



# Auf die Lohnsumme achten

Nach langem Gezerre haben Bundestag und Bundesrat das Gesetz zur Reform der Erbschaftsteuer beschlossen. Die Änderungen gelten rückwirkend seit dem 1. Juli 2016. Besonders für größere und wachsende Betriebe werden neue Hürden errichtet.

Die Erbschaftsteuer besteuert die unentgeltliche Übergabe von Vermögen in Todesfällen, aber auch zu Lebzeiten des Inhabers. In letzterem Fall spricht man von Schenkungsteuer. Sowohl Erbschaft- als auch Schenkungsteuer sind im selben Gesetz geregelt und unterscheiden sich nur in wenigen Punkten. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer schlägt immer dann zu, wenn bei der Betriebsübergabe kein Geld fließt beziehungsweise nur sehr wenig im Vergleich zum tatsächlichen Wert des Betriebes.

Was ändert sich für landwirtschaftliche Betriebe durch die vom Gesetzgeber nun be-

schlossene Reform? Zunächst ist zu sagen, dass es keine bahnbrechenden Neuerungen gibt, die speziell die Landwirtschaft betreffen. Es sind in einigen Punkten aus Sicht der Landwirte sogar Verbesserungen festzustellen, aber in manchen Punkten auch gravierende Verschlechterungen, die neue bürokratische Hürden aufbauen – besonders für größere und wachsende Betriebe.

Im Rahmen der unentgeltlichen Übergabe aufgrund von Tod oder Schenkung führt das Finanzamt eine stark vereinfachte Bewertung des Betriebes durch. Auf den aus der Bewertung resultierenden Betrag wird dann der Steuersatz angewandt, der je nach Ver-

wandtschaftsgrad zwischen Abgeber und Erwerber, aber auch nach Wert des Betriebes schwankt.

Es bleibt auch künftig dabei, dass landwirtschaftliche Betriebe in der Rechtsform des Einzelunternehmens oder der Personengesellschaft (GbR, OHG, KG) anders bewertet werden als GmbH und Aktiengesellschaften. An der Bewertung der ersten Gruppe ändert sich nach der Reform kaum etwas. Hier bleibt es beim Ansatz pauschaler Sätze, die sich aus Anlage 14 des Bewertungsgesetzes ergeben. Auf den Gewinn des Betriebes kommt es nicht an. Das ist zunächst eine gute Nachricht, da die Bewertung hier traditio-

nell eher unter den gängigen Marktwerten lag und nach wie vor liegt.

## Niedrigere Bewertung

Die Bewertungsebene ist jedoch nur die erste Ebene. Auf der zweiten Ebene wird geprüft, welcher Steuersatz auf die Bewertung angewandt wird und ob eine Steuerbefreiung möglich ist. Hier ergeben sich auch für Einzelunternehmer und Personengesellschaften Änderungen. Darauf wird weiter unten noch eingegangen.

Für die landwirtschaftlichen Kapitalgesellschaften (GmbH und Aktiengesellschaften) resultieren aus der Reform schon auf der Bewertungsebene Änderungen, die jedoch vorteilhaft sind. Im Gegensatz zu den Einzelunternehmen und Personengesellschaften kommt es hier auf den Gewinn des Betriebes an. Dieser wird durch die Vorgaben des Bewertungsgesetzes ein wenig „korrigiert“ und dann mit einem Faktor multipliziert (siehe dazu ausführlich *agrarmanager* 11/2015, Seite 54 ff). Dieser Faktor lag im Jahr 2015 bei 18,2 und im Jahr 2016 bislang bei 17,8. Vereinfacht gesagt: Eine landwirtschaftliche Kapitalgesellschaft mit einem durchschnittlichen Gewinn von 100.000 € hatte bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer Anfang 2016 einen Wert von 1,78 Mio. €.

Nach der Reform wird der Faktor auf 13,5 festgeschrieben. Das heißt, der gleiche Betrieb ist nun „nur“ noch 1,35 Mio. € wert – und das sogar rückwirkend zum 1. Juli 2016. Die Herabsetzung des Faktors ist zu begrüßen, auch wenn argumentiert werden kann, dass er nach wie vor zu hoch ist.

## Ab fünf Mitarbeitern wird es kompliziert

So viel zur Bewertungsebene. Nun zur Ebene der Steuerfestsetzung. In der Vergangenheit spielte es kaum eine Rolle, wie hoch die Bewertung auf der ersten Ebene ist, da ohnehin eine Steuerbefreiung griff, wenn der Betrieb für fünf beziehungsweise sieben Jahre fortgeführt wurde. Diese Steuerbefreiung gibt es nun auch noch unter gewissen, geänderten Bedingungen. Viele neue Anforderungen betreffen nur in sehr wenigen Fällen die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft. Aber es gibt eine Ausnahme, die eine große Rolle

spielt, weshalb im Folgenden genauer darauf eingegangen werden soll.

Um in den Genuss der Befreiung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu kommen, mussten Landwirtschaftsbetriebe auch vor der Reform auf die sogenannte „Lohnsumme“ achten. Dies mussten sie aber nur, wenn sie mehr als 20 Arbeitnehmer hatten. Ein Großteil der Betriebe brauchte sich damit also nicht beschäftigen. Dies ist nun anders. Die Grenze wurde von 20 auf fünf

Abbildung aufgeführten Bedingungen. Bei der Regelverschöpfung gilt eine Frist von fünf Jahren und bei der Optionsverschöpfung von sieben Jahren. Betriebe mit sechs bis zehn Arbeitnehmern dürfen eine Lohnsumme von 250 % der Ausgangslohnsumme innerhalb der fünfjährigen Behaltensfrist nicht unterschreiten. Bei der Optionsverschöpfung beträgt die Lohnsumme 500 % innerhalb von sieben Jahren. Für Betriebe mit elf bis 15 Arbeitnehmern gelten entsprechend Lohn-

Stufen der Lohnsummenregelung zur Verschöpfung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Zahl der Beschäftigten	Regelverschöpfung		Optionsverschöpfung	
	Mindestlohnsumme	Lohnsummenfrist 5 Jahre durchschnittliche Lohnsumme p.a.	Mindestlohnsumme	Lohnsummenfrist 7 Jahre durchschnittliche Lohnsumme p.a.
0 bis 5	keine Lohnsummenregelung			
6 bis 10	250 %	50 %	500 %	71,43 %
11 bis 15	300 %	60 %	565 %	80,71 %
über 15	400 %	80 %	700 %	100 %

Quelle: Gerds

Arbeitnehmer gesenkt. Wenn Betriebe unentgeltlich übergeben werden, müssen nun also schon Betriebe, die mehr als fünf Arbeitnehmer haben, die Lohnsummenregelung im Blick haben. Dies betrifft damit eine Vielzahl von Betrieben, gerade stark wachsende Betriebe oder solche mit Viehhaltung. Saisonarbeitskräfte zählen glücklicherweise nicht mit, angestellte Familienangehörige aber sehr wohl.

Was beinhaltet die Lohnsummenklausel? Sie soll nach dem Gesetzeswortlaut dem Erhalt von Arbeitsplätzen dienen. Die Lohnsumme ist dabei – wie der Name schon sagt – die Summe der Bruttolöhne eines Jahres. Um die Steuerbefreiung in Anspruch zu nehmen, darf diese Summe in einem bestimmten Zeitraum nach dem Erwerb nicht unter ein gewisses prozentuales Niveau sinken.

Zu unterscheiden ist hier zwischen einer sogenannten Regelverschöpfung und der Optionsverschöpfung. Wie bisher werden bei der Regelverschöpfung 85 % des Erwerbes steuerfrei gestellt und bei der Optionsverschöpfung 100 %. Dafür gelten natürlich bei der Optionsverschöpfung schärfere Regelungen. Bezüglich der Lohnsumme gelten die in der

summen von 300 % und 565 %. Ab 16 Arbeitnehmern sind keine Erleichterungen vorgesehen. Beschäftigte in Mutterschutz oder Elternzeit, Azubis und Saisonarbeiter sowie Langzeiterkrankte werden weder bei der Beschäftigtenzahl noch bei der Lohnsumme mitgerechnet.

In der Praxis wird die Kontrolle der Lohnsumme für die Betriebe einen Verwaltungsaufwand bedeuten. Viel schwerer wiegt, dass Restrukturierungs- und Rationalisierungsmaßnahmen erschwert werden. Betriebe über 15 Arbeitnehmer dürfen zum Beispiel für die volle Verschöpfung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer in sieben Jahren ihre Arbeitnehmerzahl oder deren Arbeitszeiten nicht reduzieren. So müsste dann zum Beispiel eine unrentable Milchproduktion des Betriebes aus steuerlichen Erwägungen aufrechterhalten werden. Dies ist sicher einer der größten Nachteile der aktuellen Erbschaftsteuerreform, die ansonsten die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe wenig betrifft. (leh) **am**

Dr. Marcel Gerds, Steuerberater  
[www.marcel-gerds.de](http://www.marcel-gerds.de)