruch der Pflichtteilsberechtigten.

Das Erbrecht unterscheidet in Verwandtenerbrecht und Ehegattenerbrecht. Bei den Verwandten schließen nähere Verwandte grundsätzlich die entfernteren aus. Die Erbfolge richtet sich nach Ordnungen. Erben erster Ordnung sind die Kinder, bzw. wenn ein Kind nicht mehr lebt, dessen Abkömmlinge. Erben der zweiten Ordnung sind die Eltern des/der Verstorbenen und deren Abkömmlinge also Mutter, Vater, Schwester, Bruder .

Erben der dritten Ordnung sind die Großeltern und deren Abkömmlinge. Das Verwandtenerbrecht wird eingeschränkt durch das Ehegattenerbrecht. Beim Ehegattenerbrecht ist wiederum zu unterscheiden nach dem ehelichen Güterstand. Beim gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft erhält der überlebende Ehegatte die Hälfte des Vermögens und zwar ein Viertel als Erbteil und ein weiteres Viertel als Zugewinnausgleich. Falls keine Kinder vorhanden sind, erhält der Ehegatte drei Viertel, ein Viertel geht an die Eltern und deren Abkömmlinge.



Der Ehegatte erbt stets die Hälfte, die andere Hälfte entfällt zu gleichen Teilen auf die Kinder. Die pauschale Berücksichtigung des Zugewinnes um ein Viertel des Erbes ist unabhängig davon, ob auch tatsächlich ein Zugewinn während der Ehezeit entstanden ist und ist auch nicht von der Dauer der Ehe abhängig. Dieses kann in bestimmten Fällen sehr problematisch sein. Durch notarielle Vereinbarungen lassen sich aber andere vertragliche Lösungen realisieren.

Erben 2. Ordnung Keine Kinder



Falls die Eltern nicht mehr leben, kommen die Geschwister bzw. deren Kinder zum Zuge. Bei kinderloser Ehe würde z.B. ein Betrieb, der aus der Linie des Verstorbenen stammt, zu drei Viertel auf den überlebenden Ehegatten übergehen.

Die Zugewinnngemeinschaft ist der eheliche Güterstand, der immer dann eintritt, wenn keine gesonderten notariellen ehevertraglichen Regelungen getroffen worden sind.

In den neuen Bundesländern galt bis zum 3. Oktober 1990 als gesetzlicher Güterstand die Eigentums und Vermögensgemeinschaft der Eheleute nach dem Familiengesetzbuch der DDR. Hier konnte jeder Ehegatte bis zum 3. Oktober 1992 gegenüber dem Kreisgericht erklären, dass er die Zugewinnngemeinschaft nicht wolle. In diesen Fällen gilt dann weiterhin der Güterstand des DDR-Familiengesetzbuches und es gibt keine zusätzliche Erhöhung des Erbteils als Zugewinnausgleich.

Wenn Gütertrennung vorhanden ist, erfolgt keine pauschale Erhöhung des Erbes des überlebenden Ehegatten. Sind ein oder zwei Kinder vorhanden, erben Kinder und überlebender Ehegatte jeweils zu gleichen Teilen. Bei drei und mehr Kindern erbt der überlebende Ehegatte ein Viertel. Der Rest wird zu gleichen Teilen auf die Kinder verteilt.

Es gibt daneben noch den Güterstand der Gütergemeinschaft, der ebenfalls durch Ehevertrag vereinbart sein muss. In der Praxis ist die Gütergemeinschaft aber fast gar nicht anzutreffen und soll deshalb hier nicht weiter behandelt werden.

Seit dem 1. April 1998 gilt für nichteheliche Kinder das gleiche gesetzliche Erbrecht wie für eheliche Kinder. Voraussetzung ist, dass durch Anerkennung oder durch gerichtliche Vaterschaftsfeststellung die Abstammung geklärt ist .

Pflichtteilsrecht

Wie bereits eingangs erwähnt, ist bei testamentarischen Regelungen und bei Schenkungen das Pflichtteilsrecht zu beachten. Laut Paragraph 2303 BGB sind lediglich die nächsten Familienangehörigen pflichtteilsberechtigt. Dieses sind die Kinder bzw. die Abkömmlinge verstorbener Kinder, der überlebende Ehegatte und die Eltern des Erblassers. Wenn Erben erster Ordnung (Kinder, Enkelkinder) vorhanden sind, werden Erben zweiter Ordnung vom Pflichtteilsrecht ausgeschlossen. Demnach gehören Geschwister, Nichten und Neffen, Onkel und Tanten etc. nicht zum Kreis der Pflichtteilsberechtigten. Nichteheliche Kinder und adoptierte Kinder sind pflichtteilsberechtigt. Ein Pflichtteilsanspruch entsteht, wenn jemand durch Testament oder Erbvertrag von der gesetzlichen Erbfolge ausgeschlossen wird und wenn in den letzten 10 Jahren vor dem Tod des Erblassers Schenkungen gemacht wurden.

Solche Schenkungen gehören zum Nachlass und erhöhen den Pflichtteilsanspruch der Pflichtteilsberechtigten.

Schenkungen an Kinder erfolgen oftmals, um diesen in bestimmten Situationen (z.B. Hausbau) etwas zukommen zu lassen. Da das in der Regel nicht auf Kosten der anderen Erben geschehen soll, sollte der Schenkende gleichzeitig mit der Schenkung - möglichst schriftlich - festlegen, dass die Schenkung auf den Pflichtteil anzurechnen ist. Häufig geht man stillschweigend davon aus, dass es so sein soll ohne es schriftlich festzulegen. Hierdurch wird späteren Auseinandersetzungen Vorschub geleistet. Pflichtteilsansprüche entstehen in der Praxis häufig, wenn Eheleute mit Kindern sich in einem gemeinschaftlichen Testament gegenseitig zu Erben einsetzen. Beim Tod des zuerst versterbenen Ehegatten sind in diesem Fall die Kinder von der gesetzlichen Erbfolge ausgeschlossen und somit pflichtteilsberechtigt.

Gesetzliche Sonderregelungen bei Vererbung eines landwirtschaftlichen Betriebes

Im Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB), Grundstückverkehrsgesetz (GrdstVG) und in den Höfeordnungen hat der Gesetzgeber für bestimmte Fälle der Vererbung landwirtschaftlicher Betriebe Sonderregelungen getroffen.

1. Paragraph 2049 BGB

„Hat der Erblasser angeordnet, dass einer der Miterben das Recht haben soll, ein zum Nachlass gehörendes Landgut zu übernehmen, so ist im Zweifel anzunehmen, dass das Landgut zu dem Ertragswert angesetzt werden soll. Der Ertragswert bestimmt sich nach dem Reinertrag, den das Landgut nach seiner bisherigen Bewirtschaftung nachhaltig gewähren kann.“

Ein Landgut im Sinne dieses § 2049 BGB kann auch ein Gartenbaubetrieb sein. Es muss sich dann aber um einen Produktionsbetrieb handeln, wobei die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb zwar nicht geregelt ist, in der Praxis aber normalerweise nach steuerlichen Kriterien erfolgt. Der Ansatz des Ertragswertes im Verhältnis zu den weichenden Erben, ist in aller Regel von Vorteil für den Betriebsnachfolger, da die Ertragswerte in den meisten Fällen unter den Verkehrswerten liegen. Diese Regelung tritt allerdings nur bei fehlender Bestimmung durch den Erblasser in Kraft.

2. Grundstückverkehrsgesetz

Das Grundstückverkehrsgesetz ist ebenso wie das BGB bundesweit gültig und es dient in erster Linie dazu, lebensfähige landwirtschaftliche Betriebe geschlossen zu erhalten. Demgemäß bedarf die Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes der Genehmigung. Im Zusammenhang mit der Betriebsnachfolge sind insbesondere die Paragraphen 13 bis 17 Grundstückverkehrsgesetz von Bedeutung. Demnach kann ein landwirtschaftlicher Betrieb, der einer durch gesetzliche Erbfolge entstandenen Erbengemeinschaft gehört, auf Antrag ungeteilt einem Miterben gerichtlich zugewiesen werden. Ausgenommen von dieser Zuweisung sind Grundstücke, bei denen nach Lage und Beschaffenheit anzunehmen ist, dass sie in absehbarer Zeit anderen als landwirtschaftlichen Zwecken dienen, wie zum Beispiel Bauland und Bauerwartungsland. Eine solche gerichtliche Zuweisung ist nur zulässig, wenn

- sich die Miterben nicht über die Auseinandersetzung einigen,
- der Betrieb mit einer zur Bewirtschaftung geeigneten Hofstelle versehen ist und
- seine Erträge zum Unterhalt einer Familie ausreichen.

Mit der Zuweisung soll derjenige Miterbe bedacht werden, dem der Betrieb nach wirklichem oder mutmaßlichem Willen des Erblassers zugedacht war.

Die Bewertung des Betriebes bei der Zuweisung erfolgt nach dem Ertragswert gemäß Paragraph 2049 BGB. Die übrigen Miterben haben nur Anspruch auf Zahlung eines Geldbetrages entsprechend ihrem Anteil am Wert des Betriebes. Falls der Erwerber innerhalb von 15 Jahren den Betrieb oder Teile des Betriebes mit Gewinn verkauft, bzw. nicht mehr wirtschaftlich nutzt, entstehen Ergänzungsansprüche der Miterben. Hierdurch will man verhindern, dass dem Erwerber Vorteile zuwachsen, die der Zielsetzung des Zuweisungsverfahrens widersprechen. Das Grundstücksverkehrsgesetz schränkt somit die Problematik der Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft für landwirtschaftliche Betriebe ein und bietet erheblichen Schutz für die Erhaltung lebensfähiger Betriebe. Bei Stückländereien ohne Hofstelle und bei Gewerbebetrieben greift das Grundstücksverkehrsgesetz nicht.

Unabhängig hiervon sollte man natürlich nicht auf das Grundstücksverkehrsgesetz vertrauen, sondern selbst testamentarisch oder zu Lebzeiten die Betriebsübergabe regeln, damit ein Zuweisungsverfahren erst gar nicht notwendig wird.

3. Die Höfeordnung

In mehreren der alten Bundesländer gibt es landesrechtliche Anerbengesetze, durch die der Gesetzgeber eine Zersplitterung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe im Wege der Erbauseinandersetzung vorbeugen will. Auf das wichtigste und für die Praxis bedeutendste, die Nordwestdeutsche Höfeordnung soll hier näher eingegangen werden. Sie gilt für die Bundesländer Nordrhein-Westfalen, Niedersachsen, Schleswig Holstein und Hamburg. Landwirtschaftliche Betriebe ab einem Wirtschaftswert von 10.226 € (20.000 DM) (Begriff aus der Einheitsbewertung) unterliegen in diesen Bundesländern automatisch der Höfeordnung und können nur auf Antrag die Löschung des Hofvermerkes erreichen, während in den anderen Bundesländern mit Höferecht nur auf Antrag der Schutz des Anerbenrechtes erreicht wird.

Nur landwirtschaftliche Betriebe, die einer natürlichen Person gehören oder gemeinschaftliches Eigentum von Ehegatten sind, gelten als Höfe im Sinne der Höfeordnung. Bei einer Gesellschaftsgründung würde demgemäß automatisch die Hofeigenschaft verloren gehen. Wenn zum Beispiel zwischen Vater und Sohn als Übergangsform der Betriebsübergabe eine BGB Gesellschaft gegründet wird oder zwei Betriebe sich zur gemeinsamen Bewirtschaftung zusammenschließen, sollte man diese Wirkung berücksichtigen. Höfe im Sinne der Höfeordnung fallen geschlossen nur einem Erben zu. Als Hoferben sind, falls keine andere Bestimmung vom Erblasser erfolgt, in nachstehender Reihenfolge berufen:

1. die Kinder des Erblassers und deren Nachkömmlinge,
2. der Ehegatte des Erblassers ,
3. die Eltern des Erblassers, wenn der Hof von ihnen oder aus ihren Familien stammt oder mit ihren Mitteln erworben ist,
4. die Geschwister des Erblassers und deren Abkömmlinge." (§ 5 Höfeordnung)

Von den Kindern des Erblassers ist in erster Linie dasjenige als Hoferbe berufen, dem vom Erblasser die Bewirtschaftung des Hofes zum Zeitpunkt des Erbfalles auf Dauer übertragen ist; in zweiter Linie der Miterbe hinsichtlich dessen der Erblasser durch Ausbildung oder Art und Umfang der Beschäftigung auf dem Hof hat erkennen

lassen, dass er den Hof übernehmen soll; in dritter Linie gilt je nach regionalem Brauch das Ältesten- bzw. Jüngstenrecht. Unabhängig hiervon kann der Eigentümer natürlich durch testamentarische Verfügung nach eigener Wahl den Hoferben bestimmen. Die Miterben haben gegenüber dem Hoferben anstelle eines Anteils am Hof nur Anspruch auf Zahlung einer Abfindung in Geld.

Dieser Geldanspruch der Miterben bemisst sich nach dem Hofeswert, der dem Eineinhalbfachen des zuletzt festgesetzten Einheitswertes entspricht, abzüglich vom Hoferben zu tragender Nachlassverbindlichkeiten. Der danach verbleibende Betrag, jedoch mindestens ein Drittel des Hofeswertes, wird auf die Erben (inklusive Hoferbe) gemäß ihrem Anteil nach allgemeinem Recht (BGB) aufgeteilt.

Der Ansatz des Einheitswertes als Hofeswert bedeutet regelmäßig eine Bevorzugung des Hoferben, zumindest was die Vermögenswerte anbetrifft. Um zu verhindern, dass der Hoferbe diesen Vorteil durch Verkauf des Hofes für sich realisiert, hat der Gesetzgeber eine Ergänzungsabfindung vorgesehen. Wenn innerhalb von 20 Jahren nach dem Erbfall der Hof oder Teile des Hofes verkauft oder auch in eine Gesellschaft eingebracht werden, so können die Miterben unter Anrechnung einer bereits empfangenen Abfindung die Herausgabe des erzielten Erlöses zu dem Teil verlangen, der ihrem Anteil am Nachlass entspricht. Wenn innerhalb von zwei Jahren nach Verkauf der Hoferbe einen Ersatzbetrieb bzw. Ersatzgrundstücke kauft, so kann er einen Betrag bis zur Höhe der für einen gleichwertigen Ersatz angemessenen Aufwendungen von dem Veräußerungserlös abziehen.

Die Ergänzungsabfindungspflicht ist zum Schutze der Interessen der Miterben durchaus angebracht und sinnvoll. Andererseits muss man auch sehen, dass hierdurch die Entscheidungsfreiheit des Hoferben stark eingeschränkt wird. Insbesondere erscheinen die relativ lange Bindungsfrist von 20 Jahren und die nachträgliche Abfindung auch beim Einbringen des Hofes in eine Gesellschaft problematisch. In Einzelfällen beschneidet man hierdurch sicherlich in erheblichem Maße die Entwicklungsmöglichkeiten eines Betriebes.

Wenn der Hoferbe ein Kind (bzw. Enkelkind) des Erblassers ist, steht dem überlebenden Ehegatten bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres des Hoferben die Verwaltung und Nutznießung am Hof zu, es sei denn, dass durch Ehevertrag oder Testament etwas anders geregelt ist. Ansonsten kann der überlebende Ehegatte "vom Hoferben auf Lebenszeit den in solchen Verhältnissen üblichen Altenteil verlangen". (§ 14 Höfeordnung)

Die Höfeordnung kommt nicht nur bei Todesfall des Erblassers zum Tragen, sondern auch bei Betriebsübergabe zu Lebzeiten. Insbesondere der Ansatz des 1,5-fachen Einheitswertes als Hofeswert hält die Abfindungsansprüche der weichenden Erben sehr niedrig, verringert die Belastungen durch Ausgleichszahlungen und erleichtert damit die Betriebsübergabe. Wachstums- und Entwicklungsmöglichkeiten des Betriebes werden kaum eingeschränkt.

Steuerliche Aspekte der Betriebsübergabe

Wenn wir von einer Betriebsübergabe innerhalb der Familie ausgehen, so sind steuerliche Auswirkungen im Bereich der Erbschaftssteuer und im Bereich der Einkommensteuer zu beachten.

Der Erbschaftssteuer unterliegen Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden. Somit ist es steuerlich weitgehend unerheblich, ob Betriebe zu Lebzeiten oder erst mit dem Tode auf die nächste Generation übergehen.

Steuerfreibeträge (Übersicht 1) und Steuersätze (Übersicht 2) sind abhängig vom Verwandtschaftsgrad zum Erblasser. Wie der Übersicht 1 zu entnehmen ist, wird in drei verschiedene Steuerklassen differenziert, wobei nennenswerte Freibeträge lediglich in der Steuerklasse 1 gewährt werden. Die Freibeträge gelten aber je Erbfall. Ein Kind kann dementsprechend sowohl vom Vater wie auch von der Mutter jeweils 205.000,- € (400.000,- DM) also insgesamt 410.000,- € (800.000,- DM) steuerfrei erhalten.

Übersicht 1: Steuerklassen und Freibeträge

§ 15 ErbStG: Steuerklassen

Steuerklasse I

1. Ehegatte
2. Kinder und Stiefkinder
- 3a. Abkömmlinge der verstorbenen (Stief-) Kinder
- 3b. Abkömmlinge der noch lebenden (Stief-) Kinder
4. Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen

§ 16 ErbStG: Freibeträge

- | |
|-------------------|
| 307 T€ (600 TDM) |
| 205 T€ (400 TDM) |
| 205 T€ (400 TDM) |
| 51,2 T€ (100 TDM) |
| 51,2 T€ (100 TDM) |

Steuerklasse II

- | | |
|--|------------------|
| 1. Eltern und Voreltern (soweit nicht in Steuerklasse I) | 10,3 T€ (20 TDM) |
| 2. Geschwister | 10,3 T€ (20 TDM) |
| 3. Abkömmlinge ersten Grades von Geschwister | 10,3 T€ (20 TDM) |
| 4. Stiefeltern | 10,3 T€ (20 TDM) |
| 5. Schwiegerkinder | 10,3 T€ (20 TDM) |
| 6. Schwiegereltern | 10,3 T€ (20 TDM) |
| 7. geschiedene Ehegatte | 10,3 T€ (20 TDM) |

Steuerklasse III

- | | |
|--|-----------------|
| Alle übrigen Erwerber und die Zweckzuwendungen:
Freunde, Nachbarn, Unternehmen, Vereine etc. (auch: Lebensgefährte) | 5,2 T€ (10 TDM) |
|--|-----------------|

Übersicht 2: Steuersätze

§ 19 ErbStG: Steuersätze

			Steuerklasse		
			I	II	III
bis	52 T€	(100 TDM)	7 %	12 %	17 %
bis	256 T€	(500 TDM)	11 %	17 %	23 %
bis	512 T€	(1.000 TDM)	15 %	22 %	29 %
bis	5.113 T€	(10.000 TDM)	19 %	27 %	35 %
bis	12.783 T€	(25.000 TDM)	23 %	32 %	41 %
bis	25.565 T€	(50.000 TDM)	27 %	37 %	47 %
über	25.565 T€	(50.000 TDM)	30 %	40 %	50 %

Erwerbe innerhalb eines 10 Jahreszeitraumes werden zusammengefasst. Dies bedeutet in der praktischen Auswirkung, dass Freibeträge alle 10 Jahre in Anspruch genommen werden können. Bei größeren Vermögensmassen, entsprechender Planung und rechtzeitigem Beginn der Schenkungen können die Freibeträge somit mehrmals in Anspruch genommen werden. Für Ehegatten gibt es zusätzlich einen Versorgungsfreibetrag von 256.000,- € (500.000,- DM), für Kinder je nach Alter bis zu 52.000,- € (100.000,- DM). Dieser Versorgungsfreibetrag wird aber gekürzt, wenn eigene Versorgungsbezüge (z.B. Renten) vorliegen.

Neben diesen allgemeinen Freibeträgen ist der Übergang von Betriebsvermögen zusätzlich begünstigt und zwar unabhängig vom Verwandtschaftsgrad. Wir haben dabei folgende Regelungen:

Begünstigung von Betriebsvermögen

- Freibetrag von 256.000,- € (500.000,- DM)
- Beträge über 256.000,- € (500.000,- DM) sind zu 40 % steuerfrei
- Gilt für alle Erwerber, auch für Nichtverwandte
- Bedingung: - 5 Jahre Betriebsfortführung
- Entnahmen minus Einlagen in den ersten 5 Jahren dürfen die Summe der Gewinne um nicht mehr als 52.000,- € (100.000,- DM) übersteigen

Zum begünstigten Betriebsvermögen gehören nicht die Wohnung des Betriebsleiters und der Altenteiler und auch nicht die Grundstücke, die ertragssteuerlich zum Privatvermögen gehören.

Zu beachten ist, dass der Freibetrag für das Betriebsvermögen bei der Betriebsübergabe zu Lebzeiten nur in Anspruch genommen werden kann, wenn der Schenker dem Finanzamt unwiderruflich erklärt, dass der Freibetrag für diese Schenkung in Anspruch genommen wird. Sicherheitshalber sollte diese Zuordnung des Freibetrages bereits im Übergabevertrag festgehalten werden. Falls eine Erklärung über die Zuordnung des Freibetrages dem Finanzamt im Zeitpunkt der Übertragung nicht vorliegt, kann für das übertragene begünstigte Vermögen kein Freibetrag gewährt werden.

Neben diesen Begünstigungen für das Betriebsvermögen hat die Bewertung des Vermögens eine zentrale Bedeutung für die Betriebsübergabe.

Für landwirtschaftliche Betriebe gibt es im Rahmen der so genannten Bedarfsbewertung je nach Nutzungsart feste Ertragswerte. Diese betragen für die gärtnerische Nutzung wie folgt:

Feste Ertragswerte der gärtnerischen Nutzung

Blumen- und Zierpflanzen

- Freilandflächen	184,- € je Ar	(360,- DM je Ar)
- beheizbare Flächen unter Glas und Kunststoffen	1.841,- € je Ar	(3.600,- DM je Ar)
- nicht beheizbare Flächen	920,- € je Ar	(1.800,- DM je Ar)

Gemüsebau

- Freilandflächen	56,- € je Ar	(110,- DM je Ar)
- Glas- und Kunststoff	511,- € je Ar	(1.000,- DM je Ar)
- Spargel	78,- € je Ar	(151,- DM je Ar)

Baumschulen

- Freilandflächen	164,- € je Ar	(320,- DM je Ar)
- Glas- und Kunststoff	1.329,- € je Ar	(2.600,- DM je Ar)
- Weihnachtsbaumkulturen	133,- € je Ar	(260,- DM je Ar)

Obstbau

20,- € je Ar (40,- DM je Ar)

Für einen Zierpflanzenbaubetrieb mit z.B. 10.000 m₂ heizbarer Hochglasfläche hätten wir einen Wert von 184.100,- € (360.000,- DM).

10 ha Baumschulfläche entsprächen einem Wert von 164.000,- € (320.000,- DM). Das wäre beide Male weit unter dem Freibetrag für das Betriebsvermögen in Höhe von 256.000,- € (500.000,- DM).

Bei den landwirtschaftlichen Flächen erfolgt die Bewertung differenziert nach Bodenzahlen.

Feste Ertragswerte der landwirtschaftlichen Nutzung

0,35 € (0,68 DM) je Ertragsmesszahl

z.B.

20er Böden	=	700,- € pro ha	(1.360,- DM/ha)
30er Böden	=	1.050,- € pro ha	(2.040,- DM/ha)
40er Böden	=	1.400,- € pro ha	(2.720,- DM/ha)
50er Böden	=	1.750,- € pro ha	(3.400,- DM/ha)
60er Böden	=	2.100,- € pro ha	(4.080,- DM/ha)
Grünland	=	260,- € pro ha	(500,- DM/ha)

In den Ertragswerten sind auch der Pflanzenbestand, Maschinen, Geräte und normaler Bestand an Umlaufkapital enthalten. Man kann davon ausgehen, dass in der Regel diese Werte für die Erbschaftsteuer erheblich niedriger sind, als die Verkehrswerte und auch niedriger als die Bilanzwerte/Buchwerte und somit eine günstige Bemessungsgrundlage gegeben ist. Dieses in Verbindung mit den hohen Freibeträgen führt in der Mehrzahl der Fälle dazu, dass bei Betriebsübergabe keine Erbschaftsteuer anfällt, zumal auch noch Schulden teilweise abzugsfähig sind.

Wie bereits oben erwähnt sind die Wohnungen des Betriebsleiters und der Altenteiler und Grundstücke und Gebäude, die ertragssteuerlich zum Privatvermögen zählen gesondert zu bewerten.

Für unbebaute Grundstücke erfolgt die Bewertung wie folgt:

Grundstücke in m_

x Bodenrichtwerte pro m_

- 20 % Abschlag

= Steuerwert

Für bebaute Grundstücke haben wir folgenden Bewertungsgang

Jahresmiete/Vergleichsmiete kalt

x Faktor 12,5

- Alterswertminderung 0,5 % pro Jahr, höchstens 25 %

= Steuerwert

Auch hier kann man feststellen, dass die erbschaftssteuerlichen Werte beträchtlich unter den Verkehrswerten liegen und somit das Grundvermögen weniger besteuert wird als z.B. Barvermögen, welches mit vollen Werten zum Ansatz kommt.

An einem vereinfachten Beispiel für einen Zierpflanzenbaubetrieb mit 10.000 m_ heizbare Hochglasfläche, 1 ha Freiland, 1 Landarbeiterwohnhaus, 1 eigenes Wohnhaus, keinerlei Schulden und Verbindlichkeiten und Geld und Forderungen in Höhe von 100.000,- € soll die Besteuerung demonstriert werden.

Beispiel Zierpflanzenbaubetrieb

10.000 m_ heizbares Hochglas 184.100,- €

10.000 m_ Freiland 18.400,- €

Landarbeiterwohnhaus 100 m_, 30 Jahre

Kaltmiete 4,50 €/m_ 57.375,- €

Betriebsvermögen 259.875,- €

- Freibetrag Betriebsvermögen 256.000,- €

verbleiben 3.875,- €

abzüglich 40 % 1.550,- €

2.325,- €

Geld aus Forderungen 100.000,- €

Eigenes Wohnhaus 150 m_

4,50 €/m_, 10 Jahre alt 96.188,- €

außerbetriebliches Vermögen 196.188,- €

+ Betriebsvermögen 2.325,- €

verbleiben 198.513,- €

- persönlicher Freibetrag Kind 205.000,- €

zu versteuern 0,- €

In dem Beispiel sind noch nicht die Möglichkeit eines weiteren persönlichen Freibetrages in Höhe von 205.000,- € vom zweiten Elternteil und mehrmalige Inanspruchnahme der Freibeträge nach 10 Jahren berücksichtigt. Man kann also durchaus bei geschickter Planung auch weit größere Vermögensmassen ohne erbschaftssteuerliche Belastung auf die nachfolgende Generation übertragen, wobei der Betriebsnachfolger stärker begünstigt wird als die weichenden Erben.

In den meisten Fällen der Betriebsübergabe im Gartenbau haben wir dementsprechend keine nennenswerte Belastung mit Erbschaftssteuer.

Einkommensteuerlich führt der Betriebsnachfolger die Buchwerte des Betriebes weiter fort und es kommt nicht zur Aufdeckung von zu versteuernden stillen Reserven wie es z.B. bei Verkauf eines Betriebes der Fall wäre.

Eine besondere Problematik ergibt sich aber, wenn Teile des Betriebsvermögens zur Abfindung weichender Erben entnommen werden. Solche Entnahmen werden steuerlich wie ein Verkauf behandelt und es ist die Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert zu versteuern.

Soll z.B. ein weichender Erbe ein im Betriebsvermögen befindliches ehemaliges Landarbeiterwohnhaus bekommen, welches lediglich mit einem Buchwert von 1,- € in der Bilanz steht und heute 150.000,- € wert ist, so kann man möglicherweise rd. die Hälfte des Verkehrswertes als zusätzliche Steuerzahlung kalkulieren.

Falls eine solche Entnahme ohne vorherige Konsultation des Steuerberaters zwischen Weihnachten und Neujahr per notariellen Vertrag erfolgt, gibt es auch keine Möglichkeit mehr sie rückgängig zu machen. Bei Gebäuden und Baugrundstücken die im Betriebsvermögen sind und die zur Abfindung weichender Erben dienen sollen, ist besondere Vorsicht geboten.

Betriebsübergabe zu Lebzeiten

Die Übergabe der unternehmerischen Verantwortung auf die nächste Generation kann in verschiedenen rechtlichen Formen geschehen, die an dieser Stelle nicht alle weiter erörtert werden können. Die folgenden Ausführungen beschränken sich deshalb auf

- Verpachtung des Betriebes
- Gesellschaftsbildung
- Übergabevertrag (Altenteilvertrag)

1. Die Verpachtung

Eine Verpachtung des Betriebes finden wir in der Praxis sowohl an familienfremde Personen, wenn z.B. keine Erben vorhanden sind, als auch an einen Nachfolger innerhalb der Familie. Bei einer Verpachtung ändert sich nichts an den Vermögensverhältnissen, sondern es wird einzig und allein die Bewirtschaftung des Betriebes auf den Nachfolger übertragen. Man gibt die unternehmerische Tätigkeit auf, bleibt aber Eigentümer des Betriebes. Insofern kann man einen Pachtvertrag höchstens als eine vorbereitende Phase der Betriebsübergabe bezeichnen, eine Nachfolgeregelung ist damit nicht getroffen. Solange Übereinstimmung zwischen den Generationen herrscht und das als Nachfolger vorgesehene Kind sicher damit rechnen kann, den Betrieb eines Tages zu vernünftigen Konditionen zu bekommen, ist gegen einen Pachtvertrag als vorbereitende Phase der Betriebsübergabe nichts einzuwenden. In konfliktträchtigen Fällen muss auf jeden Fall von ihm abgeraten werden, da er keine endgültige Klarheit schafft.

Pachtverträge können mündlich oder schriftlich abgeschlossen werden. Mündlich abgeschlossene Verträge können jährlich gekündigt werden, deshalb kommt für die Betriebspacht, auch innerhalb der Familie, einzig die schriftliche Form infrage. Die Verpachtung des Betriebes sollte über einen längerfristigen Zeitraum erfolgen. Für

den Anspruch auf Altersgeld ist ein mindestens 9-jähriger Pachtvertrag über das 65. Lebensjahr bzw. ab Erwerbsunfähigkeit Voraussetzung.

Pachtverträge sollten aber nicht abgeschlossen werden, nur um in den Genuss von Altersgeld zu kommen. Für den Betriebsnachfolger werden solche Scheinlösungen immer unbefriedigend sein und können deshalb sehr schnell zu Konflikten führen. Man muss sich darüber im klaren sein, dass mit der Verpachtung die volle Verantwortung für die Bewirtschaftung des Betriebes, die gesamte unternehmerische Tätigkeit an den Nachfolger übertragen wird.

Welche Punkte sollten bei einem Pachtvertrag zwischen Familienangehörigen beachtet werden? Damit der Pachtvertrag auch steuerlich anerkannt wird, sollten die Vertragsbedingungen so gestaltet sein, wie sie mit einem Fremden vereinbart würden. Im einzelnen muss geklärt werden, welche Flächen und Gebäude verpachtet und welche zurückbehalten werden, wer die Steuern, Abgaben und Versicherungen zu tragen hat, wer für Reparatur- und Instandhaltungsarbeiten an Wohn- und Wirtschaftsgebäuden zuständig ist, ob das Inventar mitverpachtet wird oder per Schenkung bzw. Kauf überlassen wird, wie die Übernahme der Pflanzenbestände und Vorräte zu erfolgen hat etc..

Bei Pachtverträgen mit Fremden ist wichtig, vertraglich festzulegen, zu welchen Bedingungen und in welchem Zustand bei Beendigung der Pacht Grund und Boden, Gebäude und Maschinen zurück zu lassen sind. Das Pachtentgelt sollte nicht für die gesamte Pachtdauer fixiert sein, sondern sich ändernden Verhältnissen angepasst werden können.

Um die Entwicklung eines Betriebes nicht zu hemmen, sollten dem Pächter bauliche Änderungen und Gewächshausneubauten möglich sein. Bei Pachtverträgen unter Familienangehörigen wird manchmal vergessen, die Übergabebedingungen bei Pachtende vertraglich zu regeln. Auch wenn es bei Pachtbeginn selbstverständlich erscheint, dass etwa der Sohn als Pächter später einmal den Betrieb überschrieben bekommt und auf jeden Fall den Betrieb weiterführen wird, können sich die Bedingungen, Familienverhältnisse etc. im Laufe der Zeit sehr stark ändern und eine Situation entstehen, die man vorher nicht bedacht hat. Eine einverständliche Abweichung von vertraglichen Abmachungen ist gleichwohl immer noch möglich.

Aus dieser kurzen Aufzählung einzelner Punkte eines Pachtvertrages ergibt sich schon ganz deutlich die Problematik einer Verpachtung. Pacht ist immer zeitlich begrenzt. Man weiß nicht, was nach Auslaufen des Pachtvertrages geschieht, ob man z.B. tatsächlich auch Eigentümer des Betriebes wird. Die Problematik der Auszahlung der weichenden Erben bleibt völlig ungelöst. Man wirtschaftet auf dem Betrieb, vergrößert und verbessert evtl., obwohl man nicht weiß, ob dieser Einsatz einem auch persönlich zugute kommt. Auch wenn ein sehr gutes Einverständnis in der Familie herrscht, können die mit einem Pachtvertrag verbundenen Ungewissheiten ein starker Hemmschuh für die Entwicklung und das Wachstum eines Betriebes sein. Weiterhin ist zu beachten, dass der Pächter eines Betriebes bei der Aufnahme von Krediten benachteiligt ist, da er im Gegensatz zum Eigentümer nur geringe Sicherheiten zu bieten hat.

Ebenso wie für den Pächter sind auch für den Verpächter Risiken und Unwägbarkeiten mit einem Pachtvertrag verbunden. Er hat keine Gewissheit, ob der Betrieb

auch tatsächlich weitergeführt wird und ob er nicht, bedingt durch die Ungewissheit beim Pächter, herabgewirtschaftet und in einem desolaten Zustand zurückgegeben wird.

Aus all diesen Gründen ist der Pachtvertrag, als vorbereitende Phase der Betriebsübergabe, nur bedingt geeignet. In der Praxis wird er häufig trotzdem deswegen gewählt, weil man so noch Eigentümer des Betriebes bleibt und glaubt, eine größere Sicherheit für die eigene Altersversorgung zu haben. Dem muss man entgegenhalten, dass, wenn die Altersversorgung auf den Betrieb angewiesen ist, die beste Versorgung von einem florierenden und gesunden Betrieb zu leisten ist. Es sollte damit alles unterlassen werden, was die Entwicklung und Bewirtschaftung erschwert. Wenn schon ein Pachtvertrag abgeschlossen wird, muss man sich bewusst sein, dass damit noch keine endgültige Lösung der Betriebsnachfolge gefunden ist.

Es wird manchmal vorgeschlagen, zur Sicherheit des Betriebsübernehmers neben einem Pachtvertrag einen Erbvertrag abzuschließen, in dem die Erbfolge bezüglich des Betriebes geregelt wird. Ein Erbvertrag bietet aber auch keine endgültige Sicherheit für die Betriebsübernahme.

Steuerliche Besonderheiten beim Pachtvertrag

Durch die Verpachtung entstehen steuerlich zwei Betriebe. Sowohl der Verpächter als auch der Pächter müssen Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Steuererklärung etc. vorlegen. Hiermit sind natürlich zusätzlicher Aufwand und zusätzliche Kosten verbunden.

Der Verpächter erzielt Gewinn, der sich aus Pachtzins minus Abschreibungen minus sonstigen Ausgaben errechnet. Inwieweit die Abschreibungen auf das Inventar dem Verpächter oder Pächter zustehen, hängt davon ab, wer wirtschaftlicher Eigentümer ist, d.h. welche Regelung bezüglich des Inventars im Pachtvertrag getroffen wurde.

Zu beachten ist, dass bei Verkauf oder Schenkung des Inventars ein Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinn in Höhe der Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert entsteht. Die Rechtsprechung geht davon aus, dass das Inventar keinen Betrieb oder Teilbetrieb darstellt; somit muss bei Aufdeckung der stillen Reserven der Gewinn voll versteuert werden. Er ist nicht mit dem halben Steuersatz gemäß § 34 EStG begünstigt. Wenn das Inventar eine "wesentliche Grundlage des Betriebes" bildet, kann bei Übereignung des Inventars möglicherweise die Aufgabe des Betriebes angenommen werden, bei der dann sämtliche stillen Reserven versteuert werden müssen. Deshalb sollte auf jeden Fall bei Verpachtung eines Betriebes ein Steuerberater konsultiert werden.

2. Die Gesellschaftsbildung

Die frühzeitige Beteiligung des Betriebsnachfolgers am Betrieb kann durch Bildung einer Gesellschaft erreicht werden. Während bei Verpachtung oder vollständiger Übergabe die nachfolgende Generation sofort die volle wirtschaftliche Verantwortung übernimmt, kann man mit der Bildung einer Gesellschaft ein langsames Hineinwachsen in die Verantwortung und eine schrittweise Übergabe erreichen.

Gesellschaftsformen

Grundsätzlich sind alle Gesellschaftsformen möglich. Eine differenzierte Diskussion von Vor- und Nachteilen der einzelnen Gesellschaftsformen kann hier nicht erfolgen. Man kann aber sagen, dass die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) die unkomplizierteste Form ist, die mit dem geringsten formalen Aufwand zu betreiben ist.

Vertragsregelungen

Gesellschaftsverträge sollten in schriftlicher Form abgeschlossen werden, auch wenn es rechtlich gesehen nicht unbedingt erforderlich ist. Für die steuerliche Wirksamkeit der Gesellschaftsverhältnisse erkennt das Finanzamt in der Regel nur schriftlich geschlossene Verträge an, zumal wenn es sich um Gesellschaften mit Eltern und Kindern handelt. Die Vertragsinhalte werden in erster Linie bestimmt von den Zielvorstellungen der Vertragspartner. Insbesondere sind dabei folgende Punkte zu berücksichtigen:

1. Genaue Angaben über das, was der einzelne Gesellschafter in die Gesellschaft einbringt und über die Beteiligungsverhältnisse. In der Regel wird vom Vater bzw. den Eltern der Betrieb mit sämtlichen Aktiva und Passiva in die Gesellschaft eingebracht und vom Sohn die Arbeitskraft zur Verfügung gestellt bzw., falls vorhanden, evtl. auch noch Kapital oder Grundstücke. Man kann Grund und Boden sowie Gebäude als Gesellschaftsvermögen einbringen. Es ist aber auch möglich, dass der Gesellschaft diese Vermögensbestandteile nur vermietet oder verpachtet werden. Wird die Gesellschaft nicht Eigentümerin, so ist sie bei Beschaffung von Krediten stark gehemmt. Bei Kreditaufnahme würden die Banken dann höchstwahrscheinlich eine Bürgschaft des Grundstückseigentümers verlangen. Ebenso ist für den Nachfolger keine vollwertige Beteiligung am Betriebsvermögen gegeben. Wird der Gesamtbetrieb zu Gesellschaftsvermögen, dann fallen die Beteiligungen an der Gesellschaft nicht mehr unter die Bestimmungen der nordwestdeutschen Hofeordnung. Sie verlieren die Hofeseigenschaft bzw. können nicht zum Ertragswert vererbt werden.
2. Da die Gesellschaftsbildung nur als vorbereitende bzw. einleitende Phase der Betriebsübergabe anzusehen und nicht auf Dauer angelegt ist, muss schon bei Gründung der Gesellschaft geregelt werden, was bei einer Auflösung geschehen soll. Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen wird mit dem Tod eines persönlich haftenden Gesellschafters auch die Gesellschaft aufgelöst, sofern sich aus dem Gesellschaftsvertrag nicht etwas anderes ergibt. Falls keine anderen Regelungen getroffen wurden, wird der Gesellschaftsanteil gemäß der gesetzlichen Erbfolge vererbt. Todesfallregelungen sind sowohl für den, der den Betrieb einbringt, als auch für den vorgesehenen Betriebsnachfolger vorzunehmen. Es muss geregelt werden, an wen die Gesellschaftsanteile fallen, wenn z.B. der Nachfolger stirbt und keine Kinder hinterlässt. Soll dann seine Frau an dem Betrieb beteiligt werden oder soll der Betrieb innerhalb der Familie, z.B. von einem Bruder des Verstorbenen, weitergeführt werden? Falls der Betriebsübergeber verstirbt, muss sichergestellt sein, dass der Nachfolger auch tatsächlich den Betrieb übernimmt und nicht plötzlich eine Erbengemeinschaft am Betrieb beteiligt ist. Es sei deshalb nochmals darauf hingewiesen, dass mit

Gründung einer Familiengesellschaft auch bezüglich der weichen Erben konkrete Regelungen getroffen werden müssen.

3. Gesellschaften können jederzeit gekündigt werden. Auch wenn vertraglich eine bestimmte Zeitdauer vereinbart ist, kann eine Kündigung aus wichtigem Grund erfolgen. Der liegt laut Gesetz insbesondere vor, wenn ein Gesellschafter wesentliche Verpflichtungen vorsätzlich bzw. grob fahrlässig nicht erfüllt oder wenn die Erfüllung einer solchen Verpflichtung unmöglich wird. Für einen solchen Fall sollte geregelt sein, dass die Gesellschaft von den übrigen Gesellschaftern weitergeführt wird und mit welchen Wertansätzen die Auseinandersetzung über das Gesellschaftsvermögen erfolgen soll.
4. Neben der Gewinn- und Verlustbeteiligung ist auch die Gewinnentnahme im Vertrag festzulegen sein, da ansonsten jeder seinen Gewinnanteil voll in Anspruch nehmen kann, was u. U. zu einem für die Gesellschaft zu hohen Kapitalabfluss führt. Die Gewinnentnahme wird man deshalb auf einen zur Deckung sämtlicher Lebenshaltungskosten ausreichenden Betrag beschränken. Andererseits ist es natürlich möglich, eine andere Verteilung zu vereinbaren, da der Gesellschaftsvertrag jederzeit geändert werden kann. Allerdings kann die Gewinnverteilung nicht für abgelaufene Perioden geändert werden, sondern nur für zukünftige, da ansonsten das Finanzamt die Anerkennung versagt.
5. Wie bereits bei der Diskussion der Gesellschaftsformen erwähnt, muss die Frage der Geschäftsführung vertraglich geregelt werden, wenn sie anders aussehen soll als im Gesellschaftsrecht vorgesehen. Da die Gesellschaft zum Zwecke der Übernahme des Betriebes gebildet wird, sollte früher oder später der zukünftige Unternehmer auch an der Geschäftsführung beteiligt werden.

Steuerliche Aspekte von Familiengesellschaften

Steuerlich werden Gesellschaftsverträge mit Eltern und Kindern grundsätzlich anerkannt, wenn sie mit einem Inhalt abgeschlossen werden, wie er auch unter Fremden üblich ist. Es ist sogar möglich, bereits Kleinkinder als Gesellschafter aufzunehmen. Minderjährige Kinder können ihre Gesellschaftsrechte aber nur ausüben und als Mitunternehmer anerkannt werden, wenn für die Dauer der Mitgliedschaft und Minderjährigkeit vom Amtsgericht ein Ergänzungspfleger bestellt ist.

Die Gesellschaftsanteile können stufenweise übertragen werden, bis zur vollständigen Übergabe. Damit können unter erbschaftsteuerlichen Gesichtspunkten auch größere Betriebe bzw. Vermögen ohne stärkere Steuerbelastung übertragen werden.

Man sollte darauf achten, dass bei der Auflösung und einem Auseinandersetzungsverfahren keine stillen Reserven aufgedeckt werden, die dann als Entnahmegewinn zu versteuern wären. Auseinandersetzungswerte sollten also die Buchwerte sein und nicht der Verkehrswert. Solange der Betrieb fortgeführt wird, können auch die Buchwerte fortgeführt werden, und es kommt nicht zur Aufdeckung stiller Reserven.

3. Der Übergabevertrag (Altenteilvertrag)

In der Landwirtschaft und im Produktionsgartenbau kann man davon ausgehen, dass der Generationswechsel am häufigsten in Form des Überlassungsvertrages zu Leb-

zeiten des Betriebsinhabers vorgenommen wird. Hierbei wird im Zuge der vorweggenommenen Erbfolge das Eigentum am Betrieb gegen Gewährung eines so genannten Altenteiles, das für die Übergeber einen ausreichenden Lebensunterhalt bieten soll, übertragen. Früher, teilweise auch noch heute, wurde das Altenteil fast ausschließlich in unbaren Leistungen, wie z.B. angemessene Unterbringung, Beköstigung, Hege und Pflege im Alter und bei Krankheit etc. gewährt. Heute geht man mehr und mehr dazu über, das Altenteil in Form von baren Geldleistungen zu erbringen. Lediglich das Wohnrecht an Teilen des Wohngebäudes wird noch recht häufig vorbehalten. Aber auch hier besteht der starke Trend, dass die Generationen nicht mehr gemeinsam unter einem Dach leben, sondern die Altenteiler schon frühzeitig für ihren Lebensabend ein eigenes Wohnhaus erstellen, welches bei Gartenbaubetrieben dann häufig auch räumlich getrennt vom Betrieb gelegen ist. Das mag daran liegen, dass im Gegensatz zu früher der Wunsch nach einer frühzeitigen Betriebsübergabe stärker ist. Auch ist die allgemeine Lebenserwartung gestiegen und dadurch besteht die Möglichkeit, den Lebensabend aktiv selbst zu gestalten. Wenn der finanzielle Rahmen ausreicht, möchte man dann oftmals auch nicht mehr so eng in das Alltagsgeschäft des Betriebes einbezogen werden.

Der Unterschied zwischen Übergabevertrag und Kaufvertrag besteht darin, dass sich bei einem Kaufvertrag Leistung und Gegenleistung entsprechen, während beim Übergabevertrag der Wert des Altenteils als Gegenleistung nicht dem Wert des übergebenen Betriebes entspricht, sondern in der Regel sehr viel geringer ist. Die Altenteilleistungen hängen in erster Linie von den Bedürfnissen der Altenteiler und der Ertragskraft des Betriebes ab, keineswegs aber vom Verkehrswert. Bei der Abfassung des Übergabevertrages ist insbesondere darauf zu achten, dass

- alles, was übergeben werden soll, genau definiert wird,
- die zu erbringenden Altenteilleistungen exakt beschrieben werden
- die mit der Übergabe verbundenen Auswirkungen auf die weichenden Erben berücksichtigt werden
- die Formulierungen des Vertrages auf ihre steuerlichen Auswirkungen hin überprüft werden.

Gegenstand der Übergabe

In den meisten Fällen können wir bei Gartenbaubetrieben davon ausgehen, dass eine Buchführung vorhanden ist, aus der man eindeutig entnehmen kann, was zum Betrieb gehört. Dann kann man den Betrieb mit sämtlichen Aktiva und Passiva zu einem bestimmten Zeitpunkt übergeben. Die Betriebsgrundstücke müssen in jedem Fall vollständig einzeln aufgeführt werden.

Es bietet sich an, die Übergabe jeweils zu Beginn eines neuen Wirtschaftsjahres (1. Juli oder im Gartenbau auch häufig 1. Januar) in Kraft treten zu lassen, da man ansonsten Rumpfwirtschaftsjahre bilden müsste, was mit zusätzlichem Aufwand und mit Mehrkosten verbunden wäre. Auch wenn man Bezug auf die Buchführung nehmen kann, sollte man sich überzeugen, dass alles was man übernehmen bzw. übergeben will, davon erfasst ist. Möglicherweise werden betriebsnotwendige Grundstücke im Privateigentum von Familienangehörigen gehalten. Hier muss der Betriebsübernehmer die Gewissheit haben, dass auch er sie langfristig nutzen, bzw. eines Tages übernehmen kann. Oder es wurde für die Altenteiler ein Wohnhaus gebaut, welches zum Privatvermögen gehört und noch abbezahlt werden muss. Wenn der Übernehmer diese Verpflichtungen tragen soll, so muss das gesondert im Vertrag festgehalten werden. Es kann leicht vorkommen, dass solche Dinge ganz ein-

fach vergessen werden, weil man bislang immer alles aus einem Topf bezahlt hat und sich gar nicht bewusst ist, was in den betrieblichen und was in den privaten Bereich gehört. Dies trifft auch zu z. B. für Bausparverträge oder Kapitallebensversicherungen, die eventuell für betriebliche Zwecke abgeschlossen wurden, aber trotzdem im Privatvermögen gehalten werden.

In vielen Gartenbaubetrieben stimmt das Wirtschaftsjahr nicht mit dem Kalenderjahr überein, und die Einkommensteuer ergibt sich aus den Gewinnen zweier Wirtschaftsjahre. Sie kann dann erst mit zeitlicher Verzögerung berechnet werden. In der Regel wird der Übergeber nach der Übergabe nicht mehr die Steuern aus den Gewinnen während der Bewirtschaftung des Betriebes tragen wollen. Insofern sollte man in etwa vorkalkulieren, was noch an Einkommensteuerzahlungen zu erwarten ist und bestimmen, wer diese zu zahlen hat. Werden hierüber keine Vereinbarungen getroffen, so hat in jedem Fall der Übergeber die Steuern zu zahlen, da die Einkommensteuer eine persönliche Verpflichtung darstellt und nicht vom Betrieb zu zahlen ist.

Falls eingetragene Hypotheken vorhanden sind, die bereits teilweise oder ganz getilgt wurden, so ist darauf zu achten, dass durch die Tilgung die Hypothek nicht einfach erlischt, sondern so genannte Eigentümergrundschulden entstehen. Mit der Überschreibung des Grundstückes gehen die Eigentümergrundschulden aber nicht automatisch auf den neuen Besitzer über, sondern müssen ausdrücklich an ihn abgetreten werden. Ansonsten würden dem Übergeber auch weiterhin die Grundpfandrechte zustehen.

Manchmal besteht beim Übergeber der Wunsch, bestimmte Vermögensteile des Betriebes vorerst noch nicht zu übergeben und zurückzubehalten. Eine solche Verhaltensweise kann in der Regel aus vielerlei Gründen nicht empfohlen werden. Insbesondere können sich gravierende steuerliche Nachteile erbeben. Weiterhin bedarf ein Zurückbehalten von Grundstücken oder Gebäuden besonderer rechtlicher Genehmigungen, die möglicherweise nicht erteilt werden. Für die eigene weitere Nutzung kann man sich aber die Nutzungsrechte (Nießbrauch) vorbehalten.

Das Altenteil

Wie schon kurz erwähnt, besteht das Altenteil in der Regel aus Natural- und Gelddienstleistungen, wobei die Tendenz mehr und mehr zu einem reinen Baraltenteil geht. Insbesondere über die Höhe des Baraltenteils gibt es zwischen den Generationen immer wieder unterschiedliche Auffassungen.

Sofern die Altenteilwohnung mit überschrieben werden soll, ist es erforderlich, für die Altenteiler ein lebenslanges Wohnrecht im Übergabevertrag zu sichern. Es sollte genau beschrieben sein, welche Räume von ihnen alleine oder welche gemeinsam mit der nachfolgenden Generation genutzt werden können. Weiter gilt es zu regeln, wer die laufenden Kosten für Heizung, Strom, Wasser etc. trägt und wer für Reparaturen und Unterhaltung der Räumlichkeiten zuständig ist, einschließlich der Schönheitsreparaturen, wie die anfallenden Maler- und Tapezierarbeiten. Sofern von den Altenteilen eine Vermietung einzelner Räume oder auch der ganzen Wohnung in Erwägung gezogen wird, sollte auch dieses vertraglich abgesichert sein. Allein mit der Ein-

räumung des Wohnrechtes wäre eine Fremdvermietung nämlich nicht statthaft und könnte vom Übernehmer untersagt werden.

Falls die Altenteiler auch weiterhin bestimmte Nutzungsmöglichkeiten behalten wollen, z.B. Hausgarten, betriebseigene Werkstatt oder Teile eines Gewächshauses, so ist es ebenfalls angebracht, dies Rechte vertraglich abzusichern, wobei der Umfang der Nutzung möglichst genau definiert sein sollte.

Es mag zum Zeitpunkt der Betriebsübergabe in vielen Fällen selbstverständlich sein, dass den Altenteilern weiterhin bestimmte Rechte zustehen. Daher wird es oft für nicht erforderlich gehalten, diese Rechte gesondert vertraglich zu regeln. Gewiss wird man auf solche vertraglichen Regelungen nur in wenigen Ausnahmefällen zurückgreifen müssen, andererseits muss man sagen, dass sie sicherlich nicht schaden. Da möglicherweise detaillierte vertragliche Regelungen den Eindruck von Misstrauen vermitteln können, ist es sinnvoll, den Vertrag gemeinsam mit einer sachkundigen Vertrauensperson zu gestalten, die es versteht, die Interessenstandpunkte und Besorgnisse der jeweiligen Gegenseite zu erläutern, sowie bestimmte Vertragsbestandteile für erforderlich hält und von sich aus einbringt.

Da das Altenteil in erster Linie dazu dienen soll, den Altenteilern einen angemessenen Lebensstandard zu sichern, ist es nur folgerichtig, wenn für den Fall des Ablebens eines der beiden Altenteiler eine Reduzierung des Altenteils für den Überlebenden vorgesehen wird. Je nachdem in welchem Maße das Altenteil in Naturalien oder Bargeld geleistet wird, erscheint eine Reduzierung des Baraltenteils auf 70 % - 60 % des ursprünglich vereinbarten Betrages angemessen.

Häufig ist es üblich, eine so genannte Wiederverheirathungsklausel vorzusehen, die regelt, was beim Ableben des Ehegatten und erneuerter Eheschließung der Ehefrau mit dem Altenteil passiert. Stark konservativ geprägte Ansichten tendieren dazu, dass bei einer Wiederverheirathung der neue Ehemann für die Frau zu sorgen hat und die Ansprüche auf das Altenteil aus dem Betrieb somit entfallen. Das ist meines Erachtens aber nicht ganz haltbar und zeitgemäß. Wenn man davon ausgeht, dass das Altenteil kein großzügiges Geschenk, sondern ein im Laufe des Lebens hart verdienter Anspruch auf einen geruhsamen Lebensabend ist, letztlich vergleichbar mit einer Rente oder Pension, nur dass in diesem Fall die Ansprüche gegenüber dem Betriebsübernehmer bestehen, so ist nicht einsichtig, aus welchen Gründen diese Ansprüche entfallen sollten. Lediglich bezüglich des Naturalaltenteils, insbesondere für das Wohnrecht innerhalb eines gemeinsamen Wohnhauses mit der Nachfolgeneration, sollte man sich überlegen, ob bei Wiederverheirathung nicht Komplikationen drohen, die es geraten scheinen lassen, in dem Fall dieses Recht abzuerkennen. Beim Baraltenteil erscheint das nicht gerechtfertigt.

Absicherung und Wertsicherung des Altenteils

Was die Wertsicherung des Baraltenteils anbetrifft, so empfiehlt es sich, entsprechend der Entwicklung der Lebenshaltungskosten gemäß dem Index des Statistischen Bundesamtes die Erhöhung des Baraltenteils vorzusehen. Anstatt des Lebenshaltungskostenindex kann man auch andere Bezugsgrößen wählen, etwa den Tariflohn für einen Gärtnermeister. Koppelungen an Erzeugerpreisen, Umsatz oder Gewinn sind nicht zu empfehlen.

Der eigentliche Sinn und Zweck des Altenteils ist die Sicherstellung eines angemessenen Lebensstandards für die Altenteiler. Die Wertsicherung des Baraltenteils wird deshalb am besten mit einer Koppelung an den Lebenshaltungskostenindex gewährleistet sein. Den Aspekt der Belastungsfähigkeit und der Erhaltung des Betriebes kann man am besten berücksichtigen, wenn man für den Fall einer nicht selbstverschuldeten, sondern allgemeinen gravierenden negativen Ertragsänderung eine Reduzierung des Altenteils vorsieht. Mit Änderung der Ertragsverhältnisse ist natürlich immer die Reinertrags- und nicht die Umsatzsituation des Betriebes gemeint.

Die Abfindung der weichenden Erben

Die Betriebsübergabe zu Lebzeiten ist eine vorweggenommene Erbfolgeregelung bezüglich des Betriebsvermögens. Soweit Kinder vorhanden sind, die nicht am Betrieb beteiligt werden, ist gleichzeitig mit der Betriebsübergabe auch die Abfindung der weichenden Erben zu regeln. Bei Betrieben, die unter die Nordwestdeutsche Höfeordnung fallen, ist dieses sogar gesetzlich vorgeschrieben. Insbesondere in den Fällen, in denen nicht genügend Privatvermögen zur Abfindung der weichenden Erben vorhanden ist und dem Betriebsübernehmer noch Zahlungsverpflichtungen an seine Geschwister auferlegt werden sollen, müssen diese im Übergabevertrag geregelt sein. Es ist nicht möglich, dem Betriebsübergeber nachträglich Zahllasten an seine Geschwister aufzubürden. Soweit von den weichenden Erben kein Verzicht ausgeübt wird, ist dabei das Pflichtteilsrecht zu berücksichtigen, wobei als Wertansatz für den Betrieb, soweit davon betroffen, die Regelungen der Höfeordnung bzw. des BGB zugrunde gelegt werden können. Da der Wert des Altenteils den Wert des übernommenen Betriebes gewöhnlich stark schmälert, entstehen in der Regel nur relativ geringe Ansprüche der weichenden Erben an den Betrieb. Im Geltungsbereich der Höfeordnung ist allerdings immer mindestens der halbe Einheitsheitswert für den Hofübernehmer anzusetzen.

Sollen weichende Erben mit Teilen aus dem Betriebsvermögen, etwa Baugrundstück, Bauerwartungsland oder Landarbeiterwohnhaus, abgefunden werden, so sind die steuerlichen Konsequenzen zu kalkulieren. Bei einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen werden unter Umständen sehr hohe stille Reserven aufgedeckt, die zu versteuern sind. Zum anderen dürfte es bei landwirtschaftlichen Betrieben häufig auch schwierig sein, Grundstücke aus dem Betriebsvermögen zu entnehmen, da hierzu die Genehmigung gemäß Grundstücksverkehrsgesetz erforderlich ist.

Bezüglich des neben dem Betriebsvermögen vorhandenen Privatvermögens wird die Erbfolge in der Regel erst nach Ableben der Altenteiler eintreten. Soweit einzelne Kinder schon zu Lebzeiten bedacht werden, sollte durch testamentarische Verfügung oder vertragliche Regelung festgesetzt werden, inwieweit diese Zuwendungen auf die jeweiligen Erbansprüche anzurechnen sind. Dieses gilt natürlich auch für den Betriebsnachfolger. In den meisten Fällen wird dieser im Übergabevertrag auf weitergehende Erbansprüche verzichten, da der Betrieb in der Regel den größten Vermögensanteil darstellt.

Rückholklausel

Je nach familiärer Situation des Übernehmers aber auch des Übergebers ist zu überlegen, ob im Übergabevertrag für den Todesfall des Übernehmers eine Klausel eingefügt wird, die den Betrieb wieder in die Familie zurückfallen lässt aus deren Linie er kommt. Dieses ist m. E. nur sinnvoll, wenn der Übernehmer ohne eigene Nachkommen verstirbt und der Übergeber oder die weichenden Erben auch in der Lage sind, den Betrieb fortzuführen. Im Sinne der Betriebserhaltung bietet es sich auch an, im Zeitpunkt der Betriebsübergabe über ehevertragliche Regelungen beim Übernehmer nachzudenken. So kann man z.B. den Zugewinnausgleich bezüglich des Betriebsvermögens ausschließen, wofür man fairerweise einen Ausgleich festlegen sollte.

Steuerliche Behandlung des Übergabevertrages

Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass Altenteilverträge zwischen Eltern und Kindern ihrer Natur nach regelmäßig den Zweck haben, den den jeweiligen Verhältnissen entsprechenden Lebensbedarf sicherzustellen. Dementsprechend sind Altenteilleistungen bei den Empfängern voll als sonstige Einkünfte zu versteuern und beim Betriebsübernehmer als Sonderausgaben im vollen Umfang abzugsfähig. Diese Regelung führt zu einer Aufteilung des zu versteuernden Einkommens der Familie, wodurch die Progressionswirkung des Steuertarifs abgebaut wird.

Die Übergabeverträge sollten in jedem Fall nicht nur vom Rechtsanwalt, sondern immer auch vom Steuerberater auf ihre steuerlichen Auswirkungen hin überprüft werden.

Betriebsübergabe mit Nießbrauchvorbehalt

Eine weitere Möglichkeit der Vorbereitung des Generationswechsels ist ein Übergabevertrag mit gleichzeitigem Vorbehalt des Nießbrauches. Der Betriebsübernehmer wird hierbei zwar Eigentümer des Betriebes, kann aber, solange der Übergeber sein Nießbrauchrecht in Anspruch nimmt, keinerlei Einfluss auf die Bewirtschaftung des Betriebes nehmen. Eine solche Regelung kann in bestimmten Fällen sinnvoll sein. Der Übernehmer hat damit völlige Gewissheit, dass ihm der Betrieb gehört und nicht anderweitig darüber verfügt wird. Der Übergeber kann, solange er will, den Nutzen aus der Bewirtschaftung des Betriebes ziehen. Nur muss man sich darüber im Klaren sein, dass bei dieser Handhabung keine vollständige Betriebsübergabe im dem Sinne stattgefunden hat, dass die nachfolgende Generation in die Verantwortung der Betriebsführung genommen wird. Im Moment der Betriebsübergabe ändert sich durch den Nießbrauchvorbehalt an der Betriebsführung gar nichts. Es bleibt, solange der Nießbrauch ausgeübt wird, alles beim alten. Insofern kann man nicht von Betriebsübergabe reden, sondern nur von einer vorbereitenden Maßnahme.

Verkauf des Betriebes

Die Betriebsübergabe innerhalb der Familie findet, aufgrund ungünstiger steuerlicher Folgen, regelmäßig nicht in Form eines Kaufes statt.

Der Verkauf des Betriebes oder seine Aufgabe ist in der Praxis nur anzutreffen, wenn keine eigenen Erben vorhanden sind, die den Betrieb übernehmen können oder wollen, oder wenn die Betriebsgrundstücke zu guten Preisen als Bauland verkauft werden können und sich daraus eine bessere Altersversorgung ergibt als bei Weiterführung des Betriebes. Im Gegensatz zur unentgeltlichen Übertragung des Betriebes (Altenteilvertrag) kommt es bei einem Verkauf zur Aufdeckung stiller Reserven mit gegebenenfalls hohen steuerlichen Belastungen. Der Gesetzgeber hat für diesen Fall, unter bestimmten Bedingungen Vergünstigungen vorgesehen.

Gemäß § 14 in Verbindung mit § 16 Einkommensteuergesetz gibt es für Veräußerungsgewinne bei Verkauf eines ganzen Betriebes auf Antrag einen Freibetrag von 100.000 DM. Voraussetzung hier für ist, dass

- der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat
oder
- er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist.

Dieser Freibetrag kann von jedem Steuerpflichtigen nur einmal in seinem Leben in Anspruch genommen werden und er ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 154.000 € (300.000 DM) übersteigt.

Daneben gibt es für Veräußerungsgewinne, wiederum auf Antrag, eine verminderte Besteuerung nach der 1/5 Regelung oder mit dem halben Durchschnittssteuersatz.

Bei der 1/5 Regelung wird zuerst die Steuer des lfd. Einkommen ohne die begünstigten Einkünfte berechnet. Dann wird die Steuer vom normal zu versteuernden Einkommen plus 1/5 des begünstigten Gewinnes errechnet. Die Differenz der so ermittelten Steuerbeträge wird dann mit 5 multipliziert und ergibt den Steuerbetrag auf den Veräußerungsgewinn.

Bei Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz wird zunächst die Steuerzahlung inkl. des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes errechnet. Daraus ergibt sich der durchschnittliche Steuerprozentsatz. Dieser wird durch zwei geteilt und man erhält den begünstigten Steuersatz, es müssen aber mindestens 19,9 % (Eingangsteuersatz) verbleiben. Danach wird das nichtbegünstigte Einkommen normal besteuert und der steuerpflichtige Teil des Veräußerungsgewinnes mit dem begünstigten Steuersatz.

An zwei Berechnungsbeispielen sollen das etwas komplizierte Verfahren erläutert werden.

Berechnungsbeispiel der 1/5 Regelung

Laufender Gewinn		50.000,- DM
Veräußerungsgewinn	200.000,- DM	
steuerfrei	100.000,- DM	+ 100.000,- DM
		<hr/>
		150.000,- DM
Sonderausgaben		20.000,- DM
		<hr/>
zu versteuerndes Einkommen		130.000,- DM
abzüglich begünstigte Einkünfte		100.000,- DM
		<hr/>
verbleibendes zu versteuerndes Einkommen		30.000,- DM

darauf entfallender Steuerbetrag lt. Splittingtab. 382,- DM

zu versteuerndes Einkommen	30.000,- DM
zuzüglich 1/5 der begünstigten Einkünfte	20.000,- DM
	<hr/> 50.000,- DM
darauf entfallende Steuer	5.042,- DM
abzüglich Steuer auf verbleibendes zu versteuerndes Einkommen	382,- DM
Unterschiedsbetrag	<hr/> 4660,- DM
Multipliziert mit Faktor 5	23.300,- DM
Tarifliche Einkommensteuer	23.682,- DM
Steuer ohne Begünstigungen	82.634,- DM
Steuerersparnis	58.952,- DM

Berechnungsbeispiel halber Durchschnittssteuersatz

Laufender Gewinn		50.000,- DM
Veräußerungsgewinn	200.000,- DM	
steuerfrei	100.000,- DM	+ 100.000,- DM
		<hr/> 150.000,- DM
Sonderausgaben		20.000,- DM
Gesamt zu versteuern		<hr/> 130.000,- DM
Steuerzahlung		29.594,- DM
Durchschnittssteuersatz 29.594 : 130.000		Ø 22,76 %

halber Durchschnittsteuer 11,38 % aber mindestens 19,9 %

Die Einkommensteuer ergibt sich demnach:

1. nach Splittingtabelle zu versteuern	130.000,- DM	
<u>abzüglich steuerpfl. Veräußerungsgewinne</u>	<u>100.000,- DM</u>	
verbleiben	30.000,- DM	
darauf entfallender Steuerbetrag		382,- DM
2. mit ermäßigtem Steuersatz zu versteuern	100.000,- DM	
Steuersatz 19,9 %		19.900,- DM
Gesamtsteuerzahlung		<hr/> 20.282,- DM

Die Versteuerung mit halbem Durchschnittssteuersatz ist nur möglich bei

- Veräußerungsgewinnen bis 10 Millionen DM,
- wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder

- wenn er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist. Die Begünstigung kann nur einmal im Leben in Anspruch genommen werden.

Bei den obigen Beispielsrechnungen ist die Inanspruchnahme des begünstigten Steuersatzes etwas vorteilhafter, was aber nicht in jedem Fall so sein muss. Es ist deshalb jeder Einzelfall alternativ durchzurechnen.

Auch die Wahl des Verkaufszeitpunktes hat Einfluss auf die Steuerzahlung. Wenn hohe lfd. Gewinne aus dem Betrieb vorhanden sind, kann es sinnvoll sein, den Verkauf nicht zum Ende eines Wirtschaftsjahres, sondern zu Beginn zu tätigen, um den Durchschnittssteuersatz zu senken.

Begünstigte Veräußerungsgewinne liegen grundsätzlich nur vor, wenn die stillen Reserven in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang aufgedeckt werden. Dieses ist bei Verkauf des Gesamtbetriebes der Fall. Bei Verpachtung des Betriebes besteht die Möglichkeit, die Betriebsaufgabe gegenüber dem Finanzamt zu erklären. Damit würden, wie bei einem Verkauf, sämtliche stillen Reserven aufgedeckt und zu versteuern sein. Man hätte dann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, der Betrieb wäre Privatvermögen. Wird keine Aufgabeerklärung abgegeben, erzielt auch der Verpächter weiterhin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Bei Verkauf oder Aufgabe des Betriebes ist es unbedingt erforderlich den Steuerberater einzubinden und die verschiedenen Fallgestaltungen durchrechnen zu lassen.