



Stellungnahme

zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Berlin, 25. Juni 2015

I. Vorbemerkungen

Mit seinem im vergangenen Dezember verkündeten Urteil zur Erbschaft- und Schenkungsteuer (Az. 1 BvL 21/12) hat das Bundesverfassungsgericht die 2008 neu gefassten Regelungen zur weitgehenden Verschonung unternehmerischen und land- und forstwirtschaftlichen Vermögens grundsätzlich für verfassungskonform erklärt. Gleichzeitig wurden einige Regelungen zur steuerlichen Verschonung als zu weitgehend beanstandet und vom Gesetzgeber eine teilweise Neuregelung des geltenden Verschonungssystems für Betriebsvermögen bis zum 30. Juni 2016 gefordert. Dies betrifft im Wesentlichen die Befreiung kleiner und mittlerer Unternehmen mit nicht mehr als 20 Arbeitskräften von der so genannten Lohnsummenprüfung, die Freistellung großer betrieblicher Vermögen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie die Abgrenzung zwischen begünstigtem produktivem Vermögen und nicht begünstigtem unproduktivem Verwaltungsvermögen.

Aus Sicht des Deutschen Bauernverbandes müssen bei der anstehenden Neuordnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer auch die Belange der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe berücksichtigt werden. Insbesondere bei landwirtschaftlichen Familienbetrieben gestaltet sich die Hofübergabe aus demografischen, wirtschaftlichen und tatsächlichen Gründen zunehmend schwierig und darf nicht durch steuerliche Regelungen zusätzlich erschwert werden.

Land- und Forstwirtschaft und die Fischerei stellen in Deutschland einen bedeutenden Wirtschaftsbereich dar: In diesem Bereich sind bundesweit mit 646.000 Beschäftigten rd. 1,5 Prozent aller Erwerbstätigen beschäftigt; in einigen ländlichen Gebieten sind dies bis zu 12 Prozent aller Erwerbstätigen, wobei etwa 90 Prozent der Fläche zu den ländlichen Räumen zählen. Mehr als 50 Prozent der Einwohner Deutschlands leben in Dörfern, Gemeinden und Städten auf dem Land. Für Millionen Deutsche sind ländliche Räume somit Lebensraum und Wirtschaftsstandort, zugleich aber auch Natur- und Erholungsräume. Landwirtschaftliche

Betriebe sorgen für die Erhaltung der ländlichen Regionen und stellen dort neben den der Erzeugung nachgelagerten Zweigen der Ernährungsindustrie, dem regionalen Handwerk und der Tourismuswirtschaft oftmals die einzigen Arbeitgeber dar.

In Bezug auf den Produktionswert der heimischen Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 54,2 Mrd. Euro ist die Land- und Forstwirtschaft bedeutender als beispielsweise die heimische Textil-, Bekleidungs- oder Schuhwirtschaft (22,3 Mrd. Euro Produktionswert), die Papierwirtschaft (38,1 Mrd. Euro Produktionswert) oder auch die pharmazeutische Industrie (42 Mrd. Euro Produktionswert). Land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind – unabhängig von der Rechtsform in der sie betrieben werden – nach wie vor überwiegend in Familienhand und werden von den Betriebsinhabern selbst bewirtschaftet. 90 Prozent aller Betriebe werden dabei als Einzelunternehmen geführt, acht Prozent als Personengesellschaften, knapp zwei Prozent der Betriebe als juristische Personen. Die Einzelunternehmen bewirtschaften etwa 65 Prozent der gesamten landwirtschaftlichen Nutzfläche.

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner jüngsten Entscheidung ausdrücklich die erb- und schenkungsteuerliche Verschonung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens beim Betriebsübergang gebilligt: Der Gesetzgeber habe mit Rücksicht darauf, dass land- und forstwirtschaftliche Betriebe nach wie vor in besonders hohem Maße als Familienbetriebe ohne größere Kapitaldecke geführt werden, ohne weiteres von einer unternehmerischen Einbindung jeglicher Beteiligung an einem solchen Betrieb ausgehen dürfen, was eine Verschonung rechtfertige. Hinzu kämen die bekannten strukturellen Besonderheiten, welche land- und forstwirtschaftlichen Betriebe aufweisen, die eine Beteiligung daran allein zum Zwecke der Geldanlage eher fernliegend erscheinen lasse: Im Unterschied zur gewerblichen Wirtschaft sei in der Landwirtschaft Grund und Boden nicht nur Standort- sondern auch maßgebender Produktionsfaktor. Die Errichtung und der Aufbau neuer Betriebe begegne dort wesentlich größeren Schwierigkeiten als in der gewerblichen Wirtschaft, so dass ein erhöhtes Interesse an der Erhaltung bestehender Betriebe bestehe. Im Übrigen beständen bei der Mehrzahl der Landwirte auch heute noch starke innere Bindungen an Grund und Boden.

Der Gesetzgeber habe daher land- und forstwirtschaftliches Vermögen dem betrieblichen Vermögen im Hinblick auf die generelle Förderungswürdigkeit gleichstellen und dadurch insoweit besser behandeln dürfen als nicht betriebliches Vermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften unterhalb der Mindestbeteiligungsgrenze. Die erbschaft- und schenkungsteuerliche Verschonung des Übergangs von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben werde im Übrigen neben dem generellen Förderziel, sie vor Gefährdungen durch Liquiditätsentzug zu bewahren und dadurch Arbeitsplätze zu sichern, zusätzlich durch den ökologischen Beitrag dieser Betriebe legitimiert.

II. Stellungnahme

Der Deutsche Bauernverband unterstützt das mit dem Gesetzentwurf verfolgte Ziel, in Reaktion auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts die Erbschaft- und Schenkungsteuer verfassungsgemäß auszugestalten und dabei die Unternehmensnachfolge insbesondere im Mittelstand auch weiterhin zu erleichtern.

1. Anwendungszeitpunkt der Neuregelung

Aus Sicht der Land- und Forstwirtschaft sollte auf eine rückwirkende Änderung der vom Bundesverfassungsgericht angemahnten Änderungen grundsätzlich verzichtet werden. Für die von der Erbschaft- und Schenkungsteuer betroffenen Betriebe und Familien ist es von entscheidender Bedeutung, dass in die Nachfolgeplanung, unabhängig davon, ob sie bereits durch Anwendung des derzeit geltenden Erbschaftsteuerrechts konkret umgesetzt wurde oder noch bevorsteht, nicht rückwirkend eingegriffen wird. Der Referentenentwurf sieht eine rückwirkende Anwendung derzeit nicht vor, was vom Deutschen Bauernverband ausdrücklich begrüßt wird.

2. Praktikable Lohnsummenregelung

Bei der notwendigen Neuregelung der so genannten Lohnsummenprüfung sollte weiterhin auf eine Beschäftigtenzahl abgestellt werden. Bisher entfällt diese Prüfung und damit auch erheblicher Bürokratieaufwand für die betroffenen Erwerber, deren Berater und nicht zuletzt die Finanzverwaltung, wenn der übergebene Betrieb nicht mehr als 20 Personen beschäftigt.

Nach den Eckpunkten des Bundesfinanzministeriums (BMF) war zunächst eine wertbezogene Ausnahme von der Lohnsummenprüfung vorgesehen: Nur Unternehmen, deren Wert unterhalb von 1 Mio. Euro liegt, sollten von der Prüfung freigestellt werden. Der Referentenentwurf sieht eine Absenkung der für die Lohnsummenprüfung entscheidenden Beschäftigtenzahl von derzeit 20 auf drei vor. Für Unternehmen mit vier bis zehn Beschäftigten soll die über den Fortführungszeitraum fünf bzw. sieben Jahre einzuhaltende Mindestlohnsumme von 400 auf 250 Prozent bzw. von 700 auf 500 Prozent abgesenkt werden.

Der Deutsche Bauernverband begrüßt, dass mit dem Referentenentwurf an einer arbeitsplatzbezogenen Grenze festgehalten wird. Allerdings ist die Begrenzung der Ausnahme für die Lohnsummenprüfung auf Betriebe mit bis zu drei Arbeitnehmern zu weitgehend. Das Bundesverfassungsgericht hatte die Möglichkeit zur Freistellung von Unternehmen von der Lohnsummenprüfung grundsätzlich gebilligt, aber verlangt, diese auf Betriebe „mit einigen wenigen Beschäftigten“ zu begrenzen. Die Grenze sollte daher auf sieben bis zehn Beschäftigte angehoben werden.

Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten sollten von der im Referentenentwurf vorgesehenen und vom Deutschen Bauernverband begrüßten Absenkung der einzuhaltenden Mindestlohnsumme profitieren können. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass gerade kleinere und mittlere Betriebe auf nicht vorhersehbare Wechsel von Beschäftigten und damit auch Veränderungen in der Lohnsumme in vielen Fällen nicht zeitnah reagieren können und damit die Steuerverschonung gefährdet ist.

Begrüßt wird auch, dass an der Definition, wer als Beschäftigter im Sinne der Lohnsummenregelung anzusehen ist, zumindest vom unveränderten gesetzlichen Wortlaut her, keine Veränderungen erfolgen sollen. In der Land- und Forstwirtschaft häufig anzutreffende Saison- und Leiharbeitnehmer sollen somit auch zukünftig bei der Ermittlung der Berechnung der Mindestanzahl der Beschäftigten außen vor bleiben (vgl. ErbStR 13a.4 Abs. 2 Satz 2). Zur Klarstellung wird angeregt, die Richtlinienregelung in das Gesetz aufzunehmen. Bei der Bestimmung der Mindestzahl der Beschäftigten sollte zugleich in Erwägung gezogen werden, künftig generell geringfügig Beschäftigte nach § 8 SGB IV, langfristig erkrankte Beschäftigte, Auszubildende sowie nicht entlohnte mitarbeitende Familienangehörige nicht in die Berechnung der Beschäftigtenzahl mit einzubeziehen. Geringfügig Beschäftigte sind meist nicht ausschließlich oder überwiegend in den landwirtschaftlichen Unternehmen beschäftigt, sondern häufig nur nebenberuflich oder aushilfsweise tätig. Eine Umrechnung auf Vollzeitäquivalente nach § 23 Abs. 1 Satz 4 KSchG sollte nicht erfolgen, weil dann grundsätzlich auch Saisonarbeitskräfte mit einzubeziehen wären.

3. Abgrenzung begünstigten Vermögens vom nicht begünstigten Vermögen

Die vorgesehene Beibehaltung der vollständigen Verschonungsmöglichkeit neben der Regelverschonung in Höhe von 85 Prozent des übertragenen Vermögens (§ 13a ErbStG-E) wird vom Deutschen Bauernverband begrüßt. Wie bisher auch kann somit begünstigtes Vermögen vollständig von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit werden, wenn das Unternehmen sieben Jahre lang fortgeführt wird, dabei keine Vermögenswerte veräußert werden und die bei Betriebsübergang vorhandenen Arbeitsplätze erhalten bleiben.

Zwar war die Abgrenzung zwischen begünstigtem und nicht begünstigten Vermögen – bisher das so genannten Verwaltungsvermögen – durch das Bundesverfassungsgericht nicht beanstandet worden, dennoch soll nunmehr durch eine Positivdefinition des begünstigten Vermögens eine zielgenaue und folgerichtige Abgrenzung erreicht werden, so der Gesetzentwurf. Bei der künftigen Definition von begünstigten und nicht begünstigten Vermögen soll es nach dem Referentenentwurf in Bezug auf das land- und forstwirtschaftliche Vermögen nicht zu Änderungen kommen (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG-E).

Begünstigt bleiben somit unverändert der Wirtschaftsteil eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (§ 168 BewG) ohne die Stückländereien (§ 160 Abs. 7 BewG), also verpachtete land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, die im Zeitpunkt der Besteuerung länger als 15 Jahren verpachtet sind, sowie selbst bewirtschaftete Grundstücke i.S.d. § 159 BewG. Entscheidend für die Begünstigung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ist, ob Vermögen dauerhaft einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu dienen bestimmt ist. Somit sind auch künftig sowohl aktiv selbst bewirtschaftete Betriebe als auch verpachtete Betriebe steuerbefreit.

Begünstigt werden soll grundsätzlich auch weiterhin das inländische Betriebsvermögen und der Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Dies soll aber nur für das betriebliche Vermögen gelten, das seinem Hauptzweck nach einer originär gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit dient (§ 13b Abs. 3 ErbStG-E). Nur Wirtschaftsgüter, die ihrer Funktion nach unmittelbar zur Ausübung der genannten Tätigkeiten des Betriebs genutzt werden, sollen steuerlich begünstigt sein. Unklar bleibt in diesem Zusammenhang, in welchem Umfang betriebliches Vermögen, das zu Einkünften i.S.d. § 13 EStG führt, die Voraussetzung für eine Zuordnung zum Hauptzweck einer betrieblichen Tätigkeit erfüllt.

Zur Klarstellung sollte in § 13b Abs. 3 ErbStG-E daher ausdrücklich geregelt werden, dass das begünstigte Vermögen eines Betriebes mit Tätigkeiten nach § 13 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 EStG den Wert des Wirtschaftsteils (§ 168 Abs. 1 Nr. 1 BewG) und den Grundbesitzwert für selbstbewirtschaftete Grundstücke (§ 159 BewG) umfasst.

4. Neue Verschonungsregelungen für „große“ Vermögen

In Folge der Forderung des Bundesverfassungsgerichts, die Verschonung großer Vermögen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer von weiteren Voraussetzungen abhängig zu machen, soll nach den Vorschlägen des BMF die Regel- bzw. Optionsverschonung begünstigten Vermögens von über 20 Mio. Euro (40 Mio. Euro bei gesellschaftsvertraglich begründeten besonderen Vermögensbindungen) künftig von einer Bedürfnisprüfung abhängig gemacht werden: Soweit der Erwerber nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die auf das unternehmerische Vermögen entfallende Erbschaft- und Schenkungsteuer zu begleichen, kann die Steuer ganz oder teilweise erlassen werden. Voraussetzung ist aber die Offenlegung der persönlichen Vermögensverhältnisse und die Einbeziehung von 50 Prozent bereits vorhandenen oder durch Vermögensübertragung erworbenen Vermögens. Alternativ hierzu soll für begünstigtes Vermögen von mehr als 20 und bis zu 110 Mio. Euro ein verminderter Verschonungsabschlag gelten.

Die Einbeziehung bereits vorhandenen Privatvermögens im Rahmen der Bedürfnisprüfung bei der Übertragung großer Vermögen sieht der Deutsche Bauernverband kritisch. Zwar hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung diese Möglichkeit erwähnt, zugleich aber betont, dass eine Ausdehnung der Bedürfnisprüfung auf das bereits vorhandene Vermögen des Erben oder Beschenkten in erheblichem Widerspruch zur Systematik des Erbschaftsteuerrechts stünde, das für die Bemessung der Steuer allein auf die Bereicherung durch das durch den Erbfall oder die Schenkung Erworben abstelle und auch sonst Befreiungen ohne Rücksicht auf die Bedürftigkeit des Erwerbers im Übrigen gewähre. Mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer soll die durch den Vermögenserwerb gesteigerte Leistungsfähigkeit belastet werden. Die geltende Erbschaftsteuer ist daher auch als Erbanfallsteuer ausgestaltet. Eine Einbeziehung vorhandener privater Vermögenswerte in die Steuerbemessung wäre somit nicht systemgerecht und verstieße gegen das Gebot der Folgerichtigkeit.