

Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft

Heiner Hoffmann
Steuerberater
Dettinger Straße 12
73230 Kirchheim unter Teck
Telefon 07021-43858
Fax 07021-71459
info@stb-heiner-hoffmann.de

Im Juni 2016
KBL 66/16

Sehr geehrte Damen und Herren,

von Seiten des Gesetzgebers ist es in den letzten Monaten recht ruhig. Dies bietet die Gelegenheit, Sie über wichtige Themen zur Erbschaftsteuer zu informieren. Es ist schlicht von Vorteil, sich vorab mit diesem Thema und den Gestaltungsmöglichkeiten zu befassen, statt bei einem Todesfall vor vollendeten Tatsachen zu stehen, weil die Besteuerung mit Erbschaftsteuer voll greift. Aber die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung haben neue Möglichkeiten eröffnet, wie auch im Nachhinein Erbschaftsteuer vermieden werden kann. Auch zu den Themen Pferdesteuer und Wiederanpflanzungsrechte im Weinbau will Sie dieser Rundbrief kurz informieren.

Mit freundlicher Empfehlung und Grüßen

Erbschaftsteuer – Probleme mit der Erbauseinsetzung

Das aktuelle Erbschaftsteuerrecht sieht verschiedene Begünstigungen bei der Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Vermögen bei Erbschaften vor. Die nachfolgenden Punkte gelten bei Schenkungen entsprechend.

So gibt es eine prozentuale Steuerbefreiung in Höhe von 85 % bzw. 100 % („Verschonungsabschlag“), sofern der landwirtschaftliche Betrieb 5 bzw. 7 Jahre fortgeführt wird („Behaltefrist“).

Ferner kann es einen Freibetrag von 150.000 € geben („Abzugsbetrag“).

Sofern es nur einen Erben gibt, ist klar, dass dieser die Begünstigungen erhalten kann. Schwieriger ist die Beurteilung und Zuordnung der Begünstigungen bei mehreren Miterben, die eine Erbengemeinschaft bilden. Häufig ist neben dem landwirtschaftlichen Vermögen weiteres Ver-

mögen vorhanden. Dies können z.B. Sparguthaben, Aktien, Immobilien oder sonstige Wertgegenstände sein.

Der gesamte Nachlass wird Eigentum der Erbengemeinschaft. Der einzelne Miterbe hat hieran einen prozentualen Anteil. Eine Erbengemeinschaft ist rechtlich als eine Übergangslösung gedacht. Ziel der Erbengemeinschaft sollte die einvernehmliche Auseinsetzung und Verteilung des Nachlasses sein. In der Praxis ist es jedoch häufig anzutreffen, dass Erbengemeinschaften über viele Jahre, sogar Jahrzehnte bestehen.

Bei einer ungeteilten Erbengemeinschaft werden die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen entsprechend dem Erbanteil auf die einzelnen Miterben verteilt, d.h., jeder Miterbe versteuert grundsätzlich seinen Anteil am Nachlass, wie er ihm im Zeitpunkt des Todes des Erblassers zusteht. Bei einer Erbengemeinschaft ist dies sein prozentualer Anteil am gesamten Nachlass.

Vereinfachtes Beispiel 1:

Vater V stirbt. Ein Testament ist nicht vorhanden. Gesetzliche Erben sind der Sohn S und die Tochter T. Der Nachlass besteht aus einem landwirtschaftlichen Betrieb mit Wert 1.500.000 € und aus privaten Bauplätzen mit Wert 1.500.000 €.

Besteuerung von S und T:

Gesamtnachlass Wert:	3.000.000
Verschonungsabschlag Landwirtschaft 100 %:	- 1.500.000
Bereicherung:	1.500.000
Anteil je Kind :	750.000
Freibetrag:	- 400.000
steuerpflichtiger Erwerb:	350.000
Steuersatz 15 %	
Erbschaftsteuer je Kind:	52.500
Erbschaftsteuer insgesamt:	105.000

Durch Gestaltungen kann erreicht werden, dass jeder Erbe die steuerlichen Begünstigungen für das von ihm schlussendlich übernommene Vermögen direkt zugeordnet erhält („Begünstigungstransfer“). Für land- und forstwirtschaftliches Vermögen bedeutet dies, dass der konkrete Hofnachfolger allein den Verschonungsabschlag und den Abzugsbetrag erhält. Dies sind im Wesentlichen die folgenden Fälle (R E 13a.3 Erbschaftsteuerrichtlinien 2011):

a) Sachvermächtnis: Der Erblasser erstellt ein Testament. Er bestimmt über ein Sachvermächtnis, dass ein Erbe das land- und forstwirtschaftliche Vermögen erhält.

b) Vorausvermächtnis: Der Erblasser erstellt ein Testament. Er bestimmt über ein Vorausvermächtnis, dass ein Erbe das land- und forstwirtschaftliche Vermögen erhält.

c) Teilungsanordnung: Der Erblasser erstellt ein Testament. Er bestimmt über eine Teilungsanordnung, wie der Nachlass aufzuteilen ist. Der endgültige Übernehmer des begünstigten landwirtschaftlichen Vermögens muss jedoch im Gegenzug seinen entsprechenden Anteil am übrigen nichtbegünstigten Vermögen auf die Miterben übertragen.

d) Einvernehmliche Auseinandersetzungen: Der Erbengemeinschaft gelingt es innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall die Erbengemeinschaft aufzulösen und den Nachlass zu teilen. Diese Frist von sechs Monaten ist außerordentlich wichtig. Innerhalb dieser Frist ist von der Finanzverwaltung eine Rückwirkung der Auseinandersetzung auf den Todesfall anerkannt. Ferner muss wie bei der Teilungsanordnung der Übernehmer des landwirtschaftlichen Vermögens im Gegenzug seinen entsprechenden Anteil am übrigen nichtbegünstigten Vermögen auf die Miterben übertragen.

Die Teilungsanordnung und die einvernehmliche Erbausinandersetzung sind mit zusätzlichen Voraussetzungen und damit mit zusätzlichen Risiken verbunden. Es ist damit von Vorteil, die Zuordnung über ein Testament und dort über ein Sachvermächtnis oder einem Vorausvermächtnis klar und sicher zu regeln.

Beispiel 2 hierzu:

Wie Beispiel 1: Sohn S und Tochter T können sich innerhalb von sechs Monaten nach dem Todesfall einigen und lösen die Erbengemeinschaft auf. Sohn S erhält den landwirtschaftlichen Betrieb. Die Tochter T die privaten Bauplätze.

Besteuerung von S:

Wert Landwirtschaft:	1.500.000
Verschonungsabschlag Landwirtschaft 100 %:	- 1.500.000
Bereicherung:	0
Erbschaftsteuer S:	0

Besteuerung von T:

Wert Bauplätze	1.500.000
Verschonungsabschlag	- 0
Bereicherung T:	1.500.000
Freibetrag:	- 400.000
steuerpflichtiger Erwerb:	1.100.000
Steuersatz 19 %	
Erbschaftsteuer T:	209.000

Beispiel 1 und 2 sollen verdeutlichen, welche erheblichen Auswirkungen die unterschiedlichen Zuordnungen der steuerlichen Begünstigungen zu den Erben haben kann. Die Gesamtbelastung des Nachlasses über das gleiche Vermögen unterscheidet sich in den Beispielen um 104.000 € (209.000 € – 105.000 €).

Ferner besteht das erhebliche Risiko, dass die Erben sich bei der Verteilung des Nachlasses über die steuerlichen Folgen nicht klar sind. In Beispiel 2 sind die Geschwister S und T sicherlich davon ausgegangen, dass jeder den gleichen Wert am Nachlass erhält. Der Teil des S ist jedoch komplett steuerfrei, während T hingegen 209.000 € Steuer zahlen muss. War dies den Erben vorab nicht bewusst, besteht die Gefahr, dass es im Nachhinein durch die Steuer zum Streit zwischen den Geschwistern kommen kann.

Fazit:

Es ist bei mehreren potentiellen Erben immer empfehlenswert, ein Testament zu erstellen. Die Zuordnung des landwirtschaftlichen Vermögens über ein Sachvermächtnis oder ein Vorausvermächtnis ist grundsätzlich vorteilhafter als eine Teilungsanordnung oder eine freiwillige Erbausinandersetzung. Binden Sie bei der Gestaltung des Testaments ihren steuerlichen Berater ein, um teils erheblichen Nachteile bei der Erbschaftsteuer zu erkennen und nach Möglichkeit zu vermeiden.

Bei einer freiwilligen Erbausinandersetzung bestehen innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach dem Todesfall noch Gestaltungsmöglichkeiten. Nehmen Sie deshalb bei einem Todesfall des Hofinhabers zeitnah Kontakt mit Ihrem steuerlichen Berater auf, damit noch innerhalb der Frist reagiert werden könnte.

Erbschaftsteuer – Steuerbefreiung des Familienheims

Das Familienheim des Hofinhabers ist nicht Teil des begünstigten landwirtschaftlichen Vermögens. Es unter-

fällt nicht dem Verschonungsabschlag und nicht dem Abzugsbetrag für landwirtschaftliches Vermögen.

Das Familienheim ist dabei das Haus oder die Wohnung, in dem der Erblasser bis zu seinem Tod gewohnt hat oder aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war (z.B. Aufenthalt in einem Pflegeheim).

Ist das Familienheim Teil des Nachlasses, ist dessen steuerlicher Wert für die Erbschaftsteuer zu ermitteln. Ziel der steuerlichen Bewertungsvorschriften ist es, dabei den tatsächlichen Wert zu ermitteln. Diesen kann ihr steuerlicher Berater über die pauschalen Wertermittlungsvorschriften des Bewertungsgesetzes herstellen. Sofern dieser Wert zu hoch ist, kann ein Gutachter beauftragt werden.

Unter bestimmten Voraussetzungen ist die Übertragung des Familienheims im Todesfall steuerfrei:

- Zum einen muss der Erwerber das Familienheim unverzüglich zur Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmen und
- die Selbstnutzung muss für mindestens die nächsten zehn Jahre erfolgen, es sei denn, es liegen zwingende Gründe vor und
- bei dem Erben muss es sich um den Ehegatten oder Kinder handeln. Ebenfalls begünstigt sind Kinder von verstorbenen Kindern.
- Sofern der Erbe ein Kind ist, greift die Begünstigung nur, falls die Wohnfläche des Familienheims weniger als 200 m² beträgt

Der Bundesfinanzhof (BFH) musste hierzu in zwei Urteilen entscheiden.

Im Urteil vom 23.06.2015 – II R 13/13 war der BFH der Ansicht, dass die Steuerbefreiung als Familienheim ausscheide, soweit der Erwerber von vornherein gehindert sei, das Familienheim für eigene Wohnzwecke zu nutzen und deshalb auch tatsächlich nicht einziehe. Der BFH führte hierzu aus, dass ein Familienheim zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist, wenn der Erwerber die Absicht hat, das Haus selbst zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen und diese Absicht auch tatsächlich umsetzt. Die Absicht des Erwerbers zur Selbstnutzung der Wohnung könne sich als eine innere Tatsache nur anhand äußerer Umstände feststellen lassen. Dies würde erfordern, dass der Erwerber in die Wohnung einzieht und sie als Familienheim für eigene Wohnzwecke nutze. Eine bloße Widmung zur Selbstnutzung reiche nicht aus.

Sofern der Erwerber des Hauses von vornherein daran gehindert sei, die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen und deshalb auch tatsächlich nicht einziehe, stehe ihm die Steuerbefreiung als Familienheim nicht zu. Es sei unerheblich, welche Gründe ihn an einer Selbstnutzung hinderten. Im konkreten Fall hatte der Erwerber vorgetragen, dass er wegen beruflichen Gründen das Haus nicht selbst nutzen könne. Sein Arbeitsplatz lag 500 Kilometer entfernt. Tatsächlich wurde das Haus im Jahr nach dem Tod des Erblassers fremd vermietet.

Im anderen Urteil, ebenfalls vom 23.06.2015 mit dem Aktenzeichen II R 39/13, hatte der BFH darüber zu entscheiden, wann die unverzügliche Bestimmung, das Familienheim zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen, vorliegt.

Ferner wurden wichtige Ausführungen zum sogenannten Begünstigungstransfer getroffen.

Die unverzügliche Bestimmung der Wohnung zur Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt hiernach vor, wenn der Erwerber ohne schuldhaftes Zögern handelt. Die Handlung muss innerhalb einer nach den Umständen des Einzelfalls zu bemessenden Prüfungs- und Überlegungszeit vorgenommen werden. Dies bedeutet, dass der Erwerber der Wohnung innerhalb einer angemessenen Zeit nach dem Erbfall die Absicht zur Selbstnutzung der Wohnung fassen muss und durch den Einzug in die Wohnung tatsächlich umsetzt. Angemessen ist regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall. Dem Erwerber ist eine angemessene Bedenkzeit für den Umzug zuzubilligen. Ferner bedarf es für eine Renovierung bzw. Gestaltung der Wohnung und der Durchführung des Umzuges weitere Zeit. Einem Zeitrahmen von einigen Wochen hat der BFH eine Absage erteilt und nochmals verdeutlicht, dass regelmäßig von einem Zeitfenster von sechs Monaten auszugehen ist.

Ein längerer Zeitraum als sechs Monaten kann noch akzeptabel sein. Hierfür müssen jedoch besondere Gründe vorliegen und dargelegt werden.

So führt der BFH aus, dass z.B. die Erbauseinandersetzung zwischen Miterben ein Grund sein kann. Dies gelte ausdrücklich auch dann, wenn die Erbauseinandersetzung erst später als sechs Monate nach dem Todesfall erfolge. Der BFH widerspricht hiermit ausdrücklich der Ansicht der Finanzverwaltung. Ferner können Probleme bei der Renovierung einen längeren Zeitraum rechtfertigen, so wenn z.B. erst während der Renovierungsarbeiten ein gravierender Mangel entdeckt wird. Umso länger der Zeitraum ist, umso höher sind jedoch Anforderungen an die Darlegung der Gründe durch den Erwerber.

Im zugrundeliegenden Fall wurde eine Erbengemeinschaft 15 Monate nach dem Erbfall auseinandergesetzt. Der tatsächliche Einzug des Erwerbers erfolgte bereits fünf Monate früher. Dieser Zeitraum war für den BFH für die Gewährung der Steuerbegünstigung als Familienheim beim Erwerber ausreichend.

Der BFH führte in diesem Urteil außerdem Details zum Begünstigungstransfer aus. Unter Begünstigungstransfer versteht man die Übertragbarkeit von Steuerbegünstigungen im Rahmen der Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft auf den letztendlichen Erwerber. Dieser soll erbschaftsteuerlich so gestellt werden, als hätte er das begünstigte Vermögen von Anfang an erhalten.

Ist ein Begünstigungstransfer nicht möglich, versteuern die Miterben ihren prozentualen Anteil an dem Gesamtnachlass wie er sich im Todeszeitpunkt ergibt ohne Berücksichtigung der späteren Verteilung.

Der Begünstigungstransfer ist unter drei Voraussetzungen möglich:

1. Im Rahmen der Teilung eines Nachlasses muss ein Erbe begünstigtes Vermögen, das er vom Erblasser erworben hat, auf einen Dritten übertragen. Dritter kann auch ein Miterbe sein.
2. Der Dritte (Miterbe) überträgt dem anderen Erben nicht begünstigtes, vom Erblasser erworbenes Vermögen. Dies können z.B. Bankguthaben oder ein Vermietungsobjekt sein.

3. Für das begünstigte Vermögen müssen die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen. Beim Familienheim muss damit der letztendliche Erwerber die Selbstnutzung erfüllen.

Es spricht viel dafür, diese Ausführungen des BFH zum Begünstigungstransfer beim Familienheim dem Grunde nach auf den Begünstigungstransfer bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und den dortigen Steuerbegünstigungen zu übernehmen.

Die Finanzverwaltung hat auf diese beiden Urteile reagiert und einen gleichlautenden Ländererlass vom 03.03.2016 veröffentlicht.

Die Finanzverwaltung sieht es als zulässig an, dass die Steuerbefreiung für das Familienheim auch greift, wenn objektiv zwingende Gründe beim Erwerber vorliegen, die ihn daran hindern, im Zeitpunkt des Erwerbs einen eigenen Haushalt zu führen. Ausdrücklich wird eine eigene Pflegebedürftigkeit des Erwerbers genannt. Ferner falls der Erwerber minderjährig ist und damit aus rechtlichen Gründen keinen selbständigen Haushalt führen darf. Es wird jedoch verlangt, dass sofern innerhalb eines 10-Jahreszeitraums die Hinderungsgründe wegfallen, die Führung des Haushalts tatsächlich aufgenommen wird. Damit ist diese Regelung in diesem Punkt großzügiger als die Rechtsprechung des BFH.

Beim Thema Begünstigungstransfer erkennt die Finanzverwaltung das Urteil grundsätzlich an. Es wird ausgeführt, dass der Begünstigungstransfer auch bei einer Erbauseinandersetzung nach Ablauf der 6-Monatsfrist gewährt werden kann. Die Finanzverwaltung sieht dies jedoch nur bei begründeten Ausnahmefällen als gegeben an. Beispielfhaft werden hierfür Erbstreitigkeiten oder die Erstellung von Gutachten angeführt. Es wird darauf hingewiesen, dass der Steuerpflichtige die Gründe darzulegen hat, die die Erbauseinandersetzung verhindert haben.

Ausdrücklich bestätigt die Finanzverwaltung, dass die o.g. Grundsätze zum Begünstigungstransfer auch bei der Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften gelten.

Fazit:

Durch die beiden Urteile und den gleichlautenden Ländererlass ist es nun in der Mehrzahl der Fälle möglich, die erbschaftsteuerlichen Begünstigungsvorschriften in Anspruch zu nehmen. Insbesondere bei einem Überschreiten der 6-Monatsfrist bei der Erbauseinandersetzung kann nun der Begünstigungstransfer stattfinden. Sowohl die Rechtsprechung als auch die Finanzverwaltung verlangen jedoch zwingende Gründe für eine längere Dauer einer Erbauseinandersetzung. Es sollte damit weiterhin das Ziel jeder Erbengemeinschaft sein, zeitnah eine Auseinandersetzung herbeizuführen und den Nachlass zu verteilen.

Sprechen Sie bei einem Erbfall deshalb frühzeitig mit Ihrem steuerlichen Berater über die Vorteile und Möglichkeiten einer zeitnahen Erbauseinandersetzung.

Die Entscheidung, ob die Wohnung des Erblassers selbst genutzt wird, muss grundsätzlich zeitnah nach dem Todesfall erfolgen. Begründete Ausnahmen sind zulässig.

Pferdesteuer – Einführung durch die Gemeinde ist zulässig

Gemeinden finanzieren sich in erster Linie durch Steuern. Sie erhalten einen Anteil an der bundesweit erhobenen Einkommensteuer und Umsatzsteuer. Die Gewerbesteuer und Grundsteuer steht der Gemeinde direkt zu. Reichen diese Geldmittel für die Ausgaben der Gemeinde nicht aus, gibt es wenige Möglichkeiten für die Gemeinde weitere Einnahmen nachhaltig zu erzielen. Ein bekanntes Beispiel ist die Zweitwohnungssteuer.

Seit einigen Jahren wird von einigen Gemeinden per Satzung eine Pferdesteuer als eine örtliche Aufwandsteuer erhoben. Dies ist eine Steuer, die vom Halter für den Besitz eines Pferdes erhoben wird. Die Steuer wurde typischerweise bisher für Pferde und Fohlen erhoben, unabhängig davon, ob es tatsächlich Reitpferde sind. Ferner ist die Steuer unabhängig davon fällig, ob das Pferd im öffentlichen Raum bewegt wird oder nur auf Privatgelände.

Die Zulässigkeit der Pferdesteuer war Gegenstand eines Gerichtsverfahrens. Das Bundesverwaltungsgericht hat mit Beschluss vom 18.08.2015 – 9 BN 2.15 entschieden, dass Gemeinden berechtigt sind, eine Pferdesteuer zu erheben. Es ist ferner zulässig, die örtliche Steuerpflicht an den Ort der Unterbringung des Pferdes und nicht an den Wohnort des Halters zu knüpfen. Ausdrücklich wurde ausgeführt, dass die Gemeinde mit der Steuer keinen Lenkungszweck erreichen muss, d.h., dass es über die Erzielung von Mehreinnahmen hinaus keinen weitere Gründe für die Besteuerung geben muss. Im dem entschiedenen Fall war von der Gemeinde eine jährliche Steuer von 200 € pro Pferd erhoben worden.

Insbesondere für Landwirte mit einem Pensionspferdebetrieb kann solch eine Steuer ein deutlicher Standortnachteil sein gegenüber Betrieben in Nachbargemeinden ohne solch eine Pferdesteuer.

Wiederbepflanzungsrechte im Weinbau – keine Abschreibung

Aufgrund EU-rechtlicher Vorschriften besteht seit dem 17.05.1976 für das Gebiet der Europäischen Union ein generelles Neuanpflanzverbot von Rebflächen. Dieses Verbot wurde in der Folgezeit dahingehend gelockert, dass ein flächengebundenes Recht auf Wiedereinpflanzung eingeführt wurde. Dieses Recht kann auf einen anderen Betrieb übertragen werden und ist handelbar.

Vor dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz war nun strittig, ob ein entgeltlich erworbenes Wiederanpflanzungsrecht steuerlich abgeschrieben werden kann. Mit Urteil vom 19.05.2015 (Az. 5 K 2429/12) wurde nun entschieden, dass es sich bei dem entgeltlich erworbenen Wiederanpflanzungsrecht um ein immaterielles Wirtschaftsgut handelt. Das Wiederanpflanzungsrecht sei nicht abnutzbar und könne damit nicht abgeschrieben werden. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (BFH IV R 32/15).