

Bernhard Riegler und Christoph Deutscher

# Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft in 2015

Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts, dass das Erbschaftsteuergesetz teilweise verfassungswidrig ist, kam kurz vor Weihnachten 2014. Der Gesetzgeber war gefordert, die Regelungen zur Privilegierung des Betriebsvermögens neu zu formulieren. Allerdings ist auch ein Jahr später das Gesetzgebungsverfahren zu dem von der Bundesregierung vorgelegten Gesetzesentwurf noch nicht abgeschlossen.

it dem Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts soll dem Auftrag des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG – s. auch Punkt Rechtsprechung), die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregeln verfassungskonform zu regeln, nachgekommen werden. Mit dem Gesetz sollen die Folgerungen aus dem Urteil des BVerfG umgesetzt werden, indem die bisherige Ausgestaltung des Verschonungskonzepts bei Betriebsvermögen angepasst wird, vor allem hinsichtlich der Verschonungsregelung, der Verschonungsbedarfsprüfung und der Lohnsummenregelung.

Im Einzelnen sieht das Gesetz folgende, die Land- und Forstwirtschaft besonders berührende Regelungen vor:

 Unverändert begünstigt ist beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen der Wirtschaftsteil ohne Stückländereien. Stückländereien sind Flächen mit ei-

- ner Rest-Pachtlaufzeit von mehr als 15 Jahren, und zwar zum Zeitpunkt des Eintritts des Erbfalle
- Land- und forstwirtschaftliches Vermögen bis 26 Millionen Euro kann wie bisher mittels der Regelverschonung von 85 Prozent beziehungsweise durch Inanspruchnahme der Verschonungsoption von 100 Prozent teilweise oder ganz von der Erbschaftsteuer befreit werden, sofern die schon jetzt geltende fünf- beziehungsweise siebenjährige Behaltensfrist und die Lohnsummenregelung (s. u.) beachtet werden.
- Beim Erwerb von Vermögen über 26 Millionen Euro wird der bisher einheitlich und unabhängig von der Vermögenshöhe geltende Verschonungsabschlag von 85 Prozent (Regelverschonung) beziehungsweise 100 Prozent (Verschonungsoption) pro 1,5 Million Euro zusätzlich erworbenen Vermögens schrittweise abgebaut, bis der Ab-

- schlag bei einem erworbenen Vermögen in Höhe von 116 Millionen Euro 20 Prozent (Regelverschonung) beziehungsweise 35 Prozent (Verschonungsoption) erreicht; für Vermögenswerte über 116 Millionen Euro bleibt der Abschlag bei 20 Prozent beziehungsweise 35 Prozent konstant.
- Auf Antrag ist unter der Voraussetzung der Verschonungsoption beim Erwerb von großem Vermögen (über 26 Millionen Euro) die Erbschaftsteuer zu erlassen, soweit der Erwerber nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Erbschaftsteuer aus seinem verfügbaren Vermögen (= 50 Prozent der Summe aus bereits vor dem Erwerb vorhandenem Vermögen und gleichzeitig übergegangenen nicht begünstigten Vermögens zum Beispiel Wertpapiere) zu begleichen (Verschonungsbedarfsprüfung).
- Klein- und Kleinstbetriebe mit nicht mehr als drei Beschäftig-

32 B&B Agrar 1/2016

ten werden von der Lohnsummenregelung ausgenommen. Bei der Anzahl von vier bis 15 Beschäftigten kommt zudem eine abgemilderte und gestaffelte Lohnsummenregelung zum Tragen.

Im Einzelnen ergeben sich daraus folgende Auswirkungen für die Land- und Forstwirtschaft:

- Der Begriff des begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens bleibt unverändert.
- Die Vermögensgrenze von 26 Millionen Euro dürfte in der LuF nur in Ausnahmefällen erreicht werden.
- Bei Vermögen bis einer Million Euro bleiben die geltenden Abschläge unverändert (85 Prozent bei Regelverschonung und 100 Prozent bei Verschonungsoption). Unter Berücksichtigung des auch jetzt schon geltenden Abzugsbetrages von 150.000 Euro fällt auch bei der Regelverschonung keine Erbschaftsteuer an.
- Auch bei Vermögen von einer Million bis drei Millionen Euro bleibt es bei den bisherigen Abschlägen. Bei der Regelverschonung baut sich der Abzugsbetrag nach wie vor bis drei Million Euro auf null ab, demnach wäre also maximal – wie bisher – ein Vermögensrestwert von 450.000 Euro (3 Millionen Euro/85 Prozent Abschlag) zu versteuern. Bei der Verschonungsoption bleibt auch dieser Restwert außen vor.
- Land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Bereich von drei Millionen bis zu 26 Millionen Euro wird wie bisher bei der Regelverschonung nach Anwendung eines einheitlichen 85-prozentigen Abschlages mit 15 Prozent des Vermögens besteuert. Bei der Verschonungsoption fällt weiterhin keine Erbschaftsteuer an.
- Nach bisher geltendem Recht fand die Lohnsummenregelung erst ab 20 Beschäftigten Anwendung. Mit der Absenkung auf vier Beschäftigte und einer Abmilderung für Betriebe mit vier bis 15 Beschäftigten soll der Kritik des BVerfG Rechnung getragen werden. Der Kreis der Beschäftigten ist weiter eingegrenzt worden (nicht mitgezählt werden nach der Neuregelung

Beschäftigte in Mutterschutz, Beschäftigte im Rahmen eines Ausbildungsverhältnisses, Langzeitkranke und Beschäftigte in Elternzeit). Saisonarbeitskräfte wurden schon bei der alten Regelung nicht einbezogen.

Ob der Gesetzentwurf in dieser Form von Bundestag und Bundesrat beschlossen wird, muss abgewartet werden. Entgegen des ursprünglichen Zeitplans konnten die parlamentarischen Beratungen in 2015 nicht abgeschlossen werden. Es besteht offenbar noch erheblicher Klärungs- und Prüfungsbedarf.

# Weitere Gesetzgebung

Mit dem Bürokratieentlastungsgesetz wurden die in § 141 der Abgabenordnung genannten Umsatz- und Gewinngrenzen, ab denen auch ein Land- und Forstwirt zur Buchführung übergehen muss, von 500.000 Euro auf 600.000 Euro, beziehungsweise von 50 000 Euro auf 60 000 Euro angehoben. Durch die Anhebung der Grenzbeträge wird eine größere Anzahl kleinerer Unternehmen von der steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht befreit und damit von unnötiger Bürokratie entlastet.

Mit dem Gesetz zur Anhebung des steuerlichen Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlages wurden Wertanpassungen in den genannten Bereichen vorgenommen (s. Tabelle). Ziel war dabei die Umsetzung der verfassungsrechtlich gebotenen Anhebung entsprechend der Vor-

gaben des 10. Existenzminimumberichts der Bundesregierung. Zudem werden zum Abbau der kalten Progression die Tarifeckwerte um die kumulierte Inflationsrate der Jahre 2014 und 2015 um insgesamt 1,48 Prozentsatz "nach rechts" verschoben.

Nach § 7g Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG (in der bisher geltenden Fassung) war unter anderem Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages, dass der Landwirt das begünstigte Wirtschaftsgut seiner Funktion nach benennt ("Funktions-" oder auch "Vorabbenennungserfordernis"). Von der Praxis wurde die erforderliche Vorabbenennung der konkreten Investition als bürokratisch, unpraktikabel und nicht sachgerecht kritisiert. Mit dem "Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften" (kurz Steueränderungsgesetz 2015) wurde die Voraussetzung der Vorabbenennung abgeschafft. Landwirte (und andere Steuerpflichtige), die die Zugangsvoraussetzungen zu §7g EStG erfüllen, können künftig ohne weitere Angaben Abzugsbeträge für zukünftige Investitionen im Bereich des beweglichen Anlagevermögens bis zu einem Höchstbetrag von unverändert 200.000 Euro gewinnmindernd abziehen.

### Rechtsprechung

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG – Urteil vom 17.12.2014 –

| Tabelle: Wertanpassungen                           |            |            |                                    |
|--|------------|------------|------------------------------------|
|  | bisher     | für 2015   | für 2016                           |
| Steuerlicher Grundfreibetrag                       | 8.354 Euro | 8.472 Euro | 8.652 Euro                         |
| Kinderfreibetrag <sup>1)</sup>                     | 2.184 Euro | 2.256 Euro | 2.304 Euro                         |
| Kindergeld monatlich                               |            |            |                                    |
| für das 1. Kind                                    | 184 Euro   | 188 Euro   | 190 Euro                           |
| für das 2. Kind                                    | 184 Euro   | 188 Euro   | 190 Euro                           |
| für das 3. Kind                                    | 190 Euro   | 194 Euro   | 196 Euro                           |
| für das 4. Kind und jedes weitere                  | 215 Euro   | 219 Euro   | 221 Euro                           |
| Kinderzuschlag (maximal)                           | 140 Euro   | 140 Euro   | (ab Juli) 160 Euro                 |
| Alleinerziehendenentlastungsbetrag                 | 1.308 Euro |            | (ab 2016) 1.908 Euro <sup>2)</sup> |
| <sup>1)</sup> Verdoppelung bei Zusammenveranlagung |            |            |                                    |

B&B Agrar 1/2016 33

<sup>2)</sup> und zusätzlich 240 € für jedes weitere Kind



Die Erhebung einer Pferdesteuer ist rechtlich nicht zu beanstanden.

1 BvL 21/12; BStBl. 2015, 50) hat entschieden, dass die Verschonungsregelungen der §§ 13a und 13b ErbStG für Betriebsvermögen nicht mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG vereinbar sind. Gleichzeitig hat es deren weitere Anwendung zwar angeordnet, den Gesetzgeber aber verpflichtet, spätestens bis Ende Juni 2016 eine Neuregelung zu treffen.

Das BVerfG hat die steuerliche Begünstigung des Ubergangs von Betriebsvermögen wegen der damit geschützten Arbeitsplätze an sich als mit dem GG vereinbar angesehen und lediglich einzelne Aspekte der geltenden Regelungen beanstandet. Diese Beanstandungen beziehen sich zum Beispiel auf die Verschonung großer Betriebe ohne Bedürfnisprüfung, die Freistellung von Betrieben mit bis zu 20 Mitarbeitern von der Mindestlohnsumme, die Regelung über das Verwaltungsvermögen, die den Erwerb von begünstigtem Vermögen selbst dann uneingeschränkt verschont, wenn es bis zu 50 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht, und die Möglichkeit von Gestaltungen zur Erzielung von nicht bezweckten Steuerentlastungen. Die Bewertung des Vermögens war nicht Gegenstand des Urteils. Die für die Land- und Forstwirtschaft geltenden besonderen Bewertungsregeln können daher weiterhin angewendet werden.

Im Bereich der Einkünfte-Qualifizierung hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass es bei der Anwendung der sogenannten Abfärbe- beziehungsweise Infektionstheorie des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG Ausnahmen geben kann (BFH-Urteil vom 27.8.2014, VIII R6/12, DStR 2015, 345). Grundsätzlich besagt die Abfärbetheorie, dass die Tätigkeit einer Personengesellschaft dann in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt, wenn diese auch Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit erwirtschaftet. Sollte der Anteil dieser gewerblichen Einkünfte jedoch von äußerst geringem Ausmaß sein, kann der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit eine Umqualifizierung der gesamten Einkünfte der Gesellschaft zu solchen aus Gewerbebetrieb verhindern. Gewerbliche Einkünfte in äußerst geringem Umfang liegen nach der Entscheidung des BFH dann vor, wenn der Nettobetrag der Umsätze nicht mehr als drei Prozent der gesamten Nettoumsätze der Gesellschaft ausmacht und außerdem nicht höher als 24.500 Euro ist. Beide Grenzen gelten pro Veranlagungszeitraum.

Mit dem Wegfall der Voraussetzung für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a Abs. 1 EStG) ist der Gewinn für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft auch ohne Mitteilung der Finanzbehörde nach § 13a Abs. 1 Satz 2 EStG nicht mehr nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn der Steuerpflichtige für das Jahr, in dem die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen letztmalig vorgelegen haben, keine Steuererklärung eingereicht hat, obwohl er dazu verpflichtet gewesen wäre. Mit dieser Entscheidung vom 30.10.2014, IV R 61/11, BFHE 247, S. 332 hat der BFH die Schutzfunktion der Mitteilungspflicht seitens der Finanzverwaltung nicht in Frage gestellt, sondern lediglich einen weiteren Fall gebildet, in dem die Mitteilungspflicht entfällt. Bisher ist eine Mitteilungspflicht in folgenden Fallgruppen nicht erforderlich:

- Der Land- und Forstwirt hat einen Betrieb neu eröffnet,
- ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb wird in eine Personengesellschaft eingebracht oder
- das Finanzamt hat der Durchschnittssatzgewinnermittlung nur aufgrund wissentlich falscher Angaben des Steuerpflichtigen zugestimmt.

Nach der Entscheidung entfällt die Mitteilungspflicht nun auch dann, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 13a EStG weggefallen sind und der Steuerpflichtige für das Vorjahr beziehungsweise für die Vorjahre, in denen die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen letztmalig vorgelegen haben, trotz bestehender Verpflichtung keine Steuererklärung eingereicht hat.

Werden im Zuge eines Flurbereinigungsverfahrens Flächen zugeteilt, fällt keine Grunderwerbsteuer an, wenn der Wert der zugeteilten Flächen nicht den Wert der eingebrachten Grundstücke übersteigt (BFH-Urteil vom 22.10.2014, II R 10/14, BStBl. II 2015, S. 401).

Nach dem Beschluss des Hessischen Verwaltungsgerichtshofs vom 8.12.2014 5 - C 2008/13.N, ZKF 2015, S. 41 ist die Satzung der Stadt Bad Sooden-Allendorf über die Erhebung einer Pferdesteuer rechtlich nicht zu beanstanden. Nach der Satzung beträgt die Steuer pro Pferd und Jahr 200 Euro. Von der Pferdesteuer ausgenommen sind Pferde, die im Rahmen der Berufsausübung eingesetzt werden. Gegen diese Satzung hatten ein Verein und neun natürliche Personen ein Normenkontrollverfahren beim Hessischen VGH mit dem Ziel gestellt, die Satzung für unwirksam zu erklären. Der Normenkontrollantrag wurde abgewiesen. Da sowohl das Halten als auch das Benutzen von Pferden für private Zwecke, so das Gericht, einen über den gewöhnlichen allgemeinen Lebensbedarf hinausgehenden Aufwand erfordern, dokumentieren Halter und Benutzer ihre besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die von einer Gemeinde mit einer Aufwandsteuer belegt werden kann. Gegen die Nichtzulassung der Revision wurde Nicht-

34 B&B Agrar 1/2016

zulassungsbeschwerde beim Bundesverwaltungsgericht eingelegt.

Das BVerwG hat mit Beschluss vom 18.8.2015 – 9 BN 2.15 – diese Nichtzulassungsbeschwerde zurückgewiesen und entschieden, dass die Gemeinden grundsätzlich berechtigt sind, auf das Halten und das entgeltliche Benutzen von Pferden für den persönlichen Lebensbedarf eine örtliche Aufwandsteuer (Pferdesteuer) zu erheben.

Nach Auffassung des BVerwG bedarf es zur Beantwortung der Frage nach der grundsätzlichen Zulässigkeit einer Pferdesteuer nicht der Durchführung eines Revisionsverfahrens, da schon nach den bisher entwickelten Maßstäben eine örtliche Aufwandsteuer auf das Halten und entgeltliche Benutzen von Pferden erhoben werden darf, soweit es sich um eine Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf handelt.

Das Halten beziehungsweise die entgeltliche Benutzung eines Pferdes geht – vergleichbar der Hundehaltung oder dem Innehaben einer Zweitwohnung – über die Befriedigung des allgemeinen Lebensbedarfs hinaus und erfordert einen

zusätzlichen Vermögensaufwand. Im Hinblick darauf, dass nur die Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf besteuert werden darf, beschränkt die Satzung der Stadt Bad Sooden-Allendorf die Steuer auf das Halten und Benutzen von Pferden "zur Freizeitgestaltung" und nimmt Pferde, die nachweislich zum Haupterwerb im Rahmen der Berufsausübung eingesetzt werden, von der Besteuerung aus.

Nach dem Urteil des BFH vom 18.2.2015, IV R 35/11, BFH/NV 2015, S. 897 führt der Einschlag einzelner hiebreifer Bäume in der Endnutzung zu einer Abspaltung eines Teilbetrags vom Buchwert des stehenden Holzes. Die Buchwertabspaltung ist allerdings nur bis zur Höhe des Teilwerts des jeweiligen Bestands zulässig. Reine Durchforstungsmaßnahmen hingegen lassen den Buchwert des stehenden Holzes unberührt. Einschläge zur Anlegung von befestigten Wirtschaftswegen oder Lagerplätzen führen immer zur Abspaltung des auf das eingeschlagene Holz entfallenden Teils des Buchwerts. Die Anlage von (unbefestigten) Rückewegen ist

wiederum als Durchforstungsmaßnahme anzusehen, die keine Minderung des Buchwerts für das stehende Holz zur Folge hat.

## Verwaltungsregelungen

Seit den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19. 4. 2012 (BStBl I S. 490) werden Feststellungen der Einheitswerte für Grundstücke sowie Festsetzungen des Grundsteuermessbetrags vorläufig durchgeführt. Anlass hierfür ist, dass zurzeit zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Einheitsbewertung mehrere Verfahren beim Bundesverfassungsgericht anhängig sind (s. B&B Agrar 1-2015, S. 30). Die obersten Finanzbehörden der Länder haben beschlossen, künftig auch Einheitswertfeststellungen für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft nur noch vorläufig durchzuführen (vgl. gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 18. Mai 2015, BStBl. I 2015, S. 439).

Das Finanzministerium Baden-Württemberg hat mit Erlass vom 19.8.2015, StED 2015, 620, steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der Trockenheit in der Landwirtschaft veröffentlicht. Zu ihnen zählen Stundungsund Vollstreckungsmaßnahmen sowie die Anpassung von Vorauszahlungen, die Behandlung von Versicherungsleistungen bei Ernteund Ertragsausfällen, die Wiederanpflanzung zerstörter Dauerkulturen und die Möglichkeit eines Grundsteuererlasses .

Mit Schreiben vom 10.11.2015 (BStBl. I 2015, S. 877) hat die Finanzverwaltung zu Zweifelsfragen, die sich aus der Neuregelung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) ergeben können, Stellung genommen.

# **Ausblick**

Das Gesetzgebungsverfahren zur Anpassung der Erbschaft- und Schenkungsteuer an die Rechtsprechung des BVerfG muss bis zum 30. Juni abgeschlossen sein. Ob es 2016 zu einer Neuregelung der Grundsteuer kommt, bleibt abzuwarten. Die Bundestagswahlen werfen 2016 schon ihre Schatten voraus. Dies dürfte auch auf die gesetzgeberischen Aktivitäten Einfluss haben.

Die Autoren



Bernhard Riegler Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft, Bonn Bernhard Riegler @bmel.bund.de



Christoph Deutscher Finanzamt für Großund Konzernbetriebsprüfung, Bonn Christoph.Deutscher @fv.nrw.de

### Bundesgesetzblatt November bis Dezember 2015

- Zweite Verordnung zur Änderung der Naturschutzgebietsbefahrensverordnung vom 26.10.2015 (BGBI I Nr. 42, S. 1807)
- Verordnung über die Meisterprüfung zum anerkannten Fortbildungsabschluss Pferdewirtschaftsmeister und Pferdewirtschaftsmeisterin (Pferdewirtmeisterprüfungsverordnung PferdewMeist-PrV) vom 27.10.2015 (BGBI I Nr. 42, S. 1825)
- Erste Verordnung zur Änderung der Fischetikettierungsverordnung vom 5.11.2015 (BGBl I Nr. 44, S. 1926)
- Berichtigung der Pferdewirtmeisterprüfungsverordnung vom 6.11.2015 (BGBI I Nr. 44, S. 1934)
- Verordnung zur Aussetzung und Ergänzung von Merkmalen sowie zur Einschränkung des Kreises der zu Befragenden nach dem Agrarstatistikgesetz (Agrarstatistikverordnung AgrStatV) vom 10.11.2015 (BGBI I Nr. 45, S. 1979)
- Verordnung zur Ermittlung des Arbeitseinkommens aus der Landund Forstwirtschaft für das Jahr 2016 (Arbeitseinkommensverordnung Landwirtschaft 2016 – AELV 2016) vom 17.11.2015 (BGBI I Nr. 45, S. 2002)
- Bekanntmachung der Beiträge und der Beitragszuschüsse in der Alterssicherung der Landwirte für das Jahr 2016 vom 30.11.2015 (BGBI I Nr. 48, S. 2140)
- Erste Verordnung zur Änderung der Pflanzkartoffelverordnung vom 8.12.2015 (BGBl I Nr. 53, S. 2326)

Unter www.bundesgesetzblatt.de finden Sie einen Bürgerzugang, über den Sie – kostenlos und ohne Anmeldung – direkten Zugriff auf das komplette Archiv des Bundesgesetzblattes haben.

B&B Agrar 1/2016 35