

AGRAR- UND UMWELTRECHT

*Zeitschrift für das gesamte Recht der Landwirtschaft, der Agrarmärkte und des ländlichen Raumes
Herausgegeben von der Deutschen Gesellschaft für Agrarrecht e. V. (DGAR)*

Schriftleitung: Prof. Dr. José Martinez, Göttingen; Ltd. Landwirtschaftsdirektor a.D. Volkmar Nies, Rheinbach

EDITORIAL

Erbschaftsteuer - Wann wird der Fehlgriff des BFH korrigiert?

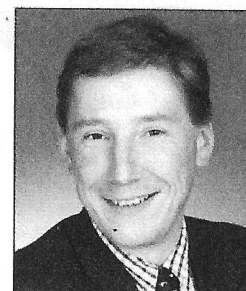


Foto: privat

In seiner Entscheidung vom 16.11.2022 hat der BFH ausgeführt, dass der bewertungsrechtliche Begriff „Betrieb der Land- und Forstwirtschaft“ für Zwecke der Erbschaftsteuer tätigkeitsbezogen auszuulegen sei. Das Überraschende an dem Urteil ist, dass der BFH den Begriff „tätigkeitsbezogen“ so versteht, dass selbstbewirtschaftetes ertragsteuerliches Betriebsvermögen vorliegen muss, wenn es sich bewertungsrechtlich um einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft handeln soll (II R 39 / 20, DStR 2023, Seite 398). Andernfalls sei von Grundvermögen auszugehen, für das keine sachliche Steuerbefreiung greift. Dieses Urteil hat zu großer Rechtsunsicherheit für die erbschaftsteuerliche Nachfolgeplanung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben geführt, die dringend beseitigt werden muss.

Das Urteil des BFH bricht mit dem langjährigen, bewertungsrechtlichen Verständnis des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft. Nach dem Bewertungsgesetz ist zwischen den Vermögensarten land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Grundvermögen zu differenzieren. Es kam nicht auf die ertragsteuerliche Unterscheidung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen an, der bewertungsrechtliche Begriff definierte sich unabhängig von der ertragsteuerlichen Einordnung. Während bei Gewerbebetrieben erbschaftsteuerlich nur das ertragsteuerliche Betriebsvermögen sachlich steuerbefreit ist, spielt es beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen keine Rolle, ob die Flächen und Wirtschaftsgebäude dem steuerlichen Privat- oder Betriebsvermögen im ertragsteuerlichen Sinne zuzuordnen sind. Entscheidend war immer, ob die Flächen, die Wirtschaftsgebäude oder das Inventar für land- und forstwirtschaftliche Zwecke genutzt werden. Es spielt dabei auch keine Rolle, ob dies vom Eigentümer oder vom Pächter erfolgt. Diese Auffassung hat der Gesetzgeber in dem Erbschaftsteuerreformgesetz seinem Verständnis des Betriebs der Landwirtschaft und Forstwirtschaft zugrunde gelegt (Deutscher Bundestag, Drs. 16/7918). Der Gesetzgeber ordnet sowohl aktiv bewirtschaftete als auch verpachtete Flächen dem bewertungsrechtlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu.

Entscheidend ist, ob die Flächen für land- und forstwirtschaftliche Zwecke genutzt werden, unabhängig davon, ob dies vom Eigentümer oder Pächter erfolgt. Diese originär land- und forstwirtschaftlich

genutzten Wirtschaftsgüter sind erbschaftsteuerlich sachlich befreit im Rahmen des Regel- oder des Optionsverfahrens. Die Abgrenzung zum Verwaltungsvermögen, welches bei Gewerbebetrieben nicht an der erbschaftsteuerlichen Befreiung teilnimmt, wird für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft bereits auf der Ebene der Bewertung getroffen, wonach Einzelflächen, die für einen Zeitraum von mehr als 15 Jahren verpachtet sind, nicht an der erbschaftsteuerlichen Begünstigung teilhaben. Zudem hat der Gesetzgeber eine 15-jährige Nachbewertungsfrist aufgenommen, wenn innerhalb dieses Zeitraums Flächen veräußert oder nicht mehr landwirtschaftlich genutzt werden.

Die Verwaltung kennt diese jahrelange und aus der Einheitsbewertung entwickelte Begrifflichkeit, auch die Kommentarliteratur hat keinen Zweifel daran, dass für bewertungsrechtliche Zwecke die ertragsteuerliche Einordnung keine Rolle spielt. Umso überraschender war daher das vorgenannte Urteil des 2. Senat des BFH, bei dem es in der Sache um das Übermaßverbot hinsichtlich einer Flächenbewertung ging. Mit teils äußerst extremen Auslegungshinweisen kam der BFH zu der interessanten Auffassung, dass bei der bewertungsrechtlichen Beurteilung, ob ein landwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, plötzlich ertragsteuerliche Kriterien maßgebend sein sollen und zudem nur bei einer Eigenbewirtschaftung die Steuerbegünstigung greift. Dieses Urteil steht im direkten Widerspruch zu der Intention des Gesetzgebers, der Verwaltungsauffassung und der gelebten Praxis.

Was bleibt? Zunächst einmal eine große Verunsicherung in der Beraterschaft. Glücklicherweise hat die Finanzverwaltung angekündigt, das Urteil nicht anzuwenden und will demnächst einen entsprechenden Nichtanwendungserlass veröffentlichen. Erforderlich ist aber zusätzlich eine gesetzliche Änderung und Klarstellung, damit die BFH-Entscheidung auch auf Dauer ein einmaliger Ausreißer bleibt. In der Beratungspraxis ist derzeit bei der Übertragung von verpachteten Betrieben zu empfehlen, in den Übertragungsvertrag eine Steuerklausel mit der Vereinbarung eines vertraglichen Rückforderungsrechts gem. § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG aufzunehmen.

*RA/StB Ralf Stephany, Mitglied der Redaktion
PARTA Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Kanzlei für Agrarrecht*