

Stellungnahme gegenüber dem Bundesverfassungsgericht zum Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs vom 27.09.2012 (II R 9/11) zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Zusammenfassung: Die Verschonungsregeln (§§ 13a, 13b Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz) sind, insbesondere für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, durch ausreichende Gemeinwohlgründe gerechtfertigt. Es liegt kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz vor.

I. Zur Zulässigkeit des Vorlagebeschlusses

Die Zulässigkeit der Vorlage ist zweifelhaft. Dem Kläger im Ausgangsverfahren wäre selbst dann nicht geholfen, wenn es die in §§ 13a und 13b ErbStG vorgesehenen Verschonungsregeln nicht gäbe. §§ 13a und 13b ErbStG haben im Ausgangssachverhalt keinen Anknüpfungspunkt. Die vom BFH in Teilbereichen kritisierten Verschonungsnormen und einzelne missbilligte Gestaltungen können aus Sicht des DBV auch über die Konstruktion einer „Klammernorm“ (§ 19 Abs. 1 ErbStG) nicht dazu führen, dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz insgesamt eine verfassungswidrige Fehlbesteuerung zu unterstellen.

II. Zur Begründetheit des Vorlagebeschlusses

1. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer kann Betriebsnachfolgen gefährden

Der BFH bezweifelt, ob die Erbschaftsteuer die Existenz mittelständischer Betriebe generell gefährdet und weist darauf hin, dass bisher kein Fall bekannt wurde, in dem ein Betrieb wegen der Erbschaftsteuer aufgegeben, veräußert oder zahlungsunfähig geworden sei. Dieser Hinweis des BFH führt nicht weiter. Es war bisher stets das Bestreben des Gesetzgebers, Betriebe - aus gutem Grund - nicht übermäßig mit Erbschaftsteuer zu belasten, so dass in vielen Fällen bislang keine akute Gefährdung durch die Erbschaftsteuer bestand. Die Argumentation des BFH geht auch deshalb fehl, da selbst wenn eine Erbschaftsteuerlast nicht zum Erliegen eines Betriebes führen würde, so doch zumindest das Geld für betriebsnotwendige Investitionen fehlt. Es ist aus Sicht des DBV wahrscheinlich, dass bei höherer erbschaftsteuerlicher Belastung Betriebe eher aufgegeben bzw. nicht fortgeführt würden, als sehenden Auges hohe erbschaftsteuerliche Belastungen in Kauf zu nehmen.

Das Problem der Erbschaftsteuer für Betriebe sah auch der Gesetzgeber. Gerade deshalb schuf er die Verschonung gemäß §§ 13a, 13b ErbStG mit u.a. folgender Begründung (BT-

Drs. 16/7918, S. 33): „In vielen Betrieben ist beträchtliches Kapital für Produktionszwecke gebunden. Die im Erbfall trotz Begünstigung anfallende Erbschaftsteuer ist oft nicht aus liquidem Vermögen oder aus laufenden Erträgen zu begleichen. Um den Erhalt von Arbeitsplätzen nicht zu gefährden, müssen Betriebe vor solch kurzfristigen hohen Belastungen geschützt werden. Liquiditätsreserven und Investitionsfähigkeit sollen durch staatliche Ansprüche nicht erschöpft werden. Gerade Zeiten des Betriebsübergangs brauchen stabile Rahmenbedingungen, weil sie oft Umstrukturierungen und Neuinvestitionen erforderlich machen. Deshalb wird allen Betrieben eine Verschonung angeboten, die ihre Liquidität schützt, Investitionen nicht verhindert und so Arbeitsplätze sichert. Die Erbschaftsteuerbelastung wird dadurch planbar und verkraftbar.“ Diese Argumentation trifft in besonderem Maß auf die Land- und Forstwirtschaft zu, da gerade dort in der Regel die Liquidität im Betrieb und insbesondere im Grund und Boden gebunden ist. Kein anderer Wirtschaftszweig ist so durch Grund und Boden definiert wie die Landwirtschaft. Deshalb bekräftigt der DBV die Begründung des Gesetzgebers für die gebotene Notwendigkeit von Verschonungsregeln.

2. Mittelständische Betriebe sind zu verschonen

Laut BVerfG-Beschluss vom 22. Juni 1995 (2 BvR 552/91) hat der Gesetzgeber bei Gestaltung der Steuerlast bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu berücksichtigen, dass die Existenz von bestimmten Betrieben -namentlich von mittelständischen Unternehmen- durch zusätzliche finanzielle Belastungen, wie sie durch die Erbschaftsteuer auftreten, gefährdet werden kann. Derartige Betriebe, die durch ihre Widmung für einen konkreten Zweck verselbständigt und als wirtschaftlich zusammengehörige Funktionseinheit organisiert sind, seien in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet. Sie unterlägen insbesondere durch Verpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern durch das Betriebsverfassungsrecht, das Wirtschaftsverwaltungsrecht und durch langfristige Investitionen einer gesteigerten rechtlichen Bindung. Dies habe zur Folge, dass die durch die Erbschaftsteuer erfasste finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben seinem durch den Erbfall erworbenen Vermögenszuwachs nicht voll entspreche. Die Verfügbarkeit über den Betrieb und einzelne dem Betrieb zugehörige Wirtschaftsgüter sei beschränkter als bei nicht betrieblich gebundenem Vermögen. Der Gleichheitssatz fordere danach, diese verminderte Leistungsfähigkeit bei Erben zu berücksichtigen, die einen solchen Betrieb weiterführten, also den Betrieb weder veräußern noch aufgeben, sondern ihn vielmehr in seiner Sozialgebundenheit aufrechterhalten, ohne dass Vermögen und Ertragskraft des Betriebs durch den Erbfall vermehrt werden. Die Erbschaftsteuer müsse hier so bemessen werden, dass die Fortführung des Betriebs steuerlich nicht gefährdet werde.

Diese Vorgaben setzte der Gesetzgeber mit den Verschonungsregeln §§ 13a, 13b ErbStG konsequent um, indem er für fortgeführte Betriebe und insbesondere mittelständisch geprägte Betriebe der Land- und Forstwirtschaft eine Verschonung von 85% bzw. 100 % vorsah. Diese Verschonung wird, entsprechend der Vorgabe des BVerfG, nur solchen Betrieben ge-

währt, die über mehrere Jahre den Betrieb fortführen und dadurch dessen gemeinwohlorientierte Funktion erhalten.

Ein staatlicher Auftrag zur Verschonung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ergibt sich auch aus § 1 Landwirtschaftsgesetz, wonach die Landwirtschaft u.a. mit Mitteln der Steuerpolitik in den Stand zu setzen ist, die naturbedingten und wirtschaftlichen Nachteile gegenüber anderen Wirtschaftsbereichen auszugleichen und ihre Produktivität zu steigern. Auch die Europäische Kommission empfiehlt den Mitgliedsstaaten in ihrer Mitteilung zur Übertragung von kleinen und mittleren Unternehmen (98/C, 93/02 vom 28. März 1998) dass die Fortführung von Unternehmen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen in angemessener Weise sicherzustellen ist und Rechtsnachfolger eines fortgeführten Betriebes nicht gezwungen werden dürfen, zur Entrichtung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer das Unternehmen oder Teile davon zu veräußern oder zu liquidieren.

3. Gewichtige Gründe des Gemeinwohls rechtfertigen die Verschonung

Die Steuerverschonung für land- und forstwirtschaftliches Vermögen ist aufgrund dessen Gemeinwohlverpflichtung, Gemeinwohlbindung und Gemeinwohlnutzen gerechtfertigt.

a. Erhalt von Arbeitsplätzen

Der BFH unterstellt, dass die Verschonung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften jedenfalls soweit eine nicht durch ausreichende Gemeinwohlgründe gerechtfertigte und damit verfassungswidrige Überprivilegierung darstellt, als sie nicht von der Lohnsummenregelung und damit vom Erhalt von Arbeitsplätzen abhängt. Da die Lohnsummenregelung nur für Betriebe mit mehr als 20 Arbeitnehmern und damit im Ergebnis für weniger als 10 % aller Unternehmen in Deutschland gilt, sieht der BFH die Verschonung hierdurch nicht ausreichend gerechtfertigt.

Dem ist aus mehreren Gründen zu widersprechen. Zunächst handelt es sich bei der Grenze von 20 Arbeitnehmern um eine Vereinfachungsregelung. Des Weiteren gibt es wesentlich mehr im Gemeinwohlinteresse der Bevölkerung liegende Gründe als nur den Erhalt von Arbeitsplätzen, die für eine Verschonung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sprechen (s.u.). Zudem ist zumindest für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft zu berücksichtigen, dass dort ein Lohnsummenkriterium nur eine bedingte Aussagekraft hat. In der Landwirtschaft wird die Arbeit überwiegend vom Unternehmer selbst sowie seinen Familienangehörigen geleistet. Von den 1,1 Mio. Arbeitskräften in der deutschen Landwirtschaft waren im Jahr 2010 rund 568.000 Familienarbeitskräfte (= 52 % aller Arbeitskräfte), die in der Regel bei der Lohnsumme keine Berücksichtigung finden. Der volkswirtschaftliche Nutzen mitarbeitender Familienangehöriger darf nicht geringer bewertet werden als der Einsatz von Fremdarbeitskräften. Würden klassische Familienbetriebe nicht verschont, würden dadurch auch außerhalb aller Lohnsummenkriterien ganze Familien gefährdet.

Die Anzahl der Arbeitnehmer ist in der Land- und Forstwirtschaft auch deshalb ein weniger geeignetes Verschonungskriterium, da aufgrund des technischen Fortschritts und der Rationalisierung in der landwirtschaftlichen Erzeugung immer weniger, aber dafür „teurere“ Arbeitsplätze bestehen. So beträgt der Kapitaleinsatz je Erwerbstätigem in der Landwirtschaft aktuell 432.000 Euro. Die Landwirtschaft gehört damit zu den kapitalintensivsten Branchen der deutschen Wirtschaft. Im produzierenden Gewerbe (Industrie) fällt die Kapitalintensität mit 187.000 Euro je Erwerbstätigem deutlich niedriger aus; im Handel sind es sogar nur 110.000 Euro, im Baugewerbe 36.000 Euro.

Die Land- und Forstwirtschaft darf bei Arbeitsplätzen auch nicht nur einzelbetrieblich betrachtet werden, sondern ist in ihrer Gesamtheit als ein mit der gesamten Volkswirtschaft eng verflochtener Wirtschaftsbereich, der mit zahlreichen (außerlandwirtschaftlichen) Arbeitsplätzen verbunden ist, zu sehen. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe schaffen als Urproduzenten den Ausgangspunkt für Arbeitsplätze insbesondere in ländlichen und strukturschwachen Regionen, die mit Arbeitslosigkeit, Überalterung und Abwanderung kämpfen. Gerade dort bildet die Landwirtschaft, wie übrigens im gesamten ländlichen Raum, nach wie vor das wirtschaftliche Rückgrat. Sie stützt die übrige Wirtschaft durch Nachfrage von Betriebsmitteln, Investitionsgütern und Dienstleistungen, auf die vor allem kleine und mittlere Betriebe aus Handel, Handwerk, Gewerbe und den Freien Berufen aufbauen. An einem landwirtschaftlichen Arbeitsplatz hängen bis zu sieben weitere Arbeitsplätze in den vor- und nachgelagerten Wirtschaftsbereichen. Damit sichern land- und forstwirtschaftliche Betriebe Tausende von Arbeitsplätzen und ermöglichen aufgrund ihrer natürlichen Standortgebundenheit die Schaffung neuer Arbeitsplätze vor Ort.

b. Gemeinwohlgründe und deren Abbildung im Marktpreis

Der BFH geht unter Berufung auf das BVerfG davon aus, dass Umstände, die sich bereits in den der Besteuerung zugrunde liegenden Marktpreisen abbilden, nicht geeignet sind, Verschonungsregeln zu begründen. Deshalb könne angeblich auch die Gemeinwohlbindung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens eine Verschonung nicht rechtfertigen. Dieser Argumentation kann für das geltende Bewertungsrecht aus Sicht des DBV nicht gefolgt werden, da bei weitem nicht alle Gemeinwohlgründe preisbildend berücksichtigt werden, insbesondere nicht die volkswirtschaftlich bedeutsamen, wie z.B. die Pflege und Erhaltung der Kulturlandschaft durch Land- und Forstwirte.

Auch ist zu berücksichtigen, dass land- und forstwirtschaftliches Vermögen durch ein typisierendes Verfahren bewertet wird, in der einzelbetriebliche wertbestimmende Faktoren unberücksichtigt bleiben. Im Unterschied zu gewerblichen Betrieben erfolgt die Ermittlung des Wirtschaftswertes nicht anhand der tatsächlichen Ertragsaussichten des jeweiligen Einzelbetriebes, sondern durch Ansatz eines normierten Reingewinns, § 163 BewG. Dieser nach Betriebsform, -größe und Region differenzierte Reingewinn stellt nicht auf den tatsächlich zu bewertenden Betrieb oder auf Muster- oder Spitzenbetriebe ab, sondern auf die Ergebnisse

vergleichbarer Betriebe aus dem Testbetriebsbuchführungsnetztes des Bundesministeriums für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz (BMELV). Auch bei dem zur Bewertung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens häufig zur Anwendung kommenden Mindestwertverfahrens gemäß § 164 BewG spielen betriebsindividuelle Wertumstände, die ggf. eine erhöhte Gemeinwohlbindung abbilden könnten, keine Rolle, da auch dort auf Durchschnittswerte zurückgegriffen wird.

c. Die Land- und Forstwirtschaft begünstigende Gemeinwohlgründe

In der Begründung zum Erbschaftsteuerreformgesetz nannte der Gesetzgeber die ökonomische Bedeutung der Land- und Forstwirtschaft und Gründe des Umweltschutzes als Gemeinwohlgründe für die Verschonung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (BT-Drs. 16/7918, S. 23). Dies sind natürlich nicht alle Gründe. Gerade im Bereich des Umwelt- und Naturschutzes ist die Landwirtschaft unverzichtbar, um das Gemeinwohl zu fördern. Hinzu kommt die politisch gewollte Förderung erneuerbarer Energien, die einen Beitrag zum Klima- und Umweltschutz leisten. Neben den vielfältigen Gemeinwohlaufgaben besteht in der Land- und Forstwirtschaft - anders als in anderen Wirtschaftszweigen - eine nicht zu lösende Bindung an Grund und Boden. Die Erfüllung der Gemeinwohlaufgaben, z.B. Produktion von Nahrungsmitteln und Pflege und Erhaltung von Kulturlandschaften, ist damit an den konkreten Standort gebunden. Daher ist ein „Gestalten“ im Falle des Generationenübergangs, z.B. durch Betriebsverlagerung oder zeitweiliges Einstellen der Produktion, nicht möglich. Nicht übersehen werden darf, dass ohne Verschonung viele Betriebe zur Finanzierung der Erbschaftsteuer Flächen veräußern müssten, was zu einer Konzentration und damit einer Gefährdung der für das Gemeinwesen wichtigen breiten Streuung von Eigentum an Grund und Boden sowie einer Verschlechterung der sinnvollen Agrarstruktur führen würde. Insgesamt sprechen für eine Verschonung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens insbesondere folgende, vielfältige Gründe des Gemeinwohls:

- **Erzeugung von Lebens- und Futtermitteln**
- **Versorgungssicherung mit qualitativ hochwertigen Nahrungsmitteln**
- **Beitrag zum Klima-, Umwelt- und Naturschutz**
- **Erzeugung nachwachsender Rohstoffe und erneuerbarer Energie**
- **Erhalt von Arbeitsplätzen in der Land- und Forstwirtschaft**
- **Sicherung von Arbeitsplätzen in vor- und nachgelagerten Wirtschaftsbereichen**
- **Stabilisierung des ländlichen Raums und Stärkung der dortigen Infrastruktur**
- **Pflege und Erhaltung der Kulturlandschaft**
- **Offenhaltung der Landschaft für Freizeit und Tourismus**
- **Gesunde Verteilung von Grund und Boden / breite Streuung des Eigentums**
- **Erhalt einer sinnvollen Agrarstruktur**
- **Stabiler Boden- und Landpachtmarkt**

4. Kein verfassungswidriger Begünstigungsüberhang durch Gestaltungen im Bereich der land- und Forstwirtschaft

Der BFH sieht einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, weil §§ 13a und 13b ErbStG es ermöglichen, durch Gestaltungen nicht betriebsnotwendiges Vermögen, das den Begünstigungszweck nicht erfüllt, in unbegrenzter Höhe ohne oder mit nur geringer Steuerlast zu erwerben. Diese Ansicht des BFH ist im Hinblick auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen unzutreffend. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen ist abschließend in § 158 BewG definiert. Es ist nicht möglich, nicht in § 158 Abs. 1 bis 3 und 5 BewG genanntes Vermögen zu land- und forstwirtschaftlichem Vermögen zu gestalten. Insbesondere ist es nicht möglich, aus Geschäftsguthaben, Wertpapieren, Beteiligungen, Geldforderungen oder Zahlungsmitteln nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG begünstigtes land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu generieren, da § 158 Abs. 4 Nr. 3 und 6 BewG dies ausdrücklich ausschließt. Barvermögen und Gesellschaftsanteile gehören selbst dann nicht zum begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, soweit sie unmittelbar einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sind. Deshalb sind sog. „Cash-GmbHs“ im Bereich der Land- und Forstwirtschaft nicht möglich. Gegenstände, die der Land- und Forstwirtschaft wesensfremd sind und denen eine sachliche Beziehung zum Betrieb fehlt, können nicht zu land- und forstwirtschaftlichem Vermögen gemacht werden, sondern nur solche, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zu dienen bestimmt sind, § 158 Abs. 1 Satz 2 BewG. Dadurch scheiden „private“ Gegenstände von vornherein aus. Diese Schlechterstellung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens hinsichtlich der Möglichkeit zur Willkür von Vermögensgegenständen macht land- und forstwirtschaftliches Vermögen untauglich für die vom BFH beanstandeten Gestaltungen. Die vom Gesetzgeber bewusst für land- und forstwirtschaftliches Vermögen vorgesehene Steuerverschonung kann nicht durch vom BFH missbilligte Gestaltungen wie die „Cash-GmbH“ o.ä., erreicht werden, sondern leitet sich unmittelbar aus der vom Gesetzgeber für die Land- und Forstwirtschaft beabsichtigten Entlastungsentscheidung nach §§ 13a, 13b ErbStG ab.

Zu berücksichtigen ist, dass der Gesetzgeber voraussichtlich im Rahmen der Vermittlungsausschussverfahrens zwischen Deutschem Bundestag und Bundesrat demnächst eine Regelung zur Eindämmung der sog. „Cash-GmbHs“ schaffen wird, so dass sich der insofern erhobene Vorwurf des BFH erledigen wird.

Auch die Ausführungen des BFH zur verschonungsunschädlichen Reinvestition nach § 13a Abs. 5 Satz 3 ErbStG treffen für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen nicht zu. So behauptet der BFH: „[...] eine zulässige Reinvestition [liegt] vielmehr bereits dann vor, wenn er das Guthaben auf dem betrieblichen Girokonto verstärkt oder eines Betriebs derselben Vermögensart als Tages- oder Festgeld angelegt wird.“ Veräußerungen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens hingegen können im Sinne von § 13a Abs. 5 Satz 4 ErbStG nur wieder in land- und forstwirtschaftliches Vermögen reinvestiert werden, also in Vermögen,

das unmittelbar dem Verschonungszweck dient. Eine unschädliche Reinvestition eines land- und forstwirtschaftlichen Veräußerungserlöses in das betriebliche Girokonto, in Tages- oder Festgeld ist nicht möglich, da solche Vermögensgegenstände gemäß § 158 Abs. 4 Nr. 3 und 6 BewG ausdrücklich nicht zur Vermögensart Land- und Forstwirtschaft zählen.

Auch die vom BFH beispielhaft aufgezeigten Gestaltungsmöglichkeiten zur Verbesserung der Verwaltungsvermögensquote innerhalb mehrstufiger Konzernstrukturen kann es im Bereich des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nicht geben.

Zudem ist es aus Sicht des DBV grundsätzlich fraglich, ob Gestaltungsmöglichkeiten im Einzelfall, die der Gesetzgeber offensichtlich so nicht beabsichtigt hat, zur Verfassungswidrigkeit eines ganzen Gesetzes führen können.

5. Länge der Fortführungsfristen

Der BFH hält die für die Verschonung notwendigen Fortführungsfristen von 5 bzw. 7 Jahren für „unverhältnismäßig kurz“ und längere Bindungsfristen für zumutbar. Dem ist zu widersprechen. Durch eine Ausweitung der Bindungsfrist würde die erforderliche unternehmerische Flexibilität massiv eingeschränkt, zumal im Bereich der Land- und Forstwirtschaft nur eingeschränkte Reinvestitionsmöglichkeiten im Sinne von § 13a Abs. 5 Satz 4 ErbStG bestehen. Fehlende Möglichkeiten zur Unternehmensanpassung sind einer der relevantesten Gründe für betriebliches Scheitern. Deshalb stellen 5 bzw. 7-jährige Fristen das gerade noch Verkräftbare dar. Gerade in der Land- und Forstwirtschaft ist immer noch zu verzeichnen, dass die ältere Generation relativ spät die Existenzgrundlage für die Familie auf die Hofnachfolger überträgt. Somit haben Hofnachfolger häufig schon etliche Jahre den Betrieb weitergeführt, ohne das Eigentum am Betrieb übertragen erhalten zu haben. Auch insofern ist der Zeitraum der Verschonung von 5 bzw. 7 Jahren nicht zu kurz bemessen. Es ist in einer schnelllebigen Zeit ohnehin kaum vorhersehbar, was in 5 bzw. 7 Jahren sein wird und wie sich die Ertragslage insbesondere kleiner und mittlerer Betriebe entwickelt.

6. Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

Der BFH hält im Ergebnis die Vorschriften über die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für nicht entscheidungserheblich für die zur verfassungsrechtlichen Prüfung vorgelegten Fragen. Dennoch äußert der BFH gewisse Zweifel. Der DBV teilt die Auffassung des BFH zur Entscheidungserheblichkeit der Frage der Bewertung, hält aber hingegen die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens aufgrund der dahinterstehenden gesetzgeberischen Überlegungen für verfassungsgemäß.

Das BVerfG hat im Beschluss vom 7. November 2006, 1 BvL 10/02, die Bewertung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe mit dem Ertragswert gemäß § 36 BewG für Zwecke der Erbschaftsbesteuerung abgelehnt. Die Bewertung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mit dem gemeinen Wert erfolgt deshalb seit 2009 gemäß §§ 163 ff. BewG anhand typisierender Verfahren, die sich am gemeinen Wert (§ 162 Abs. 1 Satz 1 BewG) unter Berücksich-

tigung der Betriebsfortführung orientieren. Das für land- und forstwirtschaftliches Vermögen geltende Bewertungsverfahren stellt ein sowohl für Steuerpflichtige als auch die Verwaltung mit vertretbarem Aufwand durchführbares Bewertungsverfahren dar (vgl. BT-Drs. 16/7918, S. 40). Hintergrund der Bewertungsverfahren für land- und forstwirtschaftliche Betriebe ist, dass diese als Generationenbetriebe nur in wenigen Fällen im Ganzen veräußert werden, so dass der Marktwert ganzer Betriebe in der Regel nicht aus Verkaufsfällen oder Statistiken bestimmt werden kann. Zudem werden land- und forstwirtschaftliche Flächen typischerweise nicht verkauft, sondern überwiegend verpachtet. Hierdurch ist der Grundstücksmarkt für land- und forstwirtschaftliche Flächen eingeschränkt und die erzielten Preise gehen auf relativ wenige Einzelvereinbarungen zurück, die nicht zwingend den „wahren“ Wert abbilden. Erbrechtliche Sondervorschriften berücksichtigen diese Umstände und zielen darauf ab, die Betriebsfortführung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nicht durch Ausgleichszahlungen an Miterben zu gefährden. Diese Zielsetzung übertrug der Gesetzgeber zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsordnung in das Steuerrecht.

Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gelten im Prinzip dieselben bewertungsrechtlichen Grundzüge wie für das Betriebsvermögen gemäß §§ 11 Abs. 2, 199 ff. BewG, wobei der Gesetzgeber die Besonderheiten land- und forstwirtschaftlicher Betriebe berücksichtigt hat. So handelt es sich beim Wert nach § 163 BewG um den Wert, der den land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen, Nebenbetrieben und übrigen Wirtschaftsgütern bei einer Fortführung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes unter objektiv ökonomischen Bedingungen beizumessen ist. Gemäß § 162 Abs. 1 Satz 4 BewG darf dabei ein Mindestwert gemäß § 164 BewG nicht unterschritten werden. Dies entspricht im Wesentlichen der Regelung des § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG für gewerbliche Betriebe. Danach darf bei einer Bewertung mit dem vereinfachten Ertragswertverfahren gemäß §§ 199 ff. BewG ein Substanzwert nicht unterschritten werden. Die Ermittlung des Mindestwertes gemäß § 164 BewG ist der Substanzwertermittlung auf Ebene der Vermögensart Betriebsvermögen gleichzusetzen.

Der Nachbewertungsvorbehalt bei Veräußerungen oder Umwidmungen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens innerhalb von 15 Jahren, § 166 BewG, der ebenfalls landwirtschaftlichen Sondererbregeln nachempfunden ist, schließt es aus, dass das land- und forstwirtschaftliche Bewertungsverfahren zu „Steuerungszwecken“ genutzt werden.

Berlin, 8. Mai 2013