

Aktuelle Entwicklungen im landwirtschaftlichen Steuerrecht: Anpassungen im Erbrechtsteuerrecht

***DGAR-Forum
am 6. Oktober 2015
in Goslar***

**RA H.J. Hartmann, HLBS, Berlin
RA Stefan Walter, DBV, Berlin**

Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014

Ausgangspunkt der gesetzlichen Änderungen im Erbschaftsteuergesetz ist das Urteil des Bundesverfassungsgerichts v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BGBl. 2015 I, S.4. Als Konsequenz aus diesem Urteil folgt, dass die Vorschriften der §§ 13a und 13b ErbStG zu den steuerlichen Verschonungsregelungen sowie die Tarifregelung des § 19 ErbStG mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 GG nicht vereinbar sind.

Grundlagen des Reformgesetzentwurfs vom 8.7.2015

Mit dem Regierungsentwurf eines **Gesetzes zur Anpassung des Erbschaft,- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts** vom 8.7.2015 reagiert der Gesetzgeber auf die Aufforderung des BVerfG, die beanstandeten Regelungen bis spätestens 30.6.2016 verfassungskonform auszugestalten.

Der Regierungsentwurf berücksichtigt diese verfassungsrechtliche Aufforderung durch folgende einzelgesetzliche Maßnahmen:

- Anpassung der Lohnsummenregelung, § 13a ErbStG (E)
- Einführung einer Regelung zur Abgrenzung des begünstigten vom nicht begünstigten Vermögen, § 13b ErbStG (E)
- Besondere Regelungen für den Erwerb von großen Betriebsvermögen, §§ 13c neu, 28a ErbStG (E).

In Kraft treten des Gesetzes

Während das BVerfG die Berücksichtigung einer Rückanknüpfung von gesetzlichen Regelungen bei Gestaltungen für zulässig erachtet, die eine „excessive Ausnutzung“ der als gleichheitswidrig erkannten Vorschriften der §§ 13a, 13b ErbStG (2009) vorsehen, geht der Gesetzentwurf mit Art. 2 allgemein von einem in Kraft treten des neuen Rechts erst am Tag nach Verkündung des Gesetzes aus, § 37 Abs. 10 ErbStG (E).

Zeitplan des Gesetzgebungsverfahrens

- | | |
|--|------------|
| - Zuleitung des Gesetzentwurfs an den Bundesrat | 14.08.2015 |
| - Abschluss der Beratungen im Bundesrat- Finanzausschuss | 25.09.2015 |
| - Gegenäußerung der Bundesregierung | 30.09.2015 |
| - Bundestag, 1. Lesung | 24.09.2015 |

- Anhörung im Bundestag- Finanzausschuss 12.10.2015
- Abschließende Beratung im Bundestag- Finanzausschuss 04.11.2015
- Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens Ende Nov. 2015.

Gesetzliche Regelungen im Einzelnen

1. Anwendungsbereich des § 13a ErbStG (Steuerbefreiung durch Verschonungsabschläge)

Wie bisher bleibt es bei einer Steuerbefreiung durch Verschonungsabschläge im Falle der Anwendung der Regelverschonung von 85 % gem. § 13a Abs. 1 ErbStG unter Berücksichtigung eines Abzugsbetrages, § 13a Abs. 2 ErbStG oder alternativ im Falle der Optionsverschonung von 100 % gem. § 13a Abs. 10 ErbStG.

2. Änderung der Lohnsummenregelung, § 13a Abs. 3 ErbStG (E)

Die Lohnsummenregelung findet keine Anwendung, wenn

- die Ausgangslohnsumme 0,- € beträgt
- der Betrieb nicht mehr als 3 Beschäftigte hat (Aufgriffsgrenze).

Es ist eine Mindestlohnsumme von 400 % (bei Anwendung der Regelverschonung) und 700 % (bei Anwendung der Optionsverschonung) der Ausgangslohnsumme zu berücksichtigen, die innerhalb von 5 bzw. 7 Jahren nach dem Erwerb nicht unterschritten werden darf.

Eine Absenkung der Mindestlohnsumme ist im Rahmen einer Flexibilisierungsklausel vorgesehen wenn der Betrieb

- mehr als 3, aber weniger als 10 Beschäftigte hat: 250 % bei Anwendung der Regelverschonung und 500 % bei Anwendung der Optionsverschonung
- mehr als 10, aber weniger als 15 Beschäftigte hat: 300 % bei Anwendung der Regelverschonung und 565 % bei Anwendung der Optionsverschonung.

Anzahl der AN	Lohnsummenfrist 5 Jahre (Regelverschonung)	Lohnsummenfrist 7 Jahre (Optionsverschonung)
bis 3	entfällt	entfällt
3 bis 10	250 %	500 %
10 bis 15	300 %	565 %

mehr als 15	400 %	700 %
-------------	-------	-------

Bei der Bestimmung des Umfangs der Lohnsumme sind alle Vergütungen (Löhne, Gehälter und andere Bezüge und Vorteile), die an Beschäftigte gezahlt werden, § 13a Abs. 3 S. 6 ErbStG (E), zu erfassen.

Zu berücksichtigen sind bei den Vergütungen alle Geld oder Sachleistungen, unabhängig davon, wie diese bezeichnet sind und ob sie regelmäßig oder unregelmäßig gezahlt werden. Bei den Löhnen und Gehältern sind alle von den Beschäftigten zu entrichtenden Sozialbeiträge, Einkommensteuer und Zuschlagssteuern (Solidaritätszuschlag u. ä.) zu berücksichtigen. Dazu auch empfangene Sondervergütungen, Prämien, Gratifikationen, Abfindungen, Zuschüsse zu Lebenshaltungskosten, Familienzulagen, Provisionen sowie Gebühren und vergleichbare Vergütungen, § 13a Abs. 3 Sätze 8 bis 10 ErbStG (E).

Außer Ansatz bei der Ermittlung der Lohnsumme und bei der Feststellung der Anzahl der Beschäftigten bleiben die Personen, die

- im Mutterschutz sind,
- in einem Ausbildungsverhältnis stehen,
- Krankengeld oder
- Elterngeld beziehen.

Im Gesetzentwurf ist allerdings keine Regelung zu den Saisonarbeitskräften enthalten. Dies ist allerdings auf ein redaktionelles Versehen zurückzuführen und dürfte im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens noch korrigiert werden.

Die Lohnsummenregelung gilt mit Gewährung einer Verschonung generell für den Erwerb von Vermögen bis 26 Mio. € (Prüfswelle für die Verschonung des Vermögenserwerbs). Dieser Schwellenbetrag erhöht sich auf 52 Mio. € wenn besondere gesellschafts- oder satzungsrechtliche Regelungen betriebliche Vermögensbindungen vorsehen (Familienunternehmen), § 13a Abs. 9 ErbStG (E).

3. Anwendungsbereich des § 13b ErbStG (E) (Begünstigtes Vermögen)

a) Begünstigtes land- und forstwirtschaftliches Vermögen

Wie bisher bleibt es bei der Definition des **begünstigungsfähigen Vermögens**, das mit **§ 13b Abs. 1 Nr. 1** für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft

- den inländischen Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, § 168 Abs. 1 Nr. 1 BewG umfasst, ausgenommen Stüchländereien gem. § 160 Abs. 7 BewG,
- die selbst bewirtschafteten Grundstücke i.S.v. § 159 BewG, sowie
- entsprechendes land- und forstwirtschaftliches Vermögen in der EU/EWR

umfasst.

Das **begünstigte Vermögen** umfasst nach § 13b Abs. 2 ErbStG, ebenfalls wie bisher,

- den Wert des inländischen Wirtschaftsteils,
- die Grundbesitzwerte für selbst bewirtschaftete Grundstücke, § 159 BewG sowie
- den Wert des entsprechenden Vermögens in der EU/EWR.

Das **nicht begünstigte Vermögen** umfasst

- Stüchländereien i.S.v. § 160 Abs. 7 BewG,
- den Wohnteil,
- Betriebswohnungen,
- Grundbesitzwerte für nicht selbst bewirtschaftete Grundstücke i.S.v. § 159 BewG.

Für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen bleiben die Grundsätze des § 158 Abs. 1 S. 2 BewG für die Bewertung unverändert bestehen:

„Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zu diesem Zweck auf Dauer zu dienen bestimmt sind.“

b) Neudefinition des begünstigten Vermögens für das Betriebsvermögen und Beteiligungen

Das **begünstigte Vermögen** wird bezogen auf den Erwerb von **Betriebsvermögen, § 13b Abs. 1 Nr. 2** und bezogen auf den Erwerb von **Anteilen an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligung von mehr als 25 %, § 13b Abs. 1 Nr. 3**, neu definiert.

§ 13b Abs. 3 ErbStG (E) rückt von der bisherigen enumerativen Aufzählung von Verwaltungsvermögen mit Rückausnahmen (negativ- Abgrenzung) ab und ersetzt diese durch eine normative Umschreibung der begünstigten Teile des Vermögens bei den o. g. Vermögensarten (positiv- Abgrenzung).

Die Begünstigung umfasst beim Erwerb von Betriebsvermögen und beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligung von mehr als 25 %

- alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebs
- die im Zeitpunkt der Steuerentstehung
- jeweils überwiegend, d.h. zu mehr als 50 % (Indizwirkung) einer
 - einer **land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit i.s.d. § 13 Abs. 1 EStG** (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft) oder **§ 13 Abs. 2 Nr. 1 EStG** (Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben)
 - einer gewerblichen Tätigkeit
 - einer freiberuflichen Tätigkeit
- als Hauptzweck dienen.

Nach der Begründung des Gesetzentwurfs bedeutet das Merkmal „dem Hauptzweck dienen“, dass die Wirtschaftsgüter von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung der betrieblichen Tätigkeit genutzt werden müssen („tätigkeitsbezogene Betrachtung“).

Danach soll die Definition nach dem „Hauptzweck“ „zielgenau und folgerichtig“ z.B. auch

- die Verpachtung von Betrieben
- die Betriebsaufspaltung
- das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers

umfassen.

Diese Eindeutigkeit ergibt sich nicht aus dem Wortlaut des Gesetzestextes und bedarf einer näheren Konkretisierung, die der HLBS bereits in seiner Stellungnahme gegenüber dem Referentenentwurf vom 25.6.2015 hervorgehoben hat.

Der Bereich der Land- und Forstwirtschaft ist davon insofern betroffen, als Erwerbe von Betrieben erfasst werden, die diese Tätigkeit in einer gewerblichen Form ausüben. Der Umfang der Begünstigung lässt sich für diese Betriebe nicht allein mit der Bezugnahme auf die ertragsteuerliche Einkunftserzielung mit dem Merkmal „dem Hauptzweck dienen“ erfassen. Hier ist es geboten, ebenso wie die für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen maßgebliche Bezugnahme auf eine bewertungsrechtliche Abgrenzung, einen Hinweis auf die Vorschrift des § 13b Abs. 2 ErbStG in den Gesetzestext aufzunehmen. Auf der Grundlage des § 99 BewG dürfte auch für die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit in gewerblicher Form ein maßgebliches Kriterium sein, dass die zu diesen Vermögen gehörenden Wirtschaftsgüter, dem Betrieb zu diesem Zweck „auf Dauer zu dienen bestimmt“ sein müssen.

Nach dem Gesetzentwurf dienen nicht dem „Hauptzweck“ des Betriebs nach § 13b Abs. 3 S. 2 ErbStG (E)

- die Teile des begünstigungsfähigen Vermögens
- die ohne die betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen
- aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können.

Als Auffangregelung sieht der Gesetzentwurf für nicht begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 6 ErbStG (E) dann eine Begünstigung auch des Nettowerts des nicht begünstigten Vermögens vor, soweit dieser

10 % des Nettowerts des begünstigten Vermögens nicht übersteigt. Davon ausgenommen ist wiederum sogen. „junges“ nicht begünstigtes Vermögen, dessen Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen weniger als 2 Jahre beträgt.

4. Regelungen für Großerwerbe von Betriebsvermögen, §§ 13c (neu), 28a ErbStG (E)

Großerwerbe werden in zwei Stufen gegliedert unterschieden:

- Vermögen über 26 Mio. € bzw. 52 Mio. € (Familienvermögen mit betrieblicher Vermögensbindung)
- und
- Vermögen über 116 Mio. € bzw. 142 Mio. € (Familienvermögen mit betrieblicher Vermögensbindung).

Für diese Vermögen bietet der Gesetzentwurf eine antragsgebundene Verschonungsalternative an. Entweder kann der Erwerber eine Abschmelzung des Verschonungsabschlags in Anspruch nehmen (Abschmelzmodell), § 13c (neu) ErbStG (E) oder er kann sich entscheiden für eine individuelle Verschonungsbedarfsprüfung, § 28a ErbStG (E), die je nach Vermögenslage des Erwerbers zu einer Steuerstundung oder zu einer vollständigen Steuerfreistellung führen kann.

Für Vermögen über 26 Mio. € bzw. 52 Mio. € ist eine Abschmelzung des Verschonungsabschlags vorgesehen (Abschmelzmodell 1)

- bei der Regelverschonung von 85 % bis auf 20 %
- bei der Optionsverschonung von 100 % auf 35 %

wobei der Verschonungsabschlag jeweils um 1 % reduziert wird für jede 1,5 Mio. € des Überschreitens der Wertgrenze für das begünstigte Vermögen, § 13c Abs. 2 ErbStG (E).

Für Vermögen über 116 Mio. € bzw. 142 Mio. € wird ein

- konstanter Verschonungsabschlag (Abschmelzmodell 2) gewährt, der sich nach § 13c Abs. 2 S. 2 ErbStG (E) auf eine Sockelverschonung reduziert:

- bei der Regelverschonung auf 20 %
- bei der Optionsverschonung auf 35 %.

Alternativ zu diesen beiden Abschmelzmodellen wird bei Anwendung der Optionsverschonung (100 %) **auf** unwiderruflichen **Antrag** eine Verschonungsbedarfsprüfung durchgeführt, die bemessen wird am individuell verfügbaren Vermögen, das 50 % der Summe der gemeinen Werte des vorhandenen und des übergegangenen nicht begünstigten Vermögens umfasst, § 28a ErbStG (E).

Berlin, im September 2015