



Bundesministerium
der Finanzen

Verwaltung & Wissenschaft

Bundesfinanzakademie

Erbschaftsteuer- reform 2008



BMF:BFA

Bundesfinanzakademie

Brühl, den 16. Januar 2009

Informationen zum Erbschaftsteuerreformgesetz 2008

Die vorliegende Informationsunterlage soll den Bediensteten der Steuerverwaltungen der Länder so schnell wie möglich erste Informationen über die im Dezember des Jahres 2008 beschlossene Erbschaftsteuerreform mit ihren umfangreichen Rechtsänderungen geben und sie in die Lage versetzen, anfragenden Steuerbürgern und steuerlichen Beratern erste Fragen dazu beantworten zu können¹.

Die Erstellung aktueller Informationen zu neuen und umfangreichen gesetzlichen Regelungen geht auf einen Beschluss des Koordinierungsausschusses zur einheitlichen beruflichen Bildung der Steuerbeamten vom Mai 1996 zurück.

Die Bearbeitung der Informationsunterlage erfolgte durch Dirk Eisele, FinMin Rheinland-Pfalz (Kapitel D, E, G 2 und 3, H), Antje Herbach, FA Schöneberg Berlin (Kapitel G 1), Jörg Kühnold, SenFin Berlin (Kapitel G 1), und Markus Mannweiler, FA für Körperschaften II Berlin (Kapitel F). Die Verfasser des Arbeitspapiers haben auftragsgemäß der Schnelligkeit einer Erstinformation den Vorzug vor vertiefender Vollständigkeit und Ausführlichkeit gegeben. Die Bundesfinanzakademie dankt den Verfassern des aktuellen Informationspapiers für ihren außerordentlichen Arbeitseinsatz und ihr großes Engagement.

Die redaktionelle Leitung des Informationspapiers lag bei Raymond Halaczinsky, Bundesfinanzakademie.

Die Erbschaftsteuerreform wird weiterhin Gegenstand verschiedener Fortbildungsseminare der Bundesfinanzakademie sein.

Karl Wilhelm Christmann

Präsident der Bundesfinanzakademie

¹ Das Papier ist nicht mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder abgestimmt und enthält deshalb auch keine verbindlichen Aussagen zur Interpretation der neuen steuerrechtlichen Regelungen.

Inhaltsverzeichnis

A	EINFÜHRUNG	7
1	Wesentlicher Inhalt	7
2	Inkrafttreten, erstmalige Anwendung, rückwirkende Anwendung gem. Art. 3 ErbStRG	10
2.1	Inkrafttreten	10
3	Wesentlicher Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens	11
B	DIE ALLGEMEINEN ÄNDERUNGEN DES ERBSCHAFTSTEUERGESETZES	12
1	Neue Freibeträge und der neue Tarif im Überblick	12
1.1	Die aktuellen (unveränderten) Steuerklassen (§ 15 ErbStG)	12
1.2	Die neuen persönlichen Freibeträge	13
1.3	Die neuen sachlichen Freibeträge	13
1.4	Die neuen Steuersätze	13
2	Die neuen Verschonungen im Überblick	14
3	Die neuen Bewertungen	15
C	DIE EINZELNEN ÄNDERUNGEN IM ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUERGESETZ	17
1	Änderungen des Erbschaftsteuergesetzes	17
2	Änderungen des Bewertungsgesetzes	27
3	Änderung des Einkommensteuergesetzes	27
D	DIE NEUE BEWERTUNG DES LAND- UND FORSTWIRTSCHAFTLICHEN VERMÖGENS	29
1	Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	29
1.1	Definition und Bewertungsgegenstand	29
2	Umfang des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft	30
2.1	Wirtschaftsteil	30
2.2	Betriebswohnungen	31
2.3	Wohnteil	31
3	Bewertungsstichtag	31
4	Bewertung des Wirtschaftsteils	32
4.1	Ermittlung der Wirtschaftswerte	33
4.1.1	Bezugsgröße Reingewinn	33
4.1.2	Landwirtschaftliche Nutzung	33
4.1.3	Forstwirtschaftliche Nutzung	34

4.1.4	Weinbauliche Nutzung	34
4.1.5	Gärtnerische Nutzung	34
4.1.6	Sondernutzungen Hopfen, Spargel, Tabak	34
4.1.7	Sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung, Nebenbetriebe, Abbauland	34
4.1.8	Geringstland	35
4.1.9	Unland	35
4.2	Kapitalisierungszinssatz zur Ermittlung des Wirtschaftswerts	35
5	Mindestwertermittlung	36
6	Tierbestände	37
7	Fortführungswert/Öffnungsklausel	38
8	Nachbewertungsvorbehalt	39
9	Bewertung der Betriebswohnungen und des Wohnteils	39
10	Grundbesitzwert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft	40
E	BEWERTUNG DES GRUNDVERMÖGENS	41
1	Neubewertung des Grundvermögens	41
2	Bewertung unbebauter Grundstücke	41
3	Bewertung bebauter Grundstücke	42
3.1	Grundstücksarten	42
3.2	Bewertungsverfahren	43
3.3	Erbbaurechtsfälle	53
3.3.1	Bewertung des Erbbaurechts	54
3.3.2	Bewertung des Erbbaugrundstücks	56
3.4	Gebäude auf fremdem Grund und Boden	58
3.5	Grundstücke im Zustand der Bebauung	59
3.6	Zivilschutzbauten	59
3.7	Verkehrswertnachweis	59
F	BEWERTUNG DES BETRIEBSVERMÖGENS UND DER GMBH-ANTEILE NACH DER ERBSCHAFTSTEUER-REFORM 2008	61
1	Einführung	61
2	Anwendung eines vereinfachten Ertragswertverfahrens (§ 199 – 202 BewG)	62
3	Das vereinfachte Ertragswertverfahren	65
4	Ermittlung des Jahresertrags (§ 201 BewG)	66
5	Betriebsergebnis (§ 202 BewG)	67
6	Kapitalisierungsfaktor (§ 203 BewG)	70
7	Anteile am Vermögen einer Personengesellschaft	71

8	Zusammenfassendes Beispiel zur Bewertung im vereinfachten Ertragswertverfahren	73
G	DIE NEUEN VERSCHONUNGEN	76
1	Verschonungsregelung bei Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften – §§ 13 a, b ErbStG	76
1.1	Begünstigtes Vermögen (§ 13 b Abs. 1 ErbStG)	77
1.2	Verschonungsabschlag (§ 13 a Abs.1 ErbStG)	77
1.3	Gleitender Abzugsbetrag (§ 13 a Abs. 2 ErbStG)	78
1.4	Sonderfälle: Verpflichtung zur Weitergabe des Betriebsvermögens	79
1.5	Verwaltungsvermögen (§ 13 b Abs. 2 ErbStG)	79
1.6	Lohnsummenklausel (§ 13 a Abs. 1, 4 ErbStG)	82
1.7	Behaltensfrist (§ 13 a Abs. 5 ErbStG)	84
1.8	Nachversteuerung (§ 13 a Abs.1, 6 ErbStG)	85
1.9	Optionsverfahren 100% Steuerbefreiung (§ 13 a Abs.8 ErbStG)	86
1.10	Schuldenabzug (§ 10 Abs. 6 ErbStG)	86
1.11	Tarifbegünstigung (§ 19 a ErbStG)	87
1.12	Steuerbefreiung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	88
1.12.1	Begünstigtes Vermögen (§ 13 b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)	88
1.12.2	Nachversteuerung (§ 13 a Abs.1, 6 ErbStG)	91
1.12.3	Schuldenabzug (§ 10 Abs. 6 ErbStG)	91
2	Verschonungsregelung bei der Land- und Forstwirtschaft	92
2.1	Grundaussage	92
2.2	Begünstigungstechnik	93
2.3	Nachsteuertatbestände	93
3	Begünstigung von Mietwohnobjekten	94
3.1	Hintergrund	94
3.2	Mietwohnobjekte	94
3.3	Begünstigungsausmaß	95
H	VERFAHRENSRECHTLICHE GRUNDLAGEN DES BEWERTUNGSRECHTS	96
1	Gesondertes Feststellungsverfahren	96
2	Basiswertregelung	96
3	Feststellung von Grundbesitzwerten, Anteilswerten und Betriebsvermögenswerten	97
I	INKRAFTTRETEN, ERSTMALIGE ANWENDUNG, RÜCKWIRKENDE ANWENDUNG GEM. ART. 3 ERBSTRG	98
1	Inkrafttreten	98

2 Anwendung	98
3 Rückwirkende Anwendung des neuen Erbschaftsteuerrechts, Wahlrecht	98
4 Inkrafttreten des BauGB und des EStG	99

A Einführung

1 Wesentlicher Inhalt

Ziel des Erbschaftsteuerreformgesetzes 2008 ist die Beibehaltung der Erbschaftsteuer. Das Ziel wird durch die notwendig gewordene verfassungsgemäße Ausgestaltung des Erbschaftsteuer- und des dazugehörigen Bewertungsrechts erreicht. Nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006 (1 BvL 10/02; BVerfGE 117, 1) war die bisherige Erhebung der Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des Erwerbs mit dem Grundgesetz deshalb unvereinbar, weil sie an Steuerwerte anknüpft, deren Ermittlung bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen, nämlich Betriebsvermögen, Grundvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, den Anforderungen des Artikels 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) nicht genügte. Der Gesetzgeber wurde durch diesen Beschluss verpflichtet, spätestens bis zum 31. Dezember 2008 eine Neuregelung zu treffen. Diese ist mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz umgesetzt worden.

Eckpunkte der Erbschaftsteuerreform sind die

- Bewertung des Grundvermögens, des Betriebsvermögens, des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und der Anteile an nicht notierten Kapitalgesellschaften mit dem gemeinen Wert,
- Besondere Verschonung des Produktivvermögens unter Vorbehalt bestimmter Behaltenspflichten und Sicherung von Arbeitsplätzen
- Verschonung von vermieteten Grundstücken durch Wertabschlag von 10%,
- Verschonung selbstgenutzter Familienheime bei Erwerben von Todes wegen und Weiterbenutzen durch die Erben/Bedachten
- Anhebung der persönlichen Freibeträge und Verbesserungen für eingetragene Lebenspartner
- Neuregelung der Steuersätze
- Änderung von Vorschriften zur Anpassung an Rechtsprechungs- oder Verwaltungsauffassung

Der Gesetzgeber ließ sich bei der notwendigen Neuordnung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes von folgenden Überlegungen leiten:

- Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht soll auch künftig einen erheblichen Beitrag dazu leisten, durch die Besteuerung die Chancengerechtigkeit in der Gesellschaft zu erhöhen.
- Das **Aufkommen** der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird durch die Reform nicht wesentlich verändert, d.h. die Reform soll in etwa aufkommensneutral sein. Die Gesetzesänderungen sind an einem Erbschaftsteueraufkommen von ca. 4 Mrd. Euro ausgerichtet (Aufkommen in 2004: 4.3 Mrd. 2005: 4.1 Mrd. 2006: 3,76 Mrd. 2007: 4.14 Mrd. 2008: 4,7 Mrd. geschätzt, 2009: 4, 0 Mrd. angestrebt).
- Die **Bewertung** von Betriebsvermögen, Grundvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben soll einheitlich am gemeinen Wert als dem maßgebenden Bewertungsziel ausgerichtet werden, und zwar methodisch derart, dass alle diese Vermögensgegenstände in praktikablen Annäherungswerten an den gemeinen Wert erfasst werden.
- Durch die nunmehr am gemeinen Wert ausgerichtete Bewertung wird deshalb die Bemessungsgrundlage verbreitert. Um die daraus resultierenden Mehrbelastungen weitgehend zu vermeiden, werden die **persönlichen Freibeträge** für das unmittelbare und engere familiäre Umfeld des Erblassers bzw. Schenkers **deutlich angehoben**. Damit wird sichergestellt, dass in einem Erbfall Vermögen in einem beträchtlichen Umfang gänzlich von der Besteuerung freigestellt wird. Wer Vermögen von den Großeltern, Eltern oder dem Ehepartner übertragen bekommt, wird häufig keine Steuer zahlen müssen. In den meisten dieser Fälle bleibt im Ergebnis auch selbst genutztes Wohneigentum steuerfrei. Eingetragene Lebenspartner erhalten ab 2009 dieselben Freibeträge wie Ehegatten. Auch ansonsten werden sie Ehegatten gleichgestellt; nur die Steuer wird nach Stkl. III berechnet.
- **Höchste Vermögen** und **Vermögensübertragungen außerhalb** des engen **familiären** Umfelds sollen künftig einen **höheren Beitrag** zum **Steueraufkommen** leisten. Entsprechend sind die Steuersätze in den Steuerklassen II und III erheblich angehoben worden.
- Durch zielgenaue **Verschonungsregelungen** wird das in besonderer Weise dem Gemeinwohl dienende Vermögen, insbesondere das **Unternehmensvermögen**, angemessen begünstigt. Deshalb werden diejenigen Unternehmen von der Steuer entlastet, bei denen im Zuge des Betriebsübergangs die Arbeitsplätze weitestgehend gesichert werden. Denn gerade in Deutschland mit seinen vielen kleinen und mittelständischen Unternehmen sowie bedeutenden Familienunternehmen stellt der Unternehmensübergang im Erbfall häufig auch für die Beschäftigten eine kritische Phase dar. Voraussetzung der Verschonung ist, dass die Unternehmensnachfolge nachhaltig ist und sichergestellt wird, dass die Arbeitsplätze erhalten werden. Auch den spezifischen Bedürfnissen, die die

Nachfolge in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben erfordert, deren Erhaltung aus ökonomischen Gründen und nicht zuletzt aus – zunehmend an Bedeutung gewinnenden - Gründen des Umweltschutzes für die Allgemeinheit von essentieller Bedeutung ist, trägt das Gesetz Rechnung. Bei der Verschonung des Unternehmensvermögens gibt es **zwei Alternativen**: die sog. **Regelverschonung** mit einer Behaltensfrist von 7 Jahren und einer Versteuerung von 15% des Unternehmensvermögens und der **Verschonungsoption** mit einer Behaltensfrist von 10 Jahren und völliger Befreiung des Unternehmensvermögens. Wegen der weit reichenden steuerlichen Verschonungsregelungen und der mit diesen verfolgten Lenkungszielen, insbesondere bei Betriebsvermögen und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, enthält das Gesetz ausgewogene und differenzierte Mechanismen zur Vermeidung missbräuchlicher Inanspruchnahme.

- Für **Grundstücke** und Grundstücksteile, die **zu Wohnzwecken vermietet** werden, ist ein Abschlag in Höhe von 10 Prozent auf den Verkehrswert vorgesehen, weil die Versorgung der Gesamtbevölkerung mit bezahlbarem Wohnraum eine gesellschaftspolitische Aufgabe des Staates ist. Voraussetzung für die Inanspruchnahme des verminderten Wertansatzes ist, dass der Erwerber das erworbene Grundstück nicht auf Grund letztwilliger Verfügung des Erblassers oder rechtsgeschäftlicher Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten weiter übertragen muss. Möglicherweise kann dann aber der Dritte den Wertabschlag erhalten. Flankiert wird diese Verschonung durch einen Stundungsanspruch, wenn die vermietete Wohnimmobilie bzw. das selbst genutzte – aber sonst nicht begünstigte – Familienheim wegen der Erbschaftsteuer verkauft werden müsste.
- Die **selbst genutzte Wohnimmobilie** soll auch bei **Erwerben von Todes** wegen i.S.d. § 3 ErbStG unter bestimmten Voraussetzungen von der Besteuerung ausgenommen werden. Für Ehegatten und Lebenspartner i.S.d. Lebenspartnerschaftsgesetzes bleibt der Erwerb von Todes wegen steuerfrei, wenn das Familienheim weiterhin selbst genutzt wird. Die Steuerbefreiung entfällt rückwirkend, wenn das Familienwohnheim innerhalb von 10 Jahren nach dem Bewertungsstichtag verkauft bzw. vermietet wird (es sei denn Tod oder Pflegestufe 3). Der Erwerb des Familienwohnheims durch Kinder bzw. durch Kinder verstorbener Kinder (=Enkel, deren Elternteil bereits verstorben ist) ist insoweit steuerfrei, als das übergegangene Familienwohnheim 200 qm Wohnfläche nicht übersteigt. Auch hier entfällt die Steuerbefreiung rückwirkend, wenn das Familienwohnheim innerhalb von 10 Jahre nach dem Bewertungsstichtag verkauft bzw. vermietet wird.
- Bei **Erwerben von Todes** wegen i.S.d. § 3 ErbStG, die vom 1.1.2007 bis zum 31.12.2008 erfolgten, kann der Steuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen die Anwendung des neuen Rechts (mit Ausnahme der neuen Freibeträge) rückwirkend wählen. Dafür ist ein entsprechender Antrag erforderlich.

- Das Erbschaftsteuergesetz wurde im Übrigen an neuere Rechtsprechungs- und Verwaltungsauffassungen angepasst.
- Das Baugesetzbuch – hier insbesondere die Vorschriften betreffend die Grundbesitzbewertung – und das Einkommensteuergesetz – hier die Milderung der möglichen Doppelbelastung von Erwerben mit Erbschaft- und Einkommensteuer – werden flankierend geändert

Für die finanzamtliche Praxis von aktueller Bedeutung ist die Möglichkeit, dass Steuerpflichtige das neue Erbschaftsteuerrecht schon für Erwerbe von Todes wegen wählen können, für die die Steuer ab 1.1.2007 bis 31.12.2008 entstanden ist. Die Wahl des neuen Rechts umfasst aber nicht die Anwendung der neuen höheren Freibeträge, sondern insbesondere die neuen Verschonungen für Betriebsvermögen und vermietete Wohnimmobilien sowie die Befreiung des selbstgenutzten Familienheims bei Weiternutzung durch Ehegatten und Kinder.

2 Inkrafttreten, erstmalige Anwendung, rückwirkende Anwendung gem. Art. 3 ErbStRG

2.1 Inkrafttreten

Die Erbschaftsteuerreform tritt gem. Art. 6 ErbStRG am 1.1.2009 in Kraft. Die Änderungen des Baugesetzbuches (BauGB) treten erst zum 1.7.2009 in Kraft. Art. 3 des ErbStRG tritt am 1.7.2009 außer Kraft.

3 Wesentlicher Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens

Kabinettsbeschluss	11.12.2007
Zuleitung an den Bundesrat	Gesetzentwurf v. 18.1.2008, BR-Drucks 4/08
Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD v. 28.1.2008	BT-Drucks 16/7918
Stellungnahme des Bundesrates v. 15.2.2008	BR-Drucks 4/1/08 und zu 4/1/2008 v. 4.2.2008
Erste Lesung des Gesetzentwurfes zur Erbschaftsteuerreform am 15.2.2008	Nach der Debatte überwies das Plenum den Entwurf zur weiteren Beratung an den federführenden Finanzausschuss und zur Mitberatung an weitere Ausschüsse, deren Arbeitsbereiche ebenfalls berührt werden. Plenarprotokoll 16/143
Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss am 5.3.2008	Hier bekamen die beteiligten Kreise (Verbände, Wissenschaft, Rechtsprechung und andere betroffene Institutionen) Gelegenheit, Ihre Auffassung über die beabsichtigten Regelungen darzulegen. Näheres siehe Wortprotokoll des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages Nr. 16/87.
Abschluss der Beratungen im Finanzausschuss; Beschlussempfehlung des BT-Finanzausschusses vom 25.10.2008	Beschlussvorlage des BT-Finanzausschusses v. 25.11.2008 BT-Drucks. 16/11075 und 16/11108.
Zweite und dritte Lesung im Plenum des BT auf Grundlage der Beschlussempfehlung des FA-Ausschusses am 27. 11. 2008	PIPr 16/190
Zustimmung des Bundesrates am 5.12.2008	BR-Drucks. 888/01/08 Beschluss
Verkündung des Gesetzes am 24.12.2008	BGBl. 2008 Teil I Seite 3018

Die Drucksachen sind im Internet unter der Adresse www.bundestag.de oder www.bundesrat.de auffindbar oder

vom Bundesanzeiger Verlag GmbH, Amsterdamer Str. 192, 50735 Köln

Tel. 0221/997 66 83 40 zu beziehen.

B Die allgemeinen Änderungen des Erbschaftsteuergesetzes

1 Neue Freibeträge und der neue Tarif im Überblick

Die Erbschaftsteuerbelastung ist nach Verwandtschaftsnähe und nach der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs abgestuft. Ab 2009 werden Ehegatten, Kinder und sonstige Personen der Steuerklasse I durch erheblich höhere Freibeträge und durch niedrige Steuersätze besonders von der Erbschaftsteuer verschont.

1.1 Die aktuellen (unveränderten) Steuerklassen (§ 15 ErbStG)

Steuerklasse I:

1. Der Ehegatte,
2. die Kinder und Stiefkinder,
3. die Abkömmlinge der in Nummer 2 genannten Kinder und Stiefkinder,
4. die Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen.

Steuerklasse II:

1. Die Eltern und Voreltern, soweit sie nicht zur Steuerklasse I gehören,
2. die Geschwister,
3. die Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern,
4. die Stiefeltern,
5. die Schwiegerkinder,
6. die Schwiegereltern,
7. der geschiedene Ehegatte.

Steuerklasse III

Alle übrigen Erwerber und die Zweckzuwendungen.

1.2 Die neuen persönlichen Freibeträge

	Neu	alt	Erhöhung
Ehegatten	500.000 EUR	307.000 EUR	193.000 EUR
Lebenspartner	500.000 EUR	5.200 EUR	494.800 EUR
Kinder	400.000 EUR	205.000 EUR	195.000 EUR
Enkel	200.000 EUR	51.200 EUR	148.000 EUR
Sonstige Personen der Stkl. I	100.000 EUR	51.200 EUR	48.800 EUR
Personen der Stkl. II und III	20.000 EUR.	10.300 EUR	9.700 EUR
Beschränkt Steuerpflichtige	2.000 EUR	1.100 EUR	800 EUR

1.3 Die neuen sachlichen Freibeträge

Personen der Steuerklasse I	Hausrat 41.000 EUR	Bewegliche Gegenstände 12.000 EUR, bisher 10.300 EUR
Personen der Steuerklasse II und III	Hausrat und bewegliche Gegenstände zusammen 12.000 EUR, bisher 10.300 EUR	
Personen, die gepflegt und/oder Unterhalt gewährt haben.	20.000 EUR, bisher 10.300 EUR	

Versorgungsfreibetrag

Die Versorgungsfreibeträge für Ehegatten und Kinder gem. § 17 ErbStG sind nicht geändert worden, d.h. für Ehegatten 256.000 EUR und für Kinder je nach Alter bis zu 100.000 EUR.

Eingetragene Lebenspartner erhalten ab 2009 ebenfalls den Versorgungsfreibetrag von 256.000 EUR.

1.4 Die neuen Steuersätze

In Stkl. I bleiben die geltenden Steuersätze erhalten, für Stkl. II und III wird ein zweistufiger Tarif wie folgt eingeführt:

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschließlich	Steuerklasse (bisher)		
	I	II	III
75.000 EUR	7%	30% (12%)	30% (17%)
300.000 EUR	11%	30% (17%)	30% (23%)
600.000 EUR	15%	30% (22%)	30% (29%)
6.000.000 EUR	19%	30% (27%)	30% (35%)
13.000.000 EUR	23%	50% (32%)	50% (41%)
26.000.000 EUR	27%	50% (37%)	50% (47%)
und darüber	30%	50% (40%)	50% (50%)

Anmerkung:

Erwerbe von Partnern eingetragener Lebenspartnerschaften unterliegen der Steuerklasse III, bei Erwerben von Unternehmensvermögen unter Lebenspartnern gilt gem. § 19a ErbStG die Steuerklasse I.

2 Die neuen Verschonungen im Überblick

Der Gesetzgeber war durch die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts verpflichtet, auf der Bewertungsebene die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten, indem er alle Vermögensgegenstände und -gesamtheiten nach einem einheitlichen Wertniveau ansetzt.

Der Gesetzgeber kann unter Beachtung der verfassungsrechtlichen Grundsätze bestimmte Erwerbe besonders verschonen. Dies wird dadurch gewährleistet, dass grundsätzlich alle Vermögensgegenstände und -gesamtheiten mit ihrem gemeinen Wert bewertet und angesetzt werden (vgl. § 11 Abs. BewG, § 162 BewG, § 177 BewG, § 9 BewG). Diese Verschonungen sind gesondert von der Bewertung transparent zu regeln. Aus verfassungsrechtlichen Gründen sind die Verschonungen nur bei Erfüllung bestimmter politischer Ziele zu gewähren, insbesondere Erhalt der Betriebe und Arbeitsplätze, Versorgung mit Wohnraum, Unterstützung der LuF. Deshalb müssen die Verschonungen ganz oder teilweise rückgängig gemacht werden, wenn die verfassungsgerecht begründeten besonderen Verschonungsgründe innerhalb bestimmter Zeiträume wegfallen. Nach der

Erbschaftsteuerreform gibt es besondere Verschonungen für

- **Produktivvermögen (Begünstigter Teil des Betriebsvermögens)**
- **Anteile an Kapitalgesellschaften (wenn Erblasser/Schenker zu mindestens 25% daran beteiligt ist)**
- **Wirtschaftsteil des LuF-Vermögens**
- **zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke.**

Zusätzlich hat der Gesetzgeber spezielle Verschonungen in § 13 ErbStG (Steuerbefreiungen) und § 28 ErbStG (Stundung) eingeführt. Es handelt sich um die

- Steuerbefreiung für Erwerbe von selbstgenutzten Familienwohnheimen (§ 13 Abs. Nr. 4b, c ErbStG) sowie
- um Stundung der Steuer für den Fall, dass selbstgenutzte Ein- oder Zweifamilienhäuser oder vermietete Wohnimmobilien gerade wegen bzw. zur Bezahlung der Erbschaftsteuer verkauft werden müssten (§ 28 ErbStG).

Außerdem enthält das ErbStG schon bisher in den Befreiungsvorschriften (§ 13 ErbStG), sowie in diversen Vorschriften (z.B. § 17, § 18, § 19 Abs. 3, § 19a, § 21, § 23, § 26, § 27, § 28 ErbStG) Verschonungen. Als **neu** zu erwähnen ist hier die

- Anhebung des sog. **Pflegepauschbetrags** auf 20.000 EUR (bisher 5 200 EUR) gem. § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG und die
- Anhebung des Prozentsatzes der **Befreiung für Baudenkmäler auf 85%** (bisher 60%) gem. § 13 Abs. 2 Buchst. a ErbStG.

3 Die neuen Bewertungen

Das Bewertungsgesetz ist in einen Allgemeinen und einen Besonderen Teil aufgeteilt. Der Allgemeine Teil gilt für das gesamte Steuerrecht, sofern die Einzelsteuergesetze nichts davon Abweichendes regeln. Nach dem Allgemeinen Teil sind grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert zu bewerten (§ 9 BewG). Wirtschaftsgüter, die einem Unternehmen dienen, sind mit dem Teilwert zu bewerten (§ 10 BewG). Im Allgemeinen Teil sind auch besondere Bewertungsregeln für Wertpapiere (§ 11 BewG), für Kapitalforderungen und Schulden (§ 12 BewG), für wiederkehrende Nutzungen und

Leistungen (§§ 13 bis 16 BewG) enthalten.

Im Besonderen Teil ist u.a. die Bewertung des LuF-Vermögens, des Grundvermögens und des Betriebsvermögens enthalten. Durch das ErbStRG 2008 ist die Bewertung neu geregelt und als **neuer 6. Abschnitt** dem bisherigen Bewertungsgesetz angefügt worden. Der 4. Abschnitt, der bisher die sog. Bedarfsbewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke regelt, bleibt unverändert für **Grunderwerbsteuerzwecke**, d.h. für Grundstücksbewertungen gem. § 8 Abs. 2 GrEStG **fortbestehen**.

Im Einzelnen gelten ab 2009

Vermögensart/Vermögensgegenstand	ErbStG	BewG	Ergänzend
LuF-Vermögen	§ 12 Abs. 3	§§ 157 bis 175	§§ 33 ff.
Grundvermögen	§ 12 Abs. 3	§§ 176 bis 198	§§ 68 ff. §§ 145ff.
Betriebsvermögen	§ 12 Abs. 5	§§ 95 ff. §§ 199 bis 203 § 11 Abs. 2	
Anteile an nicht notierten Kapitalgesellschaften	§ 12 Abs. 2	§ 11 Abs. 2	§§ 95 bis 109 und §§ 199 bis 203
Anteile an vermögensverwaltenden Personengesellschaften	§ 12 Abs. 1 bis 3	§ 9 und je nach Vermögen §§ 157 bis 203 iVm §§ 95 ff.	
Übriges Vermögen	§ 12 Abs. 1	§§ 9 bis 16	
Bodenschätze, private	§ 12 Abs. 4	§ 6 EStG	
Ausländisches Vermögen aller Art	§ 12 Abs. 6	§ 9	§ 31

Ab 2009 gilt für Erbschaftsteuerzwecke grundsätzlich für alle **Wirtschaftsgüter/Vermögensgesamtheiten eine Bewertung mit dem gemeinen Wert** i.S.d. § 9 BewG mit seinen Ausprägungen in §§ 11 bis 16 BewG und im Besonderen Teil des BewG.

C Die einzelnen Änderungen im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz wurde in diversen Vorschriften geändert. In diesem Kapitel werden die Änderungen dargestellt, soweit sie nicht das LuF-Vermögen, das Grundvermögen, die Beteiligungen an Personengesellschaften, die Anteile an Kapitalgesellschaften und die Verschonung des Produktivvermögens betreffen.

1 Änderungen des Erbschaftsteuergesetzes

§ 3 ErbStG (Erwerbe von Todes wegen) wird in mehreren Punkten geändert

Der Erwerbstatbestand „Erwerb durch Erbersatzanspruch“ (eines nicht ehelichen Kindes) ist gestrichen worden, weil nicht eheliche Kinder seit langem wie eheliche Kinder erbberechtigt sind. In diesem Zusammenhang stehen auch die Änderungen/Streichungen in §§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

Die Zurückweisung eines Rechts aus einem Vertrag des Erblassers zugunsten Dritter wird als Erwerbstatbestand in § 3 Absatz 2 Nr. 4 aufgenommen. Damit wird eine mögliche Besteuerungslücke geschlossen, z.B. unterliegt die Abfindung für den Verzicht eines Bezugsberechtigten aus einem Lebensversicherungsvertrag künftig der Erbschaftsteuer.

Der Herausgabeanspruch eines Schlusserben eines gemeinschaftlichen Testaments wegen beeinträchtigender Schenkungen des Erblassers (§§ 2287, 2288 Abs. 2 BGB), bzw. das, was der Schlusserbe von dem Beschenkten nach den Vorschriften über die ungerechtfertigte Bereicherung erlangt, wird in § 3 Abs. 2 Nr. 7 ErbStG klarstellend als Erwerbstatbestand formuliert. Der Schlusserbe wird damit dem Vertragserben gleichgestellt.

§§ 4, 5 ErbStG Ehegatten, eingetragene Lebenspartnerschaften

Eingetragene Lebenspartner werden bzgl. der Erwerbe bei fortgesetzter Gütergemeinschaft bzw. bei der Freistellung der Zugewinnausgleichsforderung den Ehegatten gleichgestellt. In diesem Zusammenhang werden in den §§ 7 Abs. 1 Nr. 4, 13 Abs. 1 a, 13 Abs. 4a und 4b, 17, 20, 31 Abs. 3 ErbStG

eingetragene Lebenspartner den Ehegatten erbschaftsteuerlich gleichgestellt. Nur bei der Steuerklasse wird noch unterschieden; Lebenspartner sind – wie bisher - der Steuerklasse III zuzuordnen.

Zur Berechnung/Kappung der Ausgleichsforderung gem. § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG wird angeordnet, dass das Anfangsvermögen nicht mit dem Nachlass, sondern mit dem Endvermögen am Besteuerungsstichtag zu vergleichen ist. Der Zugewinn eines Ehegatten wird nach zivilrechtlichen Grundsätzen als Unterschiedsbetrag zwischen dem Endvermögen und dem Anfangsvermögen ermittelt.

§ 6 ErbStG Vor- und Nacherbschaft; Auflagen, die erst beim Tod des Beschwerten fällig werden

Auf den Erwerb aufgrund der Vollziehung einer Auflage des Erblassers (§ 1940 BGB), die erst beim Tod des Beschwerten fällig werden soll, werden ab 2009 die Regeln der Vor- und Nacherbschaft angewendet. Für sie gilt damit, dass sie – wie bisher schon bei entsprechenden Vermächtnissen – nicht als Erwerbe vom Erblasser, sondern als Erwerbe vom Beschwerten zu versteuern sind. D.h. derartige Auflagen sind nicht mehr sofort bei dem mit der Auflage Beschwerten als Verbindlichkeit abzuziehen, sondern erst bei deren Erfüllung.

§ 7 ErbStG Schenkungen

Der Formwechsel eines rechtsfähigen Vereins in eine Kapitalgesellschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, §§ 272 ff. UmwG wird gem. § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG ab 2009 wie eine Auflösung des Vereins im bürgerlich-rechtlichen Sinn behandelt. D.h., was die Kapitalgesellschaft infolge der Umwandlung vom Familienverein erhält, unterliegt als Schenkung der Erbschaftbesteuerung. Damit soll insbesondere verhindert werden, dass Familienvereine im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG durch Umwandlung die alle 30 Jahre zu erhebende Erbersatzsteuer vermeiden.

§ 10 ErbStG Wertermittlung

§ 10 ErbStG regelt die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs. In § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG ist für Erwerbe von Todes wegen die Saldomethode vorgeschrieben. Bei Schenkungen wird der Reinwert der Schenkung ermittelt. Übernimmt der Schenker Schulden und Lasten, waren diese bisher nur anteilig abziehbar, soweit die Steuerwerte unter den Verkehrswerten lagen (vgl. R 17 Abs. 2 ErbStR). Da nach neuem Recht grundsätzlich alle Vermögensgegenstände mit ihrem Verkehrswerten anzusetzen sind, dürften künftig Schulden und Lasten voll abziehbar werden; dazu werden aber noch Verwaltungsanweisungen erwartet.

In § 10 Abs. 1 ErbStG wird in dem neuen Satz 3 angeordnet, dass (private) Steuererstattungsansprüche schon dann zu berücksichtigen sind, wenn sie materiell rechtlich entstanden sind, d.h. nicht erst nach deren Festsetzung.

§ 10 Abs. 5 ErbStG regelt den vorrangigen Abzug von Schulden und Lasten bei Erwerben von Betriebsvermögen, LuF-Vermögen; die wirtschaftlich dazugehörigen Schulden und Lasten sind schon bei der Ermittlung der Steuerwerte für diese Vermögen zu berücksichtigen. Neu ist dies insbesondere für das LuF-Vermögen; bisher waren die dazu gehörigen Schulden und Lasten wie Privatschulden zu behandeln, künftig wird schon der Nettowert des LuF-Vermögens ermittelt. Gesondert zu berücksichtigen sind wie bisher Schulden und Lasten, die bei Übertragung zusätzlich übernommen werden, z.B. Versorgungsleistungen, Ausgleichszahlungen.

§ 10 Abs. 6 ErbStG regelt – wie schon grundsätzlich wie bisher –, dass Schulden und Lasten, die in Zusammenhang mit steuerbefreiten Wirtschaftsgütern stehen, insoweit nicht abgezogen werden können, soweit die Befreiung reicht, z.B. bei einer 85% Verschonung des Betriebsvermögens oder einer 10% Verschonung von vermieteten Wohnimmobilien nur mit 15% oder 90% der zusätzlich übernommenen Schulden und Lasten, etwa Versorgungsleistungen oder Nießbrauchrechten. Außerdem wird die Verwaltungsauffassung gesetzlich festgeschrieben, dass Nutzungsrechte, z.B. Nießbrauch- oder Wohnrechte, die schon bei einer individuellen Ermittlung des niedrigeren Verkehrswerts i.S.d. § 198 BewG berücksichtigt worden sind, nicht zusätzlich als Schuld/Last abgezogen werden können.

In § 10 Abs. 10 ErbStG wird der Wert der Bereicherung in Fällen, in denen ein Erbe einen Anteil an einer Personengesellschaft erbt, diesen aber aufgrund rechtlicher Verpflichtungen an bestimmte Personen, z.B. einer bestimmten Familien gegen Abfindung zum Buchwert abgeben muss, und daher tatsächlich und ausschließlich im Ergebnis nur durch den Abfindungsanspruch bereichert ist, auf den Wert des Abfindungsanspruchs begrenzt. Dasselbe gilt im Falle der Einziehung eines vererbten Geschäftsanteils einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Die Fälle kommen hauptsächlich bei mittelständischen Familienunternehmen vor, um das Gesellschaftsvermögen in der Gesellschaft für Zwecke der Familie zu erhalten. In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass letztendlich der gemeine Wert der Mitberechtigung bzw. des Anteils an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung insgesamt der Besteuerung unterworfen wird (vgl. Änderung des § 7 Abs. 7 ErbStG). Denn die Differenz zwischen dem Abfindungsanspruch und dem gemeinen Wert gilt als Bereicherung der Gesellschafter oder des Gesellschafters bzw. bei einer Einziehung eines Anteils einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung der übrigen Gesellschafter.

§ 12 ErbStG Bewertung

Die Vorschrift stellt – wie bisher - die Verbindung zu den Bewertungsregeln des Bewertungsgesetzes her und entlastet so das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz von Einzelregelungen zur Bewertung. Soweit nach dem Fünften Abschnitt des Bewertungsgesetzes (§§ 151 ff. BewG) gesonderte Wertfeststellungen erfolgen, kann auf diese festgestellten Werte zugegriffen werden.

Neu eingefügt in § 12 ErbStG ist Abs. 6. Danach wird der Wert von Wirtschaftsgütern und von Schulden, die **vermögensverwaltenden Personengesellschaften** und Gemeinschaften gehören, nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG gesondert festgestellt. Der Ansatz erfolgt mit dem festgestellten Wert, wobei der Anteil des Erwerbers im Steuerfestsetzungsverfahren ermittelt wird. In diesem Zusammenhang ist **eine Änderung des § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG** zu erwähnen. Hier wird i.S. der Verwaltungsauffassung klargestellt, dass beim Erwerb von Beteiligungen an vermögensverwaltenden, insbesondere an grundstücksverwaltenden Personengesellschaften und anderen Gesamthandsgemeinschaften, z.B. an einer ungeteilten Erbengemeinschaft, durch freigebige Zuwendung unter Lebenden die Verpflichtung des Beschenkten, die Übernahme der anteiligen Schulden der Gesellschaft als Gegenleistung des Beschenkten behandelt werden soll. Die Ergänzung stellt damit klar, dass die **Grundsätze der gemischten Schenkung anzuwenden** sind. Allerdings dürften die Schulden künftig voll abziehbar sein, weil die aktiven Wirtschaftsgüter auch mit ihren gemeinen Werten anzusetzen sind.

§ 13 ErbStG Steuerbefreiung

Der Freibetrag für **andere bewegliche körperliche Gegenstände**, die nicht zum Hausrat gehören, wird bei Erwerbern der Steuerklasse I, im Wesentlichen der Ehegatte, Lebenspartner, die Kinder und weitere Abkömmlinge, auf **12.000 Euro** erhöht. Gleiches gilt für den zusammengefassten Freibetrag für Hausrat einschließlich Wäsche und Kleidungsstücke sowie anderer beweglicher körperlicher Gegenstände beim Erwerb durch Personen der Steuerklassen II und III. Die Befreiung bezieht sich nicht auf den Gesamtwert der zu diesen Vermögensgruppen gehörenden Vermögensgegenstände, sondern wird jedem Erwerber für seinen Anteil an diesen Vermögen gewährt.

Bei Erwerb von **denkmalgeschützten Bauwerken** bleiben ab 2009 85% (vorher 60%) außer Ansatz, wenn deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt und die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen (Näheres siehe § 13 Abs. 1 Nr. 2 a ErbStG).

Steuerbefreiungen bei Erwerb des selbstgenutzten Familienheims

Schon bisher ist der freigebige Erwerb eines selbst genutzten Familienheims unter Lebenden durch einen Ehegatten steuerfrei (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG); dies gilt ab 2009 auch für Erwerbe von eingetragenen Lebenspartnern. Nach dem im Bundestag geänderten Gesetzeswortlaut gilt die Befreiung, „soweit darin eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird (Familienheim),...“ Fraglich ist, ob mit dieser Formulierung eine Einschränkung der Befreiung verbunden ist. In der Gesetzesbegründung wird die Änderung als redaktionelle Anpassung bezeichnet, so dass davon auszugehen ist, dass keine materielle Änderung des § 13 Abs. 4 a ErbStG beabsichtigt war.

In den Abs. 4 b und 4c des § 13 Abs. 1 ErbStG wird unter bestimmten Voraussetzungen auch der Erwerb des Familienheims von Todes wegen befreit.

Erwirbt ein **Ehegatte von seinem verstorbenen Ehegatten** gem. § 3 ErbStG ein bebautes Grundstück, bleibt der Erwerb steuerfrei, soweit der Erblasser darin eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat und der überlebende Ehegatte/Lebenspartner das Familienheim weiterhin 10 Jahre selbst nutzt (§ 13 Abs. 4 b ErbStG). Der klassische Fall ist, dass die Ehegatten in ihrem selbstgenutzten Familienheim (EFH oder Eigentumswohnung) zusammengewohnt haben und der überlebende Ehegatte weiterhin dort wohnen bleibt. Dem Fall vergleichbar ist der Fall, dass der erstverstorbene Ehegatte zuletzt schon in einem Pflegeheim gelebt hat und sein Miteigentumsanteil an dem im ehemals gemeinsamen Familienheim auf den überlebenden Ehegatten übergeht. Nach dem Wortlaut wäre auch eine selbstgenutzte Wohnung steuerbefreit, die in einem eigenen Mietwohnhaus gelegen war, dann allerdings nur soweit, wie der Steuerwert auf die Wohnung entfällt. Die Befreiung ist auch wirksam, wenn diese letzte Wohnung in Gebiet der EU oder im EWR lag; z.B. der Erblasser hat zuletzt mit seiner Ehefrau in einer Eigentumswohnung in Spanien gelebt (Lebensmittelpunkt) und es besteht überhaupt noch deutsche Erbschaftsteuerpflicht. Verstirbt der überlebende Ehegatte vor Ablauf von 10 Jahren oder muss er in ein Pflegeheim, ist dies für die Befreiung unschädlich. Verkauft er innerhalb von 10 Jahren das Familienheim, weil es ihm z.B. zu groß ist, überträgt es im Wege der Nachlassenteilung auf einen Miterben u. dgl., entfällt rückwirkend die Steuerbefreiung. Die Regelung zur Steuerfreistellung von Wohneigentum für Ehegatten und Lebenspartner soll nach der Gesetzesbegründung im Übrigen dem geltenden Recht einer Steuerbefreiung für die lebzeitige Zuwendung eines Familienheims unter Ehegatten nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG entsprechen, so dass die bisherigen Verwaltungsanweisungen ergänzend zur Auslegung heranzuziehen sind. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist auch noch gegeben, wenn der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner, zum Beispiel als Berufspendler, mehrere

Wohnsitz hat, das Familienheim aber seinen Lebensmittelpunkt bildet. Demnach dürfte z.B. das Zweithaus (Ferienhaus) mangels Lebensmittelpunkt nicht begünstigt sein.

Erwerben ein bzw. mehrere Kinder bzw. Kinder verstorbener Kinder (=Enkel, deren Elternteil bereits verstorben ist) das selbstgenutzte Familienheim von einem Elternteil, bleibt der Erwerb steuerfrei, soweit das Familienheim eine Wohnfläche von 200qm nicht übersteigt (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG). Die Befreiung ist auch wirksam, wenn diese letzte Wohnung im Gebiet der EU oder im EWR lag. Der klassische Fall ist, dass eine Familien im selbstgenutzten Familienheim (EFH oder Eigentumswohnung) lebt, die Eltern Miteigentümer des Objekts sind, und bei Tod eines Elternteils der überlebende Ehegatte und das Kind bzw. die Kinder das Miteigentum erben und weiterhin in dem Familienheim leben. Voraussetzung ist, dass sie dort 10 Jahre weiterhin wohnen. Waren die Kinder schon ausgezogen, und hinterlässt der zuletzt lebende Elternteil den Kindern das Haus, muss mindestens ein Kind unverzüglich das Haus zur Selbstnutzung übernehmen, also dort einziehen und dort mindestens 10 Jahre wohnen. Muss ein Kind das begünstigte Vermögen aufgrund eines Vermächtnisses oder einer Auflage oder Teilungsanordnung des Erblassers auf einen Dritten übertragen, entfällt bei dem erwerbenden Kind die Befreiung; der Dritte, der für den Erwerb des begünstigten Vermögens anderes, aus demselben Nachlass stammendes Vermögen hingibt, soll so gestellt werden, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen (d.h. die betreffende Wohnung) erhalten. Insbesondere der Verkauf innerhalb von 10 Jahren führt zum rückwirkenden Wegfall der Befreiung. Zu dem Befreiungstatbestand sind eine Vielzahl von Sachverhaltskonstellationen denkbar, zu denen nach und nach wohl Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechung ergehen werden.

§ 13 Abs. 1 Nr. 7, 8 ErbStG enthält eine Reihe von **redaktionellen Anpassungen** (Bezeichnungen von Gesetzen).

In § 13 Abs. 1 Nr. 18 ErbStG werden **kommunale Wählervereinigungen** mit Parteien gleichgestellt, d.h. Zuwendungen an diese sind unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Nimmt die Wählervereinigung tatsächlich an der jeweils nächsten Wahl nach der Zuwendung nicht teil, kann die Steuerbefreiung rückwirkend entfallen.

§§ 13a, 13b und 19a ErbStG, Verschonungen des Produktivvermögens

Diese besonderen Verschonungen sind in dem Kap. G dargestellt.

§ 14 ErbStG Zusammenrechnung

Mit einer Ergänzung in § 14 Abs. 1 ErbStG wird erreicht, dass ab 2009 die Steuer, die sich nach den geltenden Vorschriften für den Letzterwerb ohne Zusammenrechnung ergibt, die Untergrenze der für diesen Erwerb festzusetzenden Steuer bildet. Damit wird der Abzug der Steuer auf den Vorerwerb begrenzt. Bisher konnte durch Nachschenkungen die Steuer auf Null reduziert werden, wenn die früher für einen Vorerwerb tatsächlich zu entrichtende Steuer höher war als die fiktiv dafür zu ermittelnde Steuer zur Zeit des Letzterwerbs. In diesem Fall konnte es dazu kommen, dass die für den Letzterwerb festzusetzende Steuer null Euro betrug. Diese Neuregelung betrifft aber nicht den Fall, in dem z.B. ein Elternteil einem Kind in 2008 oder früher eine Schenkung bis zur Höhe des alten Freibetrags von 205.000 € gemacht hat und 2009 die Differenz bis zum neuen Freibetrag von 400.000 € schenkt. Gem. § 14 ErbStG bleiben dann insgesamt 400.000 € steuerfrei, d.h. für den Gesamtwert wird der neue Freibetrag gewährt. Hat der Elternteil 2008 oder früher schon mehr als 205.000 € geschenkt und schenkt er 2009 einen Betrag bis zur Gesamthöhe des neuen Freibetrages von 400.000 €, kommt es – wie bisher – nicht zu einer Erstattung der vorher gezahlten Steuer.

Außerdem enthält § 14 Abs. ErbStG Regelungen, die die Festsetzungsverjährung des letzten Bescheides verhindern, wenn z.B. wegen Verstoßes gegen Behaltensvorschriften nach § 13a, § 19a ErbStG nachträglich für Vorerwerbe noch eine Steuer festzusetzen und damit auch eine Zusammenrechnung vorzunehmen wäre.

§ 15 ErbStG

In § 15 Abs. 3 Satz 1 wird klargestellt, dass im Fall des gemeinschaftlichen Testaments von Ehegatten der Schlusserbe oder Vermächtnisnehmer nicht im Rechtssinn als Erbe des erstverstorbenen Ehegatten anzusehen ist, selbst wenn von diesem stammendes Vermögen beim Tod des letztversterbenden Ehegatten auf ihn übergeht. Auch insoweit liegt nur ein einheitlicher Erwerb von Todes wegen vom letztversterbenden Ehegatten vor. Auf Antrag kann der Erwerb des vom erstverstorbenen Ehegatten stammenden Vermögens nach der im Verhältnis zu diesem Ehegatten geltenden günstigeren Steuerklasse versteuert werden. Die Besteuerung selbst richtet sich weiterhin nach den für Fälle der Vor- und Nacherbschaft getroffenen Regelungen (vgl. § 6 Abs. 2 ErbStG). Lebenspartner können nach § 10 Abs. 4 LPartG ein gemeinschaftliches Testament errichten. In diesem Fall sollen auch die mit dem verstorbenen Lebenspartner näher verwandten Erben und Vermächtnisnehmer in gleicher Weise wie bei einem verstorbenen Ehegatten die Möglichkeit erhalten, nach dem günstigeren verwandtschaftlichen Verhältnis zu dem erstverstorbenen Lebenspartner versteuert zu werden.

§ 16 ErbStG Persönliche Freibeträge

Die Gesamtentlastung ist für den Ehegatten und die Kinder jedoch so bemessen, dass ein übliches Einfamilienhaus auch in teureren Ballungsgebieten ohne Steuerbelastung übergehen kann. Gegenüber der bisherigen Regelung des geltenden Rechts ist der Freibetrag für den Ehegatten von 307.000 € auf 500.000 €, für jedes Kind und Kind eines bereits verstorbenen Kindes von 205.000 € auf 400.000 € und für andere Enkelkinder von 51.200 € auf 200.000 € erhöht worden. Die Anhebung der Freibeträge für diese Personen erfolgt im Hinblick auf die verfassungsrechtlich gebotene Freistellung des Familiengebrauchsvermögens. Für die übrigen Personen der Steuerklasse I, im Wesentlichen die Urenkel und weiteren Abkömmlinge des Erblassers oder Schenkers sowie die Eltern des Erblassers, wird künftig anstelle eines Freibetrags von 51.200 € ein Freibetrag von 100.000 € gewährt. Erwerber der Steuerklasse II erhalten anstelle des Freibetrags von 10.300 € einen Freibetrag von 20.000 €, Erwerber der Steuerklasse III anstelle eines Freibetrags von 5.200 € einen Freibetrag von 20.000 €. Der Freibetrag für beschränkt Steuerpflichtige wird von 1.100 € auf 2.000 € erhöht.

§ 19 ErbStG Steuersätze

§ 19 Abs. 1 ErbStG enthält den neuen Erbschaft- und Schenkungsteuertarif; er stellt entsprechend § 15 Abs. 1 ErbStG auf drei Steuerklassen ab. Der bisherige Steuertarif der Steuerklasse I bleibt von den anzuwendenden Steuersätzen her unverändert, allerdings werden die jeweiligen Tarifstufen, bis zu denen der jeweilige Steuersatz anzuwenden ist, großzügig aufgerundet. Für Erwerber der Steuerklassen II und III wird ein einheitlicher Tarif mit nur noch zwei unterschiedlichen Steuersätzen - jeweils 30 und 50 Prozent - eingeführt, wobei der Steuersatz von 50 Prozent für steuerpflichtige Erwerbe über 6.000.000 € gilt.

§ 25 ErbStG Besteuerung bei Nutzung und Rentenlast

§ 25 ErbStG ist gestrichen worden. Das bisherige Abzugsverbot für bestimmte, die Bereicherung mindernde Belastungen (Nießbrauch, Wohnrecht) hatte seine Ursache in den bisherigen niedrigen Wertansätzen für bestimmtes Vermögen. Mit dem Ansatz des gemeinen Werts für alle Vermögensgegenstände ist diese Ursache entfallen. Da die praktische Anwendung der Vorschrift das Besteuerungsverfahren erheblich komplizierte, führt deren Wegfall zu einer deutlichen Vereinfachung. Durch eine **Änderung des § 37 Abs. 2 ErbStG** wird sichergestellt, dass ein Erwerber, auf dessen Erwerb § 25 ErbStG bis zu dessen Aufhebung anwendbar war, die gestundete Steuer jederzeit mit ihrem Barwert nach § 12 Abs. 3 BewG ablösen kann und dass die Stundung endet, wenn der Erwerber das be-

lastete Vermögen vor dem Erlöschen der Belastung veräußert.

§ 28 ErbStG Stundung beim Erwerb von Grundvermögen

Die auf den Erwerb von vermieteten Wohnimmobilien und selbst genutzten Ein-/Zweifamilienhäuser bzw. Wohnungseigentum entfallende Erbschaftsteuer wird auf Antrag bis zu 10 Jahren – beim Erwerb von Todes wegen zinslos – gestundet, wenn zur Entrichtung der Erbschaftsteuer die Veräußerung des Grundstücks erfolgen müsste. Andernfalls könnte das mit der Begünstigung nach § 13c ErbStG verfolgte Ziel, die Wohnraumversorgung der Bevölkerung zu sichern und zugleich die Marktkonzentration auf institutionelle Anbieter zu verringern, nicht verwirklicht werden. Auch in den Fällen, in denen z. B. Geschwister bereits in dem erworbenen Ein- oder Zweifamilienhaus oder Wohneigentum wohnen oder ein entsprechendes Grundstück nach dem Erwerb selbst nutzen, soll ein gesetzlicher Stundungsanspruch bestehen, wenn die Entrichtung der Erbschaftsteuer nur durch Veräußerung möglich ist. Die Stundungsregelung gilt nur für ein Grundstück. Bei Aufgabe der Selbstnutzung wegen Veräußerung steht Kapital zur Begleichung der Erbschaftsteuerschuld zur Verfügung. Bei Vermietung nach Beendigung der Selbstnutzung soll durch die weitere Stundung erreicht werden, dass die gestundete Erbschaftsteuer aus den Erträgen entrichtet werden kann. Erst einmal muss der betroffene Erwerber auch sein sonstiges Privatvermögen zur Bezahlung der ErbSt einsetzen. Er muss nachweisen, dass er genau wegen der Erbschaftsteuer und sonstiger „Vermögenslosigkeit“ das Objekt verkaufen müsste. Kann der Schenker zur Zahlung der Schenkungsteuer herangezogen werden, sei es, weil er die Steuer übernommen hat (vgl. § 10 Abs. 2 ErbStG), sei es, weil er als Gesamtschuldner in Anspruch genommen werden kann, bleibt eine Stundung ebenfalls ausgeschlossen.

Entsprechend § 28 Abs. 1 Satz 2 erfolgt die Stundung bei Erwerben von Todes wegen zinslos, bei Schenkung dagegen verzinslich.

§ 29 ErbStG Erlöschen

Unentgeltliche Zuwendungen eines Ehegatten werden auch berücksichtigt, wenn für den überlebenden Ehegatten die fiktive steuerfreie Ausgleichsforderung nach § 5 Abs. 1 ErbStG zu ermitteln ist. Deshalb wird klargestellt, dass eine eventuell für diese Zuwendungen früher festgesetzte Schenkungsteuer rückwirkend erlischt. Bisher war im Gesetz nur der Fall des § 5 Abs. 2 ErbStG angesprochen.

§ 30 ErbStG Anzeige

Grundsätzlich brauchen Erwerber gem. § 30 Abs. 3 ErbStG keine Anzeige des Erwerbs erstatten,

wenn der Erwerb auf einer von einem deutschen Gericht, einem deutschen Notar oder einem deutschen Konsul eröffneten Verfügung von Todes wegen beruht und sich aus der Verfügung das Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser unzweifelhaft ergibt. Ab 2009 muss auch in diesen Fällen eine Anzeige erstattet werden, wenn zum Erwerb Grundbesitz, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht der Anzeigepflicht nach § 33 ErbStG unterliegen, oder Auslandsvermögen gehört. Die Erbschaftsteuer-Finanzämter sollen in Erbfällen unmittelbar von den Erwerbern Angaben insbesondere zur Zusammensetzung des Nachlasses und seines Werts erhalten, wenn zum Erwerb Vermögen gehört, für das keine Anzeigepflichten Dritter, z.B. der Banken und anderer Vermögensverwahrer, bestehen.

§ 35 ErbStG Zuständigkeit

Die Vorschrift trifft eine Zuständigkeitsregelung für Schenkungen der noch ungeteilten Erbengemeinschaft. Aus Zweckmäßigkeitsgründen soll das Finanzamt, das den Erbfall bearbeitet und dabei Kenntnisse über den Wert der Nachlassgegenstände erlangt, auch für solche Schenkungen zuständig sein, die ein Miterbe bei der Erbauseinandersetzung dadurch ausführt, dass er seinem anderen Miterben mehr aus dem Nachlassvermögen überlässt, als diesem nach seinem Erbanteil zusteht.

§ 37 ErbStG Anwendung

Die Erbschaftsteuerreform findet auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem 31.12.2008 entsteht.

In Abs. 3 ist eine **besondere Anwendungsregelung für den neuen § 13a ErbStG** enthalten (nicht für § 19a ErbStG). Danach sind die neuen Verschonungen für Produktivvermögen nicht zu gewähren, wenn das begünstigte Vermögen vor dem 1. Januar 2011 von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erworben wird, bereits Gegenstand einer vor dem 1. Januar 2007 ausgeführten Schenkung desselben Schenkers an dieselbe Person war und wegen eines vertraglichen Rückforderungsrechts nach dem 11. November 2005 herausgegeben werden musste. Für Schenkungen unter entsprechendem Widerrufvorbehalt ab 1.1.2007 und bis 31.12. 2008 scheint der neue §13a ErbStG demnach erreichbar zu sein.

2 Änderungen des Bewertungsgesetzes

Das Bewertungsgesetz ist durch das ErbStRG in großem Umfang geändert bzw. ergänzt worden. Soweit die Änderungen die besonderen Vermögensarten betreffen (LuF, Betriebsvermögen, Grundvermögen), sind sie in den nachfolgenden Kapiteln D bis F gesondert dargestellt.

Im Allgemeinen Teil sind daher nur zwei Änderungen zu vermerken:

Noch nicht fällige Ansprüche aus Lebens-, Kapital- oder Rentenversicherungen

Ab 2009 werden diese Ansprüche nur mit ihrem Rückkaufswert, und nicht mehr wie früher alternativ auch mit 2/3 der eingezahlten Prämien bewertet (§ 12 Abs. 4 BewG). Die Berechnung des Rückkaufswerts kann durch Rechtsverordnung besonders geregelt werden. Im Zivilrecht gibt es schon besondere Berechnungsregeln, die durch den BGH zugunsten der Versicherungsnehmer verschärft worden sind. Insbesondere gegen Ende der Laufzeit der betreffenden Versicherung ergeben sich durch die Gesetzesänderung zum Teil deutlich höhere Werte als bisher.

Lebenslängliche Nutzungen und Leistungen

In § 14 Abs. 1 BewG wird vorgeschrieben, dass ab 2009 die Vervielfältiger nicht mehr aus Anlage 9 zum BewG sondern aus der aktuellen Sterbetafel des Statistischen Bundesamtes zu entnehmen sind. Die Vervielfältiger werden vom BMF im BStBl. Teil I veröffentlicht.² Wegen der gestiegenen allgemeinen durchschnittlichen Lebenserwartung werden die Kapitalwerte höher als bisher sein.

3 Änderung des Einkommensteuergesetzes

Die mögliche Doppelbelastung mit Erbschaft- und Ertragsteuern wurde nach dem Vorbild der bis zum Veranlagungszeitraum 1998 geltenden Regelung abgemildert. Die auf die Einkünfte entfallende Erbschaftsteuer wird gem. § 35 b EStG bei der Einkommensteuer angerechnet, wenn die Einkünfte in den

² Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schr. v. 20.1.2009 IV C 2 - S 3104/09/10001 zur Bewertung einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung die Vervielfältiger für Bewertungsstichtage ab 1. Januar 2009 für den Kapitalwert einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung im Jahresbetrag von einem Euro nach Lebensalter und Geschlecht der Berechtigten in einer Tabelle zusammengestellt. S. auch www.bundesfinanzministerium.de/Erbschaftsteuer.

vier vorangegangenen Veranlagungszeiträumen der Erbschaftsteuer unterlegen haben. Zu den Einkünften gehören beispielsweise auch Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter (Aufdeckung stiller Reserven), die beim Erblasser Betriebsvermögen waren und als Betriebsvermögen auf den Erwerber übergegangen sind, oder Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines ganzen Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 16 EStG. § 35b EStG ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden und zwar nur für Fälle, die dem neuen Erbschaftsteuerrecht unterliegen, also für Erbfälle nach dem 31. Dezember 2008.

D Die neue Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

1 Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

1.1 Definition und Bewertungsgegenstand

Die Neuregelung der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist vollständig neu formuliert und in den §§ 158 bis 175 BewG verankert worden. Allerdings hat der Gesetzgeber die bereits bestehenden Definitionen und Abgrenzungskriterien übernommen und die Land- und Forstwirtschaft in § 158 Abs. 1 BewG tätigkeitsbezogen unter Rückgriff auf R 15.5 Abs. 1 Nr. 1 EStR 2005 definiert. Demnach ist unter Land- und Forstwirtschaft die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch selbst gewonnenen Erzeugnisse zu verstehen. Unter objektiven Gesichtspunkten gehören zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen folglich alle Wirtschaftsgüter, die nach ihrer Zweckbestimmung einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit dauerhaft zur planmäßigen und ständigen Bewirtschaftung dienen. Hierbei wird weder eine Mindestgröße des Betriebs noch ein voller land- und forstwirtschaftlicher Besitz mit Wirtschaftsgebäuden, Betriebsmitteln und dergleichen vorausgesetzt.

Nach § 158 Abs. 2 BewG bildet der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft die wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens. Hiermit werden primär die Wirtschaftsgüter zusammengefasst, die dem Eigentümer zuzurechnen sind. In den Fällen, in denen ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft in Form einer Personengesellschaft oder einer Gemeinschaft geführt wird, ist das land- und forstwirtschaftliche Vermögen einheitlich zu ermitteln.

Als Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind, kommen insbesondere der Grund und Boden, die Wohn- und Wirtschaftsgebäude, die stehenden Betriebsmittel sowie ein normaler, die Fortführung des Betriebs sichernder Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln in Betracht (§ 158 Abs. 3 Satz 2 BewG).

Die Abgrenzung des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft vom Grundvermögen, Betriebsvermögen

und übrigen Vermögen richtet sich nach den bereits bestehenden Definitionen und Kriterien und der bei der Land- und Forstwirtschaft einschlägigen Verkehrsanschauung. Die Abgrenzung zum Grundvermögen erfolgt in § 159 BewG; die Vorschrift ist inhaltlich § 69 BewG nachgebildet.

Eine Auflistung der nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Wirtschaftsgüter – Negativabgrenzung – ist aus § 158 Abs. 4 BewG ersichtlich. Von der Zurechnung zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen sind demnach ausgenommen der Grund und Boden sowie die Gebäude oder Gebäudeteile, die nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen, das (Dauer-) Kleingartenland, über den Normalbestand hinausgehende Bestände an umlaufenden Betriebsmitteln – sog. Überbestände, Geldforderungen, Zahlungsmittel und Finanzanlagen, Tiere und Wirtschaftsgüter der gewerblichen Tierhaltung, Pensionsverpflichtungen. Von der bisherigen Rechtslage abweichend gehören Verbindlichkeiten zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, soweit sie nicht mit den vorgenannten Wirtschaftsgütern in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 158 Abs. 5 BewG).

2 Umfang des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft

Beim bewertungsrechtlichen Umfang des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gehen mit der Verankerung in § 160 Abs. 1 BewG keine Neuerungen einher; die wirtschaftliche Einheit umfasst mithin den Wirtschaftsteil, die Betriebswohnungen sowie den Wohnteil.

2.1 Wirtschaftsteil

Nach § 160 Abs. 2 Satz 1 BewG umfasst der Wirtschaftsteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft die land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen, die Nebenbetriebe einschließlich der dazugehörenden Wirtschaftsgebäude und Betriebsmittel sowie das Abbauland, das Geringstland und das Unland. Als land- und forstwirtschaftliche Nutzung sind alle Wirtschaftsgüter einzustufen, die einem der abschließend aufgezählten Zwecke dienen. Demnach umfasst der Wirtschaftsteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft die landwirtschaftliche Nutzung, die forstwirtschaftliche Nutzung, die weinbauliche Nutzung, die gärtnerische Nutzung, die übrige land- und forstwirtschaftliche Nutzung, die Nebenbetriebe, das Abbauland, das Geringstland sowie das Unland. Eine der genannten Nutzungen umfasst alle Wirtschaftsgüter, die einem der aufgezählten Zwecke dienen.

2.2 Betriebswohnungen

Gebäude oder Gebäudeteile des Betriebs, die dessen Arbeitnehmern und deren Familienangehörigen zu Wohnzwecken zur Verfügung gestellt werden, sind Betriebswohnungen (§ 160 Abs. 8 BewG). Dabei ist es nicht erforderlich, dass der Wohnungsinhaber oder seine Familienangehörigen ganz in dem Betrieb tätig sind. Es genügt, dass der jeweilige Arbeitnehmer vertraglich dazu verpflichtet ist, wenigstens 100 Arbeitstage oder 800 Arbeitsstunden im Jahr mitzuarbeiten. Das Merkmal der Betriebswohnung bleibt bei fortdauernder Nutzung der Wohnung durch den Arbeitnehmer nach Eintritt in den Ruhestand erhalten.

2.3 Wohnteil

Gebäude oder Gebäudeteile, die dem Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft und den zu seinem Haushalt gehörenden Familienangehörigen zu Wohnzwecken dienen (§ 160 Abs. 9 BewG), sind dem Wohnteil zuzurechnen, wenn der Betriebsinhaber oder mindestens einer der zu seinem Haushalt gehörenden Familienangehörigen durch eine mehr als nur gelegentliche Tätigkeit in dem Betrieb an ihn gebunden ist. Gebäude oder Gebäudeteile, die Altenteilern zu Wohnzwecken dienen, gehören zum Wohnteil, wenn die Nutzung der Wohnung in einem Altenteilsvertrag geregelt ist. Werden dem Hauspersonal nur einzelne zu Wohnzwecken dienende Räume überlassen, rechnen diese zum Wohnteil des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft. Bei der Überlassung von Wohnungen an Arbeitnehmer des Betriebs ist R 131 Abs. 1 ErbStR 2003 anzuwenden. Zum Grund und Boden des Wohnteils zählen neben der bebauten Fläche auch die übrigen Flächen, wie z. B. Stellplätze und Gärten. Die Zuordnung des Grund und Bodens sowie der Gartenflächen richtet sich nach den entsprechenden ertragsteuerlichen Abgrenzungskriterien.

3 Bewertungsstichtag

Entsprechend der Verfahrensweise bei der bisherigen Grundbesitzbewertung (Bedarfsbewertung) bestimmt § 161 Abs. 1 BewG, dass bei der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

hinsichtlich der Größe des Betriebs, des Umfangs und des Zustands der Gebäude sowie der stehenden Betriebsmittel die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt maßgebend sind. Abweichend hiervon wird nach Maßgabe des § 161 Abs. 2 BewG bei den umlaufenden Betriebsmitteln auf die Bestände zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres abgestellt.

4 Bewertung des Wirtschaftsteils

Unter Berücksichtigung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts ist Bewertungsmaßstab für den Wirtschaftsteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (grundsätzlich) der gemeine Wert. Dieser wird in § 162 Abs. 1 Satz 2 BewG als Fortführungswert definiert. Mithin ist als gemeiner Wert der Wert anzusetzen, der unter objektiven ökonomischen Bedingungen den landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen, weinbaulichen, gärtnerischen sowie den übrigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen, den Nebenbetrieben und den übrigen Wirtschaftsgütern (Abbauland, Geringstland, Unland) im fortgeführten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb beizumessen ist. Der Fortführungswert des Wirtschaftsteils ist grundsätzlich im Ertragswertverfahren nach § 163 BewG zu ermitteln.

Für Stückländereien wird ein abweichender Bewertungsmaßstab normiert, nämlich nach § 162 Abs. 2 BewG der ausschließlich an der Ertragsfähigkeit orientierte Mindestwert (§ 164 BewG). Einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bilden nach § 160 Abs. 7 Satz 1 BewG auch Stückländereien, die als gesonderte wirtschaftliche Einheit zu bewerten sind. Die Vorschrift entspricht weitgehend der zur (grundsteuerlichen) Einheitsbewertung ergangenen Norm des § 34 Abs. 7 BewG, wurde jedoch mit einer zeitlichen Komponente versehen. So sind Stückländereien einzelne land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, bei denen die Wirtschaftsgebäude oder die Betriebsmittel oder beide Arten von Wirtschaftsgütern nicht dem Eigentümer des Grund und Bodens gehören, sondern am Bewertungsstichtag für mindestens 15 Jahre einem anderen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zu dienen bestimmt sind.

Einen weiteren Bewertungsmaßstab formuliert § 162 Abs. 3 BewG. Werden danach ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder ein Anteil im Sinne des § 158 Abs. 2 Satz 2 BewG innerhalb eines Zeitraums von 15 Jahren nach dem Bewertungsstichtag veräußert (als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Betriebs), erfolgt die Bewertung mit dem Liquidationswert (§ 166 BewG). Gleiches gilt für die Veräu-

ßerung wesentlicher Wirtschaftsgüter. Die Veräußerungsvorgänge sind hingegen unschädlich, wenn von der Reinvestitionsklausel (§ 162 Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 Satz 2 BewG) Gebrauch gemacht wird.

4.1 Ermittlung der Wirtschaftswerte

4.1.1 Bezugsgröße Reingewinn

Nach § 163 Abs. 1 Satz 1 BewG ist bei der Ermittlung der jeweiligen Wirtschaftswerte von der nachhaltigen Ertragsfähigkeit land- und forstwirtschaftlicher Betriebe auszugehen. Ertragsfähigkeit ist der bei ordnungsmäßiger Bewirtschaftung gemeinhin und nachhaltig erzielbare Reingewinn. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die bei einer Selbstbewirtschaftung den Wirtschaftserfolg beeinflussen.

4.1.2 Landwirtschaftliche Nutzung

Die Vorschrift des § 163 Abs. 3 BewG konkretisiert die Bewertungsfaktoren zur Ermittlung des Reingewinns der landwirtschaftlichen Nutzung unter Beachtung europäischer Vorgaben. Die betriebswirtschaftliche Ausrichtung eines Betriebs sowie die Betriebsgröße sind die relevanten Merkmale für die wirtschaftliche Ertragskraft eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft; folglich müssen diese Parameter bei der Bewertung landwirtschaftlicher Betriebe berücksichtigt werden. Demnach bestimmt sich der Reingewinn für die landwirtschaftliche Nutzung nach der Region (Bundesland, Regierungsbezirk), der maßgeblichen Nutzungsart (Betriebsform) und der Betriebsgröße nach der Europäischen Größeneinheit (EGE). Dabei ist zur Ermittlung der maßgeblichen Nutzungsart (Betriebsform) das gemeinschaftliche Klassifizierungssystem heranzuziehen. Hierzu sind in einem ersten Schritt die Standarddeckungsbeiträge (SDB) der selbst bewirtschafteten Flächen und der Tiereinheiten der landwirtschaftlichen Nutzung zu ermitteln. In einem zweiten Schritt ist daraus die Nutzungsart (Betriebsgröße) herzuleiten. Die Summe der SDB ist in einem dritten Schritt durch 1 200 Euro zu dividieren, so dass sich die Betriebsgröße in EGE ergibt. Die gemeinschaftliche Maßeinheit „EGE“ entspricht einem Gesamtstandarddeckungsbeitrag von 1 200 Euro. In einem vierten Schritt erfolgt die Zuordnung des zu bewertenden Betriebs in eine der folgenden Betriebsgrößenklassen:

Betriebsgrößenklasse	Betriebsgröße in EGE
Kleinbetriebe	0 bis unter 40
Mittelbetriebe	40 bis 100
Großbetriebe	über 100

Der entsprechende Reingewinn der landwirtschaftlichen Nutzung ergibt sich aus Anlage 14 (Spalte 4)

zum BewG. Die Regionalisierung der Werte in Anlage 14 trägt der unterschiedlichen Ertragsfähigkeit des Bodens Rechnung und erfolgte auf der Basis der für 38 Regionen ermittelten SDB. Die wertmäßigen Unterschiede der SDB in den Regionen wurden in Form von Zu- und Abschlägen auf die für Deutschland berechneten Reingewinne übertragen.

4.1.3 Forstwirtschaftliche Nutzung

Nach § 163 Abs. 4 BewG bestimmt sich der Reingewinn für die forstwirtschaftliche Nutzung nach Baumarten und Ertragsklassen. Der Reingewinn ergibt sich aus Anlage 15 (Spalte 4) zum BewG. Der Gesetzgeber hat auf eine Regionalisierung verzichtet, da diese wegen der inhomogenen Zusammensetzung der Forstbetriebe nicht sachgerecht ist.

4.1.4 Weinbauliche Nutzung

Der Reingewinn der weinbaulichen Nutzung bestimmt sich gemäß § 163 Abs. 5 BewG nach den Flächen der jeweiligen Nutzungsart. Der Reingewinn ergibt sich aus Anlage 16 (Spalte 3) zum BewG. Für die unterschiedlichen Nutzungsarten innerhalb der weinbaulichen Nutzung – Weinbau, Fassweinerzeuger, Traubenvermarkter – werden keine Standarddeckungsbeiträge ermittelt. Folglich muss die flächenmäßige Bindung beibehalten werden.

4.1.5 Gärtnerische Nutzung

Der Reingewinn der gärtnerischen Nutzung bestimmt sich gemäß § 163 Abs. 6 BewG nach dem maßgeblichen Nutzungsteil, der Nutzungsart und den Flächen. Der Reingewinn ergibt sich aus Anlage 17 (Spalte 4) zum BewG.

4.1.6 Sondernutzungen Hopfen, Spargel, Tabak

Die Vorschrift des § 163 Abs. 7 BewG konkretisiert die Bewertungsfaktoren zur Ermittlung des Reingewinns der Sondernutzungen Hopfen, Spargel und Tabak. Der Gesetzgeber stellt dabei auf eine flächenmäßige Bindung ab. Der entsprechende Reingewinn ergibt sich aus Anlage 18 (Spalte 3) zum BewG. Da sich die Reingewinne bereits an typischen Anbaugebieten orientieren, war eine Regionalisierung der Werte verzichtbar.

4.1.7 Sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung, Nebenbetriebe, Abbauland

Der Reingewinn für die sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen, die Nebenbetriebe und das Abbauland ist im Einzelertragswertverfahren zu ermitteln, soweit für die jeweilige Region nicht auf einen durch statistische Erhebungen ermittelten pauschalierten Reingewinn zurückgegriffen werden

kann. Der Einzelertragswert ermittelt sich aus dem betriebsindividuellen Ergebnis und dem Kapitalisierungszinssatz nach § 163 Abs. 11 BewG.

4.1.8 Geringstland

Zum Geringstland gehören die Betriebsflächen geringster Ertragsfähigkeit, für die nach dem Bodenschätzungsgesetz keine Wertzahlen festzustellen sind. Der Reingewinn für das Geringstland wird nach § 163 Abs. 9 BewG pauschal mit 5,40 Euro pro Hektar festgelegt.

4.1.9 Unland

Nach § 160 Abs. 6 BewG gehören zum Unland die Betriebsflächen, die auch bei geordneter Wirtschaftsweise keinen Ertrag abwerfen können. Der Reingewinn beträgt 0 Euro (§ 163 Abs. 10 BewG).

4.2 Kapitalisierungszinssatz zur Ermittlung des Wirtschaftswerts

Nach § 163 Abs. 11 Satz 1 BewG ist der jeweilige Reingewinn unter Berücksichtigung eines Zinssatzes zu kapitalisieren. Der Kapitalisierungszinssatz wird mit Rücksicht auf das dynamische Bewertungsverfahren und zur angemessenen Berücksichtigung wirtschaftlicher Gegebenheiten normativ festgelegt. Nach § 163 Abs. 11 Satz 2 BewG beträgt der Zinssatz zur Kapitalisierung des jeweiligen Reingewinns 5,5%. Dieser Zinssatz setzt sich aus einem Basiszinssatz von 4,5% und einem Risikozuschlag von 1,0% zusammen. Der Basiszinssatz beruht auf der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen. Der Kapitalisierungsfaktor beträgt mithin 18,6. Der kapitalisierte Reingewinn für die landwirtschaftliche, die forstwirtschaftliche, die weinbauliche, die gärtnerische Nutzung oder für deren Nutzungsteile, die Sondernutzungen und das Geringstland ist mit der jeweiligen Eigentumsfläche des Betriebs zum Bewertungsstichtag zu vervielfältigen, der dieser Nutzung zuzurechnen ist (§ 163 Abs. 12 BewG). Zur Einbeziehung von Hofflächen und Flächen der Wirtschaftsgebäude siehe § 163 Abs. 13 BewG.

Regelertragswertverfahren (§ 163 BewG)

Durchschnittlicher Reinertrag je Hektar Eigentumsfläche (=Jahresertrag nach Abzug des Unternehmerlohns und der Berücksichtigung nicht entlohnter Arbeitskräfte)

x Eigentumsfläche

= maßgebender Reinertrag

x Kapitalisierungsfaktor 18,6 (auf Basis eines Zinssatzes von 5,5%)

= Regelertragswert

5 Mindestwertermittlung

Um auch werthaltige Betriebe mit niedrigen oder gar negativen Reinerträgen für Zwecke der Erbschaftsbesteuerung zu erfassen, hat der Gesetzgeber in § 164 BewG eine Mindestwertregelung installiert, die mit einer separaten Bewertung von Grund und Boden, Besatzkapital sowie sonstigen Wirtschaftsgütern einhergeht.

Die Vorschrift des § 164 Abs. 2 bis 6 BewG regelt die Details zur Ermittlung des Mindestwerts (Art und Umfang der Wirtschaftsgüter, Verfahren und Berechnung des Mindestwerts, Zinssatz und durchschnittlicher Bodenwert). Der für den Wert des Grund und Bodens im Sinne des § 158 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 BewG zu ermittelnde Pachtpreis pro Hektar bestimmt sich nach der Nutzung bzw. dem Nutzungsteil und der Nutzungsart des Grund und Bodens. Bei der landwirtschaftlichen Nutzung ist dabei die Betriebsgröße in EGE nach § 163 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 bis 3 BewG zu berücksichtigen. Der danach maßgebliche Pachtpreis ergibt sich jeweils aus den Anlagen 14, 15 und 17 (jeweils Spalte 5) sowie aus den Anlagen 16 und 18 (jeweils Spalte 4) zum BewG und ist mit der Eigentumsfläche zu vervielfältigen. Die regionalen Pachtpreise pro Hektar wurden aus dem Agrarbericht abgeleitet. Die Regionalisierung der bundesdurchschnittlichen Ergebnisse wurde unter Berücksichtigung der Standarddeckungsbeiträge bewerkstelligt.

Der Zinssatz zur Kapitalisierung des regionalen Pachtpreises beträgt 5,5% und setzt sich aus einem Basiszinssatz von 4,5% und einem Risikozuschlag von 1,0% zusammen; der Kapitalisierungsfaktor beläuft sich mithin auf 18,6 (§ 164 Abs. 3 BewG).

Der Wert für das Besatzkapital, d.h. für die übrigen Wirtschaftsgüter im Sinne des § 158 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 bis 5 BewG bestimmt sich nach der Nutzung, dem Nutzungsteil und der Nutzungsart des Grund und Bodens. Bei der landwirtschaftlichen Nutzung ist dabei die Betriebsgröße in EGE nach § 163 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 bis 3 BewG zu berücksichtigen. Der danach maßgebliche Wert für das Besatzkapital ergibt sich jeweils aus den Anlagen 14, 15a und 17 (jeweils Spalte 6) sowie aus den Anlagen 16 und 18 (jeweils Spalte 5) zum BewG und ist mit den selbst bewirtschafteten Flächen zu vervielfältigen. Der Wert für das üblicherweise vorhandene Besatzkapital ist in Abhängigkeit der Nutzungsart pro Hektar aus dem Bilanzvermögen laut Agrarberichterstattung abgeleitet worden. Zum Besatzkapital rechnen bauliche Anlagen,

technische Anlagen und Maschinen, Tiervermögen sowie Umlaufvermögen.

Der Zinssatz zur Kapitalisierung der übrigen Wirtschaftsgüter beträgt 5,5% und setzt sich aus einem Basiszinssatz von 4,5% und einem Risikozuschlag von 1,0% zusammen; der Kapitalisierungsfaktor beläuft sich mithin auf 18,6 (§ 164 Abs. 5 BewG).

Von der Summe des kapitalisierten Werts des Grund und Bodens sowie des kapitalisierten Werts der übrigen Wirtschaftsgüter sind die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten abzusetzen. Der Mindestwert, der sich hiernach ergibt, darf nach § 164 Abs. 6 Satz 2 BewG nicht weniger als 0 Euro betragen.

Mindestwertregelung (§ 164 BewG)

Grund und Boden:

Regional üblicher Netto-Pachtpreis je Hektar x Eigentumsfläche

+ Besatzkapital

betriebsformabhängiger prozentualer Anteil vom landesspezifischen Netto-

Pachtpreis je Hektar (Ermittlungsbasis: länderspezifische Hektarwerte der

Agrarstatistik) x bewirtschaftete Fläche

= Jahresertragswert

x Kapitalisierungsfaktor 18,6 (auf Basis eines Zinssatzes von 5,5%)

+ Ansatz sonstiger Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert

= Mindestwert (nach Abzug Verbindlichkeiten nicht weniger als 0 Euro)

6 Tierbestände

Für die Umrechnung der Tierbestände (§ 169 BewG) in Vieheinheiten sowie die Gruppen der mehr oder weniger flächenabhängigen Zweige des Tierbestands sind die in den Anlagen 19 und 20 zum BewG aufgeführten Werte maßgebend.

7 Fortführungswert/Öffnungsklausel

Die Summe der nach Maßgabe des § 163 BewG zu ermittelnden Wirtschaftswerte ergibt den Wert des Wirtschaftsteils. Nach § 165 Abs. 2 BewG darf der für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft anzusetzende Wert des Wirtschaftsteils nicht geringer sein als der nach § 164 BewG ermittelte Mindestwert.

Der Gesetzgeber räumt in § 165 Abs. 3 BewG im Wege der Öffnungsklausel die Möglichkeit des Verkehrswertnachweises ein. Weist der Steuerpflichtige mithin nach, dass der gemeine Wert des Wirtschaftsteils niedriger ist als der nach § 165 Abs. 1 BewG (Regelertragswert) und nach § 165 Abs. 2 BewG (Mindestwert) ermittelte Wert, ist dieser Wert anzusetzen. Der Verkehrswertnachweis ist mithin nur für den gesamten Wirtschaftsteil zulässig. Zur Gleichbehandlung mit dem Betriebsvermögen (siehe hierzu § 11 Abs. 2 BewG) findet ein nachgewiesener Verkehrswert seine unterste Grenze im Liquidationswert (§ 166 BewG).

Beispiel: Schweinemastbetrieb (Veredelung)

Lage: Münster/Westfalen

Betriebliche Grundlagendaten:

Ackerland	40 ha Eigentumsfläche
Durchschnittliche Ertragsmesszahl (EMZ)	42
Betriebsgrößeneinstufung	über 40 bis 100 EGE

Wirtschaftswertermittlung 2009

1. Regelertragswertverfahren (§ 163 BewG)

Reingewinn (Veredelung, über 40 bis 100 EGE) $40 \text{ ha} \times 138 \text{ €/ha} \times 18,6 = -102\,672 \text{ €}$

2. Mindestwertregelung (§ 164 BewG)

Grund und Boden (über 40 bis 100 EGE) $40 \text{ ha} \times 349 \text{ €/ha} \times 18,6 = 259\,656 \text{ €}$

Besatzkapital (über 40 bis 100 EGE) $40 \text{ ha} \times 322 \text{ €/ha} \times 18,6 = 239\,568 \text{ €}$

Summe 499 224 €

Grundbesitzwert 499 224 €

8 Nachbewertungsvorbehalt

Ein Novum im erbschaftsteuerlichen Bewertungsrecht des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ist die gesetzliche Verankerung eines Nachbewertungsvorbehalts. Bei steuerschädlichem Verhalten im Sinne des § 162 Abs. 3 BewG (Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder eines Anteils im Sinne des § 158 Abs. 2 Satz 2 BewG innerhalb eines Zeitraums von 15 Jahren nach dem Erbfall/dem Vollzug der Schenkung) tritt an die Stelle des Fortführungswerts der Liquidationswert, es sei denn, es liegt ein Fall der Reinvestitionsklausel (§ 162 Abs. 3 Satz 2 BewG) vor. Dieselbe Rechtsfolge tritt ein, wenn funktional wesentliche Wirtschaftsgüter veräußert, in das Privatvermögen überführt oder im Wege des Nutzungswechsels auf Dauer dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft entzogen werden. Mit der steuerschädlichen Veräußerung/Aufgabe des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft liegt ein Ereignis vor, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat – rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

Der Liquidationswert ist nach § 166 Abs. 2 BewG in Fällen der Veräußerung/Aufgabe eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder des Mitunternehmeranteils an einem solchen Betrieb zu ermitteln. Sind dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft wesentliche Wirtschaftsgüter durch Veräußerung, Entnahme oder Nutzungswechsel auf Dauer entzogen worden, gelten die vorgenannten bewertungsrechtlichen Grundsätze zur Ermittlung und zum Ansatz des Liquidationswerts entsprechend. Mithin sind die Liquidationskosten typisierend mit einem Pauschalansatz von 10% des Werts der Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen. Eine Ausnahme hiervon gilt im Falle der Reinvestition (§ 162 Abs. 4 Satz 2 BewG)

9 Bewertung der Betriebswohnungen und des Wohnteils

Unabhängig von seiner Zugehörigkeit zu den Betriebswohnungen und zum Wohnteil wird der land- und forstwirtschaftliche Wohnraum nach denselben Verfahren wie bei Gebäuden des Grundvermögens bewertet und demgemäß wie vergleichbare Wohnungen behandelt (§ 167 Abs. 1 BewG). Nach § 167 Abs. 2 BewG wird für die flächenmäßige Abgrenzung des zu den Betriebswohnungen und zum Wohnteil des Betriebsinhabers oder des Altenteilers gehörenden Grund und Bodens eine Sonder-

regelung statuiert: Demnach wird bei der Ermittlung des Bodenwerts die zu bewertende Fläche höchstens auf das Fünffache der mit den Wohnhäusern bebauten Fläche beschränkt.

Nach § 167 Abs. 1 BewG erfolgt die Bewertung der Betriebswohnungen und des Wohnteils nach den Vorschriften, die für die Bewertung von Wohngrundstücken im Grundvermögen gelten, also nach den §§ 182 bis 196 BewG. Das bisherige Recht normierte bereits in § 143 Abs. 3 BewG einen Pauschalabschlag von 15% bei der Wertermittlung für landwirtschaftliche Wohngebäude, um der eingeschränkten Verkehrsfähigkeit – Fungibilität – solcher Bauten Rechnung zu tragen. In § 167 Abs. 4 BewG ist eine eigenständige Öffnungsklausel verankert.

10 Grundbesitzwert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft

Der nach § 157 Abs. 1 BewG für Zwecke der Folgebesteuerung (ErbSt/SchenkSt) gesondert festzustellende Grundbesitzwert für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft ist die Summe aus dem Wert des Wirtschaftsteils, dem Wert der Betriebswohnungen abzüglich der damit wirtschaftlich verbundenen Schulden sowie dem Wert des Wohnteils, der um die darauf lastenden Verbindlichkeiten zu mindern ist (§ 168 Abs. 1 BewG). Abweichend von der bisherigen Rechtslage ist folglich der Wert eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft als Nettowert zu qualifizieren. Der Grundbesitzwert für Stückländereien als Betrieb der Land- und Forstwirtschaft besteht hingegen nur aus dem Wert des Wirtschaftsteils (§§ 168 Abs. 2, 160 Abs. 7 BewG). Der Grundbesitzwert für einen Anteil an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 158 Abs. 2 Satz 2 BewG ist nach § 168 Abs. 4 bis 6 BewG aufzuteilen.

E Bewertung des Grundvermögens

1 Neubewertung des Grundvermögens

Mit der Neukonzeption der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Immobilienbewertung strebt der Gesetzgeber die gleichheitsgerechte Annäherung der Bewertungsmethoden an den gemeinen Wert an, ist sich indessen aber auch bewusst, dass es für das Grundvermögen keinen absoluten, sicher realisierbaren Marktwert gibt. Mithin ist ein Marktwertniveau mit einer Streubreite zu treffen, die verfassungsrechtlich unangreifbar ist. Zu diesem Zweck greift das neue Bewertungsrecht auf typisierende Bewertungsmethoden zurück, die strukturell geeignet sind, das gesetzlich verankerte Bewertungsziel „gemeiner Wert“ (§ 177 BewG) zumindest annäherungsweise zu erreichen.

2 Bewertung unbebauter Grundstücke

Unter unbebauten Grundstücken sind Grundstücke zu verstehen, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden (§ 178 Abs. 1 Satz 1 BewG). Die Benutzbarkeit beginnt im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit. Wie im bisherigen Recht zählen auch Grundstücke mit Gebäuden, die auf Dauer keiner Nutzung zugeführt werden können, zu den unbebauten Grundstücken (§ 178 Abs. 2 Satz 1 BewG). Ein aufgrund baulicher Mängel vorübergehend nicht benutzbares Gebäude ist als bebauter Grundstück einzustufen. Die Vorschrift des § 178 Abs. 2 Satz 2 BewG fingiert – wie bisher – ein Grundstück als unbebautes Grundstück, auf dem infolge der Zerstörung oder des Verfalls der Gebäude auf Dauer benutzbarer Raum nicht mehr vorhanden ist.

Der Wert unbebauter Grundstücke bestimmt sich gemäß § 179 Abs. 1 Satz 1 BewG regelmäßig nach ihrer Fläche und den Bodenrichtwerten (§ 196 BauGB). Bei den Bodenrichtwerten handelt es sich um durchschnittliche Lagewerte, die sich für ein Gebiet mit im Wesentlichen gleichen Lage- und Nutzungsverhältnissen je Quadratmeter der unbebauten oder bebauten Grundstücksfläche ergeben. Bei der Wertermittlung ist stets der Bodenrichtwert anzusetzen, der vom Gutachterausschuss zuletzt zu ermitteln war. Der Bodenwert ist aus den Werten vergleichbarer Flächen abzuleiten, wenn sich von den Gutachterausschüssen kein Bodenrichtwert i.S.d. § 196 BauGB ermitteln lässt.

3 Bewertung bebauter Grundstücke

3.1 Grundstücksarten

Grundstücke, auf denen sich benutzbare Gebäude befinden, sind als bebaute Grundstücke zu qualifizieren (§ 180 Abs. 1 Satz 1 BewG). Der Vorgehensweise bei der (grundsteuerlichen) Einheitsbewertung folgend, ordnet der Steuergesetzgeber für Zwecke der Bewertung bebauter Grundstücke bestimmte Grundstücksarten einschlägigen Bewertungsverfahren zu. Normativ sind folgende Grundstücksarten zu unterscheiden: Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungs- und Teileigentum, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke sowie sonstige bebaute Grundstücke (§ 181 Abs. 1 BewG).

Ein- und Zweifamilienhäuser sind Wohngrundstücke, die bis zu zwei Wohnungen enthalten und kein Wohnungseigentum sind. Die Einstufung als Ein- oder Zweifamilienhaus kommt auch dann zum Zuge, wenn ein Grundstück zu weniger als 50% - berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche – zu anderen als Wohnzwecken dient und dadurch die Eigenart als Ein- oder Zweifamilienhaus nicht wesentlich beeinträchtigt wird. Im Zuge der Neukonzeption der erbschaftsteuerlichen Immobilienbewertung wird der bewertungsrechtliche Wohnungsbegriff erstmals gesetzlich definiert (§ 181 Abs. 9 BewG).

Mietwohngrundstücke sind Grundstücke, die zu mehr als 80% (berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche) Wohnzwecken dienen, und nicht Ein- oder Zweifamilienhäuser sind. Wohnungseigentum ist das Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Mitwohnungsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum.

Teileigentum ist das Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes in Verbindung mit dem Miteigentum an dem gemeinschaftlichen Eigentum.

Geschäftsgrundstücke sind Grundstücke, die zu mehr als 80% (berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche) anderen als Wohnzwecken dienen.

Gemischt genutzte Grundstücke sind Grundstücke, die teils Wohnzwecken, teils anderen als Wohnzwecken dienen und nicht Ein- oder Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungseigentum, Teileigentum oder Geschäftsgrundstücke sind.

Sonstige bebaute Grundstücke sind solche Grundstücke, die nicht unter die vorgenannten Grundstücksarten fallen. Mithin handelt es sich hier um einen Auffangtatbestand.

3.2 Bewertungsverfahren

Da die Bewertungsmethoden strukturell geeignet sein müssen, eine Annäherung an den gemeinen Wert zu gewährleisten, hat sich der Steuergesetzgeber für den grundsätzlichen Rückgriff auf die anerkannten Verfahren zur Verkehrswertermittlung nach der Wertermittlungsverordnung (WertV vom 6.12.1988, BGBl. 1988 I S. 2209, geändert durch Art. 3 des Bau- und Raumordnungsgesetzes vom 18.8.1997, BGBl. 1997 I S. 2081) entschieden. Die dortigen Verfahren werden für Zwecke der erb- schaft- und schenkungsteuerlichen Bewertung unter Berücksichtigung der im gewöhnlichen Ge- schäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten den steuerlichen Grundstücksarten zugeordnet und in Anlehnung an die WertV typisierend (gesetzgeberische Motivation: Vereinfachung des Besteuerungs- verfahrens, Reduzierung der Streit anfälligkeit) geregelt (§ 182 Abs. 1 BewG).

In Abhängigkeit der gesetzlich vorgegebenen Grundstücksarten ergibt sich folgende normative Zuord- nung der steuerlichen Bewertungsverfahren (in Klammern die Bewertungsverfahren lt. WertV):

Grundstücksarten	Bewertungsverfahren	Rechtsgrundlagen
Wohnungseigentum, Teilei- gentum, Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser	Vergleichswertverfahren	§§ 182 Abs. 2, 183 BewG (§ 199 Abs. 1 BauGB i.V.m. §§ 13, 14 WertV)
Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grund- stücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt.	Ertragswertverfahren	§§ 182 Abs. 3, 184 bis 188 BewG (§ 199 Abs. 1 BauGB i.V.m. §§ 15 bis 20 WertV)
Wohnungseigentum, Teileigen-	Sachwertverfahren	§§ 182 Abs. 4, 189 bis 191

tum, Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser, soweit ein <i>Vergleichswert nicht vorliegt</i> ; Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt <i>keine übliche Miete</i> ermitteln lässt; sonstige bebaute Grundstücke	BewG (§ 199 Abs. 1 BauGB i.V.m. §§ 21 bis 25 WertV)
--	---

3.2.1.1 Vergleichswertverfahren

3.2.1.1.1 Vergleichspreisverfahren

Nach § 182 Abs. 2 BewG sind im Vergleichswertverfahren grundsätzlich Wohnungseigentum, Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäuser zu bewerten. Nach der gesetzlichen Regelung gemäß WertV stehen hierfür zwei Verfahrenswege zur Verfügung, auf die zweckmäßigerweise auch § 183 BewG zurückgreift: die Heranziehung von Vergleichskaufpreisen einerseits sowie die Anwendung von Vergleichsfaktoren andererseits.

Zur Anwendung des Vergleichswertverfahrens sind nach § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG Kaufpreise von Grundstücken heranzuziehen, die hinsichtlich der ihren Wert beeinflussenden Merkmale mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend übereinstimmen – Vergleichsgrundstücke. Vorrangig sind dabei die von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Vergleichspreise. Nachrangig kann auf die in der Finanzverwaltung vorliegenden Unterlagen zu vergleichbaren Kauffällen zurückgegriffen werden. Die Gesetzesvorschrift entspricht im Wesentlichen der Regelung in § 13 Abs. 1 WertV und trägt einer typisierenden Wertermittlung Rechnung. So dient das Erfordernis hinreichender – nicht absoluter – Übereinstimmung der Vergleichsgrundstücke mit dem Bewertungsobjekt nicht nur der Vereinfachung, sondern auch dazu, den Kreis der Vergleichsgrundstücke nicht über Gebühr einzuengen. Dem Vereinfachungsgedanken trägt auch § 183 Abs. 3 BewG Rechnung: Hiernach sind Besonderheiten, insbesondere die den Wert des Grundstücks beeinflussende Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, nicht berücksichtigungsfähig.

3.2.1.1.2 Vergleichsfaktorverfahren

Anstelle von Preisen für Vergleichsgrundstücke können nach § 183 Abs. 2 Satz 1 BewG Vergleichsfaktoren herangezogen werden, die von den Gutachterausschüssen für geeignete Bezugseinheiten, insbesondere Raum- oder Flächeneinheiten des Gebäudes, ermittelt und mitgeteilt werden. Werden Vergleichsfaktoren verwendet, die sich nur auf das Gebäude beziehen, ist der Bodenwert nach § 179 BewG gesondert zu berücksichtigen (§ 183 Abs. 2 Satz 2 BewG).

Die Regelung ist §§ 12, 13 Abs. 3 WertV nachgebildet. Bei Anwendung des Vergleichsfaktorverfahrens ergibt sich der Vergleichswert durch Vervielfachung des jährlichen Ertrags (oder der sonstigen Bezugseinheit) des zu bewertenden Grundstücks mit dem Vergleichsfaktor, der vom Gutachterausschuss nach § 12 WertV ermittelt wurde. Rückgriff könnte hier – ausweislich von Grundstücksmarktberichten der Gutachterausschüsse – auf Durchschnittspreise je qm Wohn-/Nutzfläche genommen werden, die nach Wohnungsgrößen und Baujahresgruppen differenziert werden. Hinsichtlich dieser Durchschnittspreise dürfte allerdings noch eine „Feinjustierung“ betreffend die wesentlichen wertbestimmenden Merkmale angezeigt sein, insbesondere unter Berücksichtigung der Lage, zumal gerade bei Eigentumswohnungen der Wert stark von der unmittelbaren Lage des Objekts abhängt.

Durch Art. 4 ErbStRG wurde auch das Baugesetzbuch (BauGB) geändert. So wird im neuen § 193 Abs. 5 BauGB u.a. bestimmt, dass zu den sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten auch Vergleichsfaktoren für bebaute Grundstücke, insbesondere bezogen auf eine Raum- oder Flächeneinheit der baulichen Anlage (Gebäudedefaktor) oder auf den nachhaltig erzielbaren jährlichen Ertrag (Ertragsfaktor) gehören.

3.2.1.2 Ertragswertverfahren

Nach § 182 Abs. 3 BewG sind im Ertragswertverfahren zu bewerten Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt. Der Wert der baulichen Anlagen ist bei diesem Verfahren getrennt vom Bodenwert auf der Grundlage des Ertrags zu ermitteln (§ 184 Abs. 1 BewG). Der Bodenwert ist nach § 184 Abs. 2 BewG wie bei unbebauten Grundstücken nach § 179 BewG zu ermitteln. Das Ertragswertverfahren der §§ 184 bis 188 BewG entspricht im Wesentlichen dem Ertragswertverfahren nach den §§ 15 ff. WertV und lässt sich demnach wie folgt im Schema darstellen:



Bodenwert und Gebäudeertragswert ergeben den Ertragswert des Grundstücks (Grundbesitzwert). Eine Mindestwertregelung enthält § 184 Abs. 3 Satz 2 BewG: Danach ist mindestens der Bodenwert

anzusetzen. Mit dieser Regelung werden komplizierte Wertberechnungen in Fällen erspart, in denen nach Abzug der Bodenwertverzinsung kein Gebäudereinertrag mehr verbleibt. Da sonstige bauliche Anlagen (insbesondere Außenanlagen) regelmäßig mit dem Ertragswert erfasst sind, werden diese nicht gesondert berücksichtigt (§ 184 Abs. 3 Satz 3 BewG).

3.2.2.1. Ermittlung des Gebäudeertragswerts

Nach § 185 Abs. 1 Satz 1 BewG ist bei der Ermittlung des Gebäudeertragswerts von dem Reinertrag des Grundstücks auszugehen. Der Reinertrag des Grundstücks ergibt sich aus dem Rohertrag des Grundstücks abzüglich der Bewirtschaftungskosten. In der Praxis der Verkehrswertermittlung ist Ausgang der Bewertung im Ertragswertverfahren der Rohertrag des Grundstücks; dieser umfasst alle bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung und zulässiger Nutzung nachhaltig erzielbaren Einnahmen aus dem Grundstück, insbesondere Mieten und Pachten.

An die Stelle der nachhaltig erzielbaren Miete greift die typisierende Bewertung auf andere Parameter zurück. So ist nach § 186 Abs. 1 Satz 1 BewG Rohertrag das Entgelt, das für die Benutzung des bebauten Grundstücks nach den im Bewertungsstichtag geltenden vertraglichen Vereinbarungen für den Zeitraum von zwölf Monaten zu zahlen ist, vereinbarte Jahresmiete. Umlagen, die zur Deckung der Betriebskosten gezahlt werden, sind nicht anzusetzen.

Entsprechend der Verfahrensweise im bisherigen Recht (§ 146 Abs. 3 BewG) kann auch der Ansatz der üblichen Miete in Betracht kommen. So ist für Grundstücke oder Grundstücksteile die eigen genutzt, ungenutzt, zu vorübergehendem Gebrauch oder unentgeltlich überlassen sind, die der Eigentümer dem Mieter zu einer mehr als 20% von der üblichen Miete abweichenden tatsächlichen Miete überlassen hat, die übliche Miete anzusetzen. Die übliche Miete ist in Anlehnung an die Miete zu schätzen, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird. Betriebskosten sind nicht einzubeziehen (§ 186 Abs. 2 Satz 3 BewG).

Aus Vereinfachungsgründen schreibt § 187 Abs. 2 Satz 1 BewG vor, dass die Bewirtschaftungskosten nach Erfahrungssätzen anzusetzen sind. Die Erfahrungssätze werden oft von den örtlichen Gutachterausschüssen mitgeteilt. Soweit diese Erfahrungssätze nicht von den Gutachterausschüssen zur Verfügung gestellt werden, ist von den pauschalierten Bewirtschaftungskosten nach Anlage 23 zum BewG auszugehen.

Der nach Abzug der Bewirtschaftungskosten vom Rohertrag verbleibende Betrag ist der Reinertrag des Grundstücks. Der Reinertrag des Grundstücks ist nach § 185 Abs. 2 Satz 1 BewG um den Betrag zu vermindern, der sich durch eine angemessene Bodenwertverzinsung ergibt; der verbleibende Betrag ist der Gebäudereinertrag. Der Verzinsung des Bodenwerts ist der Liegenschaftszins nach § 188 BewG zugrunde zu legen. Der Liegenschaftszinssatz ist der Zinssatz, mit dem der Verkehrswert von Grundstücken im Durchschnitt marktüblich verzinst wird (§ 188 Abs. 1 BewG). Anzuwenden sind dabei vorrangig die von den Gutachterausschüssen ermittelten örtlichen Liegenschaftszinssätze. Bei den Liegenschaftszinssätzen handelt es sich um Daten, die für die Verkehrswertermittlungen von Grundstücken erforderlich sind; diese sind aus der Kaufpreissammlung abzuleiten (§ 8 WertV). Die Ableitung der Liegenschaftszinssätze ist Aufgabe der Gutachterausschüsse (§ 193 Abs. 5 BauGB). Soweit von den Gutachterausschüssen für das zu bewertende Grundstück keine geeigneten Liegenschaftszinssätze zur Verfügung gestellt werden, gelten nach Maßgabe des § 188 Abs. 2 Satz 2 BewG die folgenden Zinssätze:

5% für Mietwohngrundstücke,

5,5% für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von bis zu 50%, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche,

6% für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von mehr als 50%, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche,

6,5% für Geschäftsgrundstücke.

Ist das zu bewertende Grundstück wesentlich größer als es einer den Gebäuden angemessenen Nutzung entspricht und ist eine zusätzliche Nutzung oder Verwertung einer Teilfläche zulässig und möglich, ist bei der Berechnung des Verzinsungsbetrags der Bodenwert dieser Teilfläche nicht anzusetzen (§ 185 Abs. 2 Satz 3 BewG).

Regelungsgegenstand des § 185 Abs. 3 BewG ist die Ermittlung des Gebäudeertragswerts durch Anwendung des einschlägigen Vervielfältigers nach Anlage 21 zum BewG auf den Gebäudereinertrag. Maßgebend für den Vervielfältiger sind der Liegenschaftszinssatz und die Restnutzungsdauer des Gebäudes. Nach § 185 Abs. 3 Satz 3 BewG wird die Restnutzungsdauer regelmäßig nach der Gesamtnutzungsdauer, die sich grundsätzlich aus Anlage 22 zum BewG ergibt, und dem Baujahr des Gebäudes ermittelt. In begründeten Ausnahmefällen wird eine Verlängerung oder Verkürzung der Restnutzungsdauer zu prüfen sein. So wird die Restnutzungsdauer eines Gebäudes verlängert, wenn durchgreifende Instandhaltungsmaßnahmen oder Modernisierungen durchgeführt werden. Eine Ver-

kürzung der Restnutzungsdauer kommt in Betracht, wenn ein Gebäude nicht mehr den allgemeinen Anforderungen entspricht, wie sie die gesetzlichen Bestimmungen und die gewöhnlichen Verhältnisse auf dem Grundstücks- und Mietmarkt verlangen. Wurde die Nutzbarkeit eines Gebäudes infolge baulicher Maßnahmen wesentlich verlängert, ist von einem späteren Baujahr – fiktives Baujahr – auszugehen, das der Verlängerung der Lebensdauer entspricht. Die Restnutzungsdauer eines noch genutzten Gebäudes beträgt regelmäßig mindestens 30% der Gesamtnutzungsdauer. Die Regelung einer Mindestrestnutzungsdauer in § 185 Abs. 3 Satz 5 BewG trägt dem Umstand Rechnung, dass auch ein älteres Gebäude, das laufend instand gehalten wird, nicht wertlos wird. Zudem macht diese Regelung in vielen Fällen – gerade bei älteren Gebäuden, die Prüfung entbehrlich, ob die restliche Lebensdauer infolge baulicher Maßnahmen wesentlich verlängert wurde.

Die Summe des Gebäudeertragswerts und des Bodenwerts ergibt den Grundbesitzwert.

Beispiel:

Bodenwert

Bodenrichtwert 1.150 € x Grundstücksfläche 391 qm = 449.650 €

Gebäudeertragswert (Mietwohngrundstück)

Rohertrag	55.400,00	
./.. Bewirtschaftungskosten (27%)	<u>14.958,00</u>	
= Reinertrag des Grundstücks	40.442,00	
./.. Bodenwertverzinsung	<u>22.482,50</u>	
(Bodenwert x Liegenschaftszinssatz 5%)		
= Gebäudereinertrag	17.959,50	
X Vervielfältiger (Liegenschaftszinssatz 5% / 29 Jahre Restnutzungsdauer des Gebäudes)	15,14	= 271.907 €
Grundbesitzwert		= 721.557 €

3.2.1.3 Sachwertverfahren

Nach § 182 Abs. 4 BewG sind im Sachwertverfahren zu bewerten: das Wohnungseigentum, das Teileigentum, Ein- und Zweifamilienhäuser, wenn ein Vergleichswert nicht vorliegt, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt keine übliche Miete ermitteln lässt, sowie sonstige bebaute Grundstücke. Der Wert der Gebäude ist getrennt vom Bodenwert nach § 190 BewG zu ermitteln. Entsprechend der Verfahrensweise bei unbebauten Grundstücken, ist der Bodenwert auch im Sachwertverfahren nach § 179 BewG unter Rückgriff auf Bodenrichtwerte zu ermitteln (§ 189 Abs. 2 BewG). Die §§ 189 ff. BewG regeln ein vereinfachtes, typisierendes Sachwertverfahren in Anlehnung an § 21 WertV.

Bei Anwendung des Sachwertverfahrens ist der sog. Gebäudesachwert getrennt vom Bodenwert zu ermitteln. Sonstige bauliche Anlagen (insbesondere Außenanlagen) und der Wert der sonstigen Anlagen sind regelmäßig mit dem Gebäudewert und dem Bodenwert abgegolten. Nur in Einzelfällen mit besonders werthaltigen Außenanlagen und sonstigen Anlagen werden hierfür gesonderte Wertansätze nach durchschnittlichen Herstellungskosten erforderlich. Der typisierenden Wertermittlung Rechnung tragend, sind auch im hiesigen Sachwertverfahren im Gesetzeswege sonstige wertbeeinflussende Umstände (insbesondere Belastungen privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Art) nicht zu berücksichtigen.

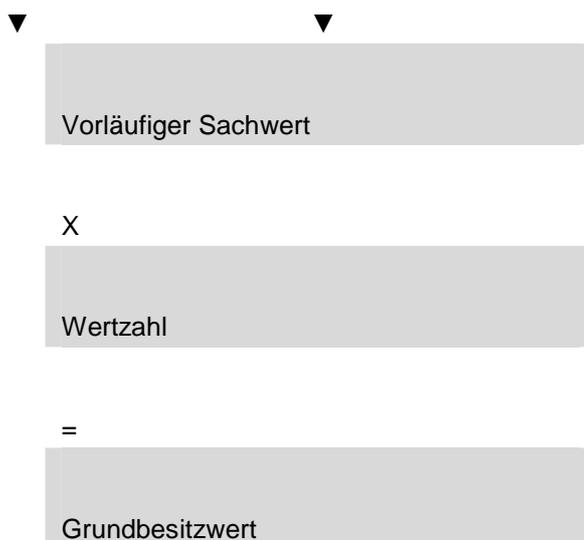
Nach § 189 Abs. 3 Satz 1 BewG ergeben der Bodenwert und der Gebäudesachwert den vorläufigen Sachwert des Grundstücks. Da der vorläufige Sachwert des Grundstücks erheblich vom gemeinen Wert abweichen kann, erfolgt eine Anpassung an den gemeinen Wert mittels Wertzahl nach § 191 BewG. Bei der Ermittlung des Gebäudesachwerts ist von Regelherstellungskosten des Gebäudes auszugehen (§ 190 Abs. 1 Satz 1 BewG). Unter Regelherstellungskosten sind die gewöhnlichen Herstellungskosten je Flächeneinheit zu verstehen. Durch Multiplikation der jeweiligen Regelherstellungskosten mit den Flächeneinheiten des Gebäudes ergibt sich der Gebäuderegulierungswert. Die Regelherstellungskosten sind in Anlage 24 zum BewG enthalten.

Nach § 190 Abs. 2 Satz 1 BewG ist vom Gebäuderegulierungswert eine Alterswertminderung abzuziehen. Die Alterswertminderung bestimmt sich regelmäßig nach dem Alter des Gebäudes zum Bewertungsstichtag und der typisierten Gesamtnutzungsdauer nach Anlage 22 zum BewG. Dabei ist von einer gleichmäßigen jährlichen, d.h. linearen Wertminderung auszugehen. In § 190 Abs. 2 Satz 4 BewG ist eine Restwertregelung normiert worden. Demnach ist der nach Abzug der Alterswertminderung

zung verbleibende Gebäudewert regelmäßig mit mindestens 40% des Gebäuderegulierungswerts anzusetzen. Auch im typisierten Sachwertverfahren kann es erforderlich sein, dass ein fiktives Baujahr zu berücksichtigen ist: Sind mithin nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, die die gewöhnliche Nutzungsdauer des Gebäudes verlängert oder verkürzt haben, ist von einer der Verlängerung oder Verkürzung der gewöhnlichen Nutzungsdauer entsprechenden Restnutzungsdauer auszugehen.

In vielen Fällen stehen für Sachwertverfahren bei der Verkehrswertermittlung geeignete Marktanpassungsfaktoren der Gutachterausschüsse zur Verfügung; diese Faktoren sind vorrangig als Wertzahlen anzuwenden. Soweit von den Gutachterausschüssen für das zu bewertende Grundstück keine geeigneten Sachwertfaktoren zur Verfügung gestellt werden, sind die in Anlage 25 zum BewG geregelten Wertzahlen anzuwenden (§ 191 Abs. 2 BewG).

Überblick über das Verfahren (im Regelfall: ohne Außenanlagen und sonstige Anlagen):



Beispiel:

Bodenwert

Bodenrichtwert

280 € x Grundstücksfläche 798 qm = 223.440 €

Gebäudeertragswert

Flächenpreis (RHK 2007) 820,00

+ Bruttogrundfläche 370,50

= Gebäuderegelerstellungswert 303.810,00

./. Alterswertminderung (26,25%) 79.750,13

= Gebäudesachwert = 224.060 €

Bodenwert + Gebäudesachwert

= Vorläufiger Sachwert = 447.500 €

Vorläufiger Sachwert x Wertzahl (0,8)

= Grundbesitzwert = 358.000 €

3.3 Erbbaurechtsfälle

Nach bisherigen Grundsätzen war in Erbbaurechtsfällen auf einen Gesamtwert als Ausgangsgröße für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheiten abzustellen. Künftig sind die Werte für die wirtschaftliche Einheit des Erbbaurechts und die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks (Erbbaugrundstück) gesondert zu ermitteln (§ 192 BewG). Bei der Wertermittlung sind (angemessen) zu berücksichtigen: der Bodenwert, der Gebäudewert bei bebauten Grundstücken, die Höhe des Erbbauzinses, die Restlaufzeit des Erbbaurechts und die Höhe der Gebäudeentschädigung. Da die Wertermittlungsverordnung zur Verkehrswertermittlung in Erbbaurechtsfällen keine Vorgaben enthält, hat der Gesetzgeber auf die Regelungen in den WertR 2006 zurückgegriffen.

3.3.1 Bewertung des Erbbaurechts

3.3.1.1 Vergleichswertverfahren

Nach § 193 Abs. 1 BewG ist der Wert des Erbbaurechts im Vergleichswertverfahren nach § 183 BewG zu ermitteln, wenn für das zu bewertende Erbbaurecht Vergleichskaufpreise oder aus Kaufpreisen abgeleitete Vergleichsfaktoren vorliegen. Mithin kommt das vorrangig anzuwendende Vergleichswertverfahren nur in Betracht, wenn für das Grundstück Kaufpreise für entsprechende Vergleichsgrundstücke vorliegen. Vergleichsgrundstücke sind möglichst zu wählen innerhalb der gleichen Grundstücksart, mit etwa gleich hohen Erbbauzinsen, in Gebieten mit etwa gleichem Bodenwertniveau, mit etwa gleicher Restlaufzeit und etwa gleichen Möglichkeiten der Anpassung der Erbbauzinsen.

Der Verkehrswert kann ggf. durch Anwendung eines Vergleichsfaktors für das Erbbaurecht auf den Wert des unbelasteten bebauten Grundstücks ermittelt werden. Soweit Vergleichs- bzw. Marktanpassungsfaktoren für Erbbaurechte und für Erbbaugrundstücke aufgrund regionaler Analysen vorliegen, ist ihre Anwendbarkeit über die untersuchte Region hinaus im Einzelfall zu prüfen. Durch Analyse einer ausreichenden Anzahl geeigneter Kaufpreise lässt sich grundsätzlich der Einfluss von Merkmalen des Erbbaurechts auf den Verkehrswert feststellen. Obwohl das Vergleichswertverfahren bei der Wertermittlung von Erbbaurechten vorrangig anzuwenden ist, bieten die WertR 2006 keine Vergleichsfaktoren an. Marktanpassungsfaktoren können jedoch häufig den Marktberichten der Gutachterausschüsse (insbesondere den städtischen) entnommen werden.

3.3.1.2 Finanzmathematische Methode

Stehen zur Bewertung des Erbbaurechts Vergleichskaufpreise nicht in ausreichendem Maße zur Verfügung, ist die finanzmathematische Methode anzuwenden. Demgemäß bestimmt § 193 Abs. 2 BewG, dass in „allen anderen Fällen“ sich der Wert des Erbbaurechts zusammensetzt aus einem Bodenwertanteil und einem Gebäudewertanteil. Aus Vereinfachungsgründen verzichtet der Gesetzgeber auf die Regelung von Marktanpassungsfaktoren. Der Bodenwertanteil des Erbbaurechts entspricht dem wirtschaftlichen Vorteil, den der Erbbauberechtigte dadurch erlangt, dass er in vielen Fällen entsprechend den Regelungen des Erbbauvertrags über die Restlaufzeit des Erbbaurechts nicht den vollen Bodenwertverzinsungsbetrag leisten muss. Der Bodenwertanteil kann auch negativ sein, wenn der vereinbarte Erbbauzins höher ist als der bei Neuabschluss zum Bewertungsstichtag übliche Erbbauzins (z.B. infolge stark gefallener Bodenpreise). Der Gesetzgeber hat die Zinssätze unter Hinweis auf 4.3.2.2.1 WertR 2006 typisierend geregelt, da bisher ungeklärt ist, inwieweit sich regional übliche Erbbauzinssätze herausgebildet haben.

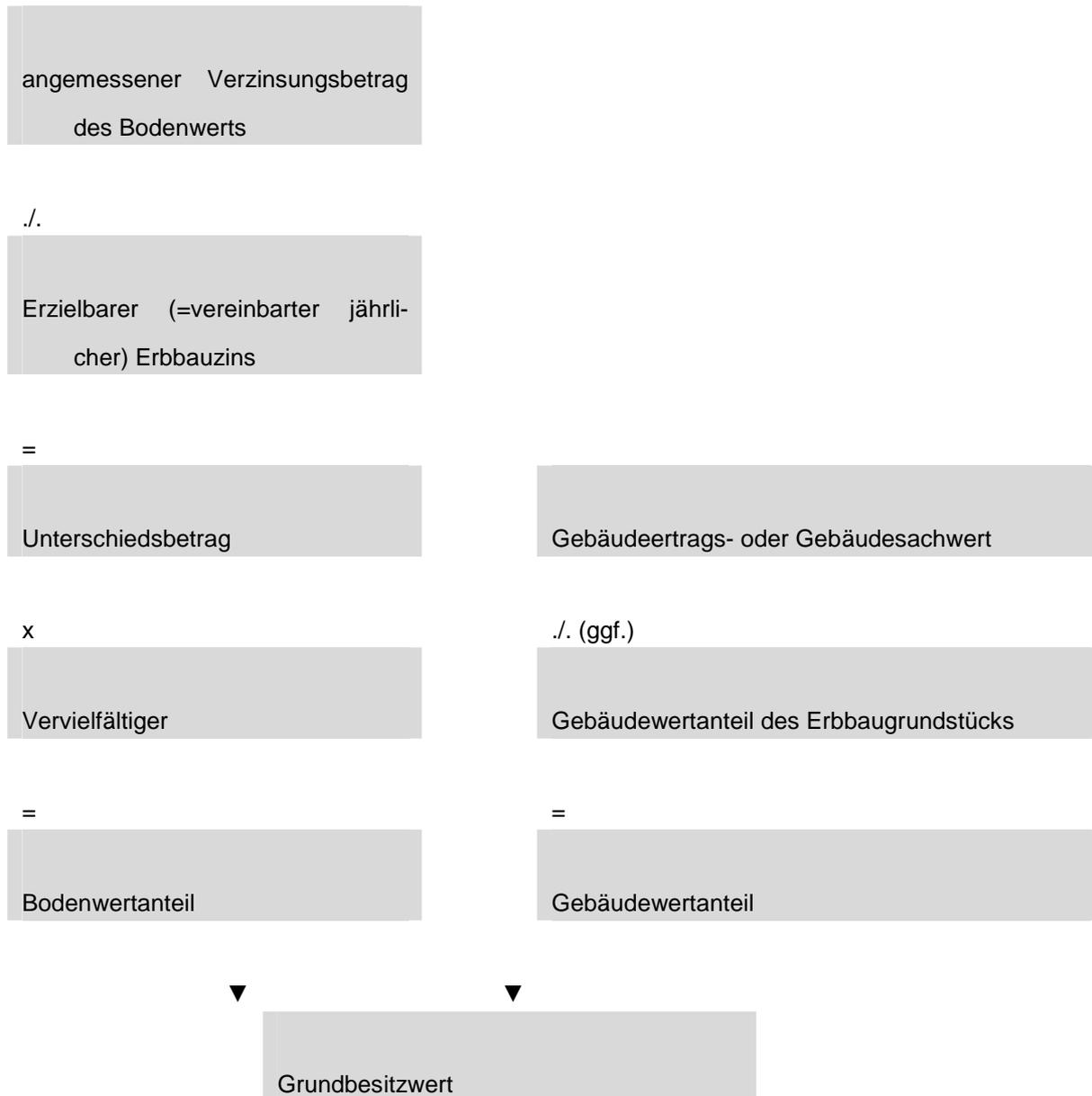
Nach § 193 Abs. 4 Satz 1 BewG ergibt sich der angemessene Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks durch Anwendung des vom Gutachterausschuss ermittelten Liegenschaftszinssatzes auf den Bodenwert nach § 179 BewG. Liegen keine vom Gutachterausschuss ermittelten Liegenschaftszinssätze vor, gelten nach § 193 Abs. 4 Satz 2 BewG folgende Zinssätze:

- 3% für Ein- und Zweifamilienhäuser sowie Wohnungseigentum, das wie Ein- und Zweifamilienhäuser gestaltet ist,
- 5% für Mietwohngrundstücke und Wohnungseigentum, das nicht unter die vorgenannte Kategorie fällt,
- 5,5% für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von bis zu 50% (berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche) sowie sonstige bebaute Grundstücke,
- 6% für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von mehr als 50% (berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche),
- 6,5% für Geschäftsgrundstücke und Teileigentum.

Der Bodenwertanteil ergibt sich nach § 193 Abs. 3 BewG aus der Differenz zwischen dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks (§ 193 Abs. 4 BewG) und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins. Der so ermittelte Unterschiedsbetrag ist über die Restlaufzeit des Erbbaurechts mit dem Vervielfältiger nach Anlage 21 zum BewG zu kapitalisieren.

Der Gebäudewertanteil des Erbbaurechts ist – so § 193 Abs. 5 Satz 1 BewG – bei der Bewertung des bebauten Grundstücks im Ertragswertverfahren der Gebäudeertragswert nach § 185 BewG, bei der Bewertung im Sachwertverfahren der Gebäudesachwert nach § 190 BewG. Diese Regelung folgt den Grundsätzen der Tz. 4.3.2.2.2 WertR 2006. Ist der bei Ablauf des Erbbaurechts verbleibende Gebäudewert nicht oder nur teilweise zu entschädigen, ist der Gebäudewertanteil des Erbbaurechts um den Gebäudewertanteil des Erbbaugrundstücks nach § 194 Abs. 4 BewG zu mindern. Bei der Minderung des Gebäudewertanteils des Erbbaurechts infolge fehlender Entschädigung bei Ablauf des Erbbaurechts unterstellt der Gesetzgeber typisierend, dass das Gebäude aufgrund der Regelungen über die Mindest-Restnutzungsdauer und über den Mindest-Gebäudewert in diesem Zeitpunkt noch einen erheblichen Wert hat.

Überblick über das Verfahren:



3.3.2 Bewertung des Erbbaugrundstücks

3.3.2.1 Vergleichswertverfahren

Der Wert des Erbbaugrundstücks ist im Vergleichswertverfahren nach § 183 BewG zu ermitteln, wenn für das zu bewertende Grundstück Vergleichskaufpreise oder aus Kaufpreisen abgeleitete Vergleichsfaktoren vorliegen (§ 194 Abs. 1 BewG). Das vorrangig anzuwendende Vergleichswertverfahren kommt nur in Betracht, wenn für das Grundstück Kaufpreise für entsprechende Vergleichs-

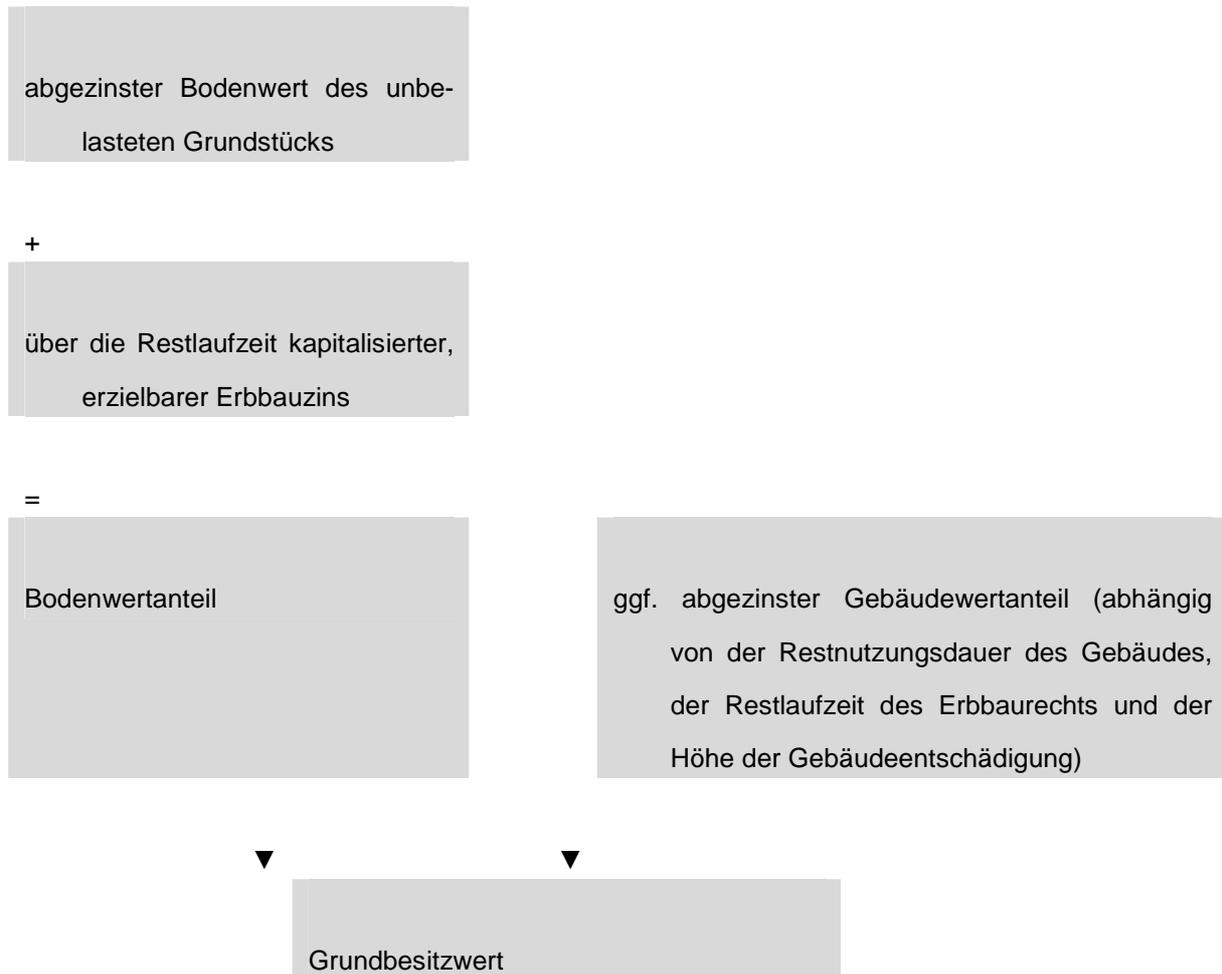
grundstücke vorliegen. Vergleichsgrundstücke sind möglichst so zu wählen, dass folgende Kriterien gegeben sind: Sie müssen zu der gleichen Grundstücksart gehören, mit etwa gleich hohen Erbbauzinsen belastet sein, in Gebieten mit etwa gleichem Bodenrichtwertniveau liegen, mit etwa gleicher Restlaufzeit und etwa gleichen Möglichkeiten der Anpassung der Erbbauzinsen ausgestattet sein. Der Wert des Erbbaugrundstücks kann ggf. durch Anwendung eines Vergleichsfaktors auf den Bodenwert des unbelasteten Grundstücks (§ 179 BewG) ermittelt werden.

3.3.2.2 Finanzmathematische Methode

Kommt eine Bewertung des Erbbaugrundstücks im Vergleichsverfahren nicht in Betracht, ist der Wert nach einem Bodenwertanteil nach § 194 Abs. 3 BewG zu bestimmen. Dieser Bodenwertanteil ist um einen Gebäudewertanteil nach § 194 Abs. 4 BewG zu erhöhen, wenn der verbleibende Wert des Gebäudes vom Eigentümer des Erbbaugrundstücks nicht oder nur teilweise zu entschädigen ist. Die hiesige Regelung folgt im Wesentlichen Tz. 4.3.3.2 Wert 2006 (finanzmathematische Methode). Der Bodenwertanteil ist die Summe des über die Restlaufzeit des Erbbaurechts abgezinsten Bodenwerts nach § 179 BewG und der über diesen Zeitraum kapitalisierten Erbbauzinsen. Dabei wird der Abzinsungsfaktor für den Bodenwert in Abhängigkeit vom Zinssatz nach § 193 Abs. 4 BewG und der Restlaufzeit des Erbbaurechts ermittelt. Der Abzinsungsfaktor ist aus Anlage 26 zum BewG zu entnehmen. Nach § 194 Abs. 3 Satz 3 BewG sind als Erbbauzinsen die im Bewertungsstichtag vereinbarten jährlichen Erbbauzinsen anzusetzen; diese sind mit dem Vielfältiger nach Anlage 21 zum BewG zu kapitalisieren. Aus Vereinfachungsgründen hat sich der Gesetzgeber dazu entschieden, beim Bodenwertanteil nicht die erzielbaren, sondern die zum Bewertungsstichtag vereinbarten Erbbauzinsen anzusetzen. Zudem wird auch auf die Regelung eines Marktanpassungsfaktors für diesen Bodenwertanteil verzichtet.

Die Vorschrift des § 194 Abs. 4 BewG regelt den Gebäudewertanteil des Erbbaugrundstücks. Für den Gebäudewertanteil ist der Gebäudeertragswert oder der Gebäudesachwert auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Erbbaurechts zu ermitteln; der dem Eigentümer entschädigungslos zufallende Wert oder Wertanteil ist auf den Bewertungsstichtag nach Anlage 26 zum BewG abzuzinsen. Mithin entspricht der Gebäudewertanteil dem Wertvorteil, den der Grundstückseigentümer bei Beendigung des Erbbaurechts dadurch erlangt, dass er keinen oder nur einen Teil des bestehenden Werts des Gebäudes an den Erbbauberechtigten zu vergüten hat.

Überblick über das Verfahren:



3.4 Gebäude auf fremdem Grund und Boden

Ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden liegt vor, wenn ein anderer als der Eigentümer des Grund und Bodens darauf ein Gebäude errichtet hat und ihm das Gebäude zuzurechnen ist. Das ist der Fall, wenn es Scheinbestandteil des Grund und Bodens ist (§ 95 BGB) oder dem Nutzungsberechtigten für den Fall der Nutzungsbeendigung gegenüber dem Eigentümer des Grund und Bodens ein Anspruch auf Ersatz des Verkehrswerts des Gebäudes zusteht. Ein derartiger Anspruch kann sich aus einer vertraglichen Vereinbarung oder aus dem Gesetz ergeben. Die Bewertung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden ist in § 195 BewG verankert. Es handelt sich dabei um eine stark typisierende Regelung, da nicht auf Vorschriften der Verkehrswertermittlung zurückgegriffen werden kann. Da aufgrund der unterschiedlichen Fallgestaltungen in der Praxis nicht ausgeschlossen werden

kann, dass der nach § 195 BewG ermittelte Wert den gemeinen Wert übersteigt, ist der Steuerpflichtige in einschlägigen Fällen auf die Öffnungsklausel (Verkehrswertnachweis) gemäß § 198 BewG zu verweisen.

3.5 Grundstücke im Zustand der Bebauung

Die bewertungsrechtliche Behandlung von Grundstücken im Zustand der Bebauung ist in § 196 BewG geregelt. Ein Grundstück im Zustand der Bebauung liegt demnach vor, wenn mit den Bauarbeiten begonnen wurde und Gebäude oder Gebäudeteile noch nicht bezugsfertig sind. Der Zustand der Bebauung beginnt mit den Abgrabungen oder der Einbringung von Baustoffen, die zur planmäßigen Errichtung des Gebäudes führen. Die Bewertungsmodalitäten für Grundstücke im Zustand der Bebauung sind § 196 Abs. 2 BewG zu entnehmen. Danach sind die Gebäude oder Gebäudeteile im Zustand der Bebauung mit den bereits am Bewertungsstichtag entstandenen Herstellungskosten dem Wert des bislang unbebauten oder bereits bebauten Grundstücks hinzuzurechnen. Mithin sind Gebäude oder Gebäudeteile im Zustand der Bebauung nach dem Grad der Fertigstellung zu bewerten.

3.6 Zivilschutzbauten

Gebäude, Teile von Gebäuden und Anlagen, die wegen der in § 1 des Zivilschutzgesetzes bezeichneten Zwecke geschaffen worden sind und im Frieden nicht oder nur gelegentlich oder geringfügig für andere Zwecke benutzt werden, bleiben nach § 197 BewG bei der Ermittlung des Grundbesitzwerts außer Betracht.

3.7 Verkehrswertnachweis

Aufgrund der den Bewertungsverfahren immanenten Typisierungen und Pauschalierungen kann nicht ausgeschlossen werden, dass es zu Überbewertungen im Einzelfall kommt. Für diese Fälle räumt der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit des Verkehrswertnachweises im Wege einer Öffnungsklausel ein. Weist der Steuerpflichtige nach, dass der gemeine Wert (Verkehrswert) der wirtschaftlichen Einheit am Bewertungsstichtag niedriger ist als der nach den §§ 179, 182 bis 196 BewG ermittelte Wert, so ist gemäß § 198 Satz 1 BewG dieser Wert anzusetzen. Für den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts gelten grundsätzlich die aufgrund des § 199 Abs. 1 BauGB erlassenen

Vorschriften (§ 198 Satz 2 BewG). Mithin sind die Wertermittlungsverfahren und -grundsätze der WertV zu beachten. Was die Modalitäten für den Verkehrswert anlangt, dürfte neben dem Gutachtennachweis weiterhin auch ein stichtagsnaher Kaufpreis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zulässig sein. Dies entspräche der bisherigen Verwaltungspraxis.

F Bewertung des Betriebsvermögens und der GmbH-Anteile nach der Erbschaftsteuer-Reform 2008

1 Einführung

Die Qualifizierung als Betriebsvermögen setzt bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften das Vorhandensein eines Gewerbebetriebes voraus. Bei Personengesellschaften gilt darüber hinaus die Besonderheit, dass nicht nur die gewerblich tätigen, sondern auch die „gewerblich geprägten“ Gesellschaften über Betriebsvermögen verfügen. Kapitalgesellschaften haben Kraft Rechtsform Betriebsvermögen. Das neue Bewertungsrecht hat ein rechtsformunabhängiges Bewertungsverfahren eingeführt.

Bei nicht notierten Anteilen ist der gemeine Wert in erster Linie aus Verkäufen abzuleiten, die weniger als ein Jahr vor dem Besteuerungszeitpunkt zurückliegen (§ 11 Abs.2 Satz 1 BewG). Lässt sich der gemeine Wert nicht auf diese Weise feststellen, ist er unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder nach einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nicht steuerliche Zwecke üblichen, Methode zu ermitteln. Dabei ist die Methode anzuwenden, die ein Erwerber bei der Bemessung des Kaufpreises zugrunde legen würde.

Die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge (Substanzwert) der Gesellschaft darf nicht unterschritten werden.

Gemäß § 109 Abs.1 BewG gilt § 11 Abs.2 BewG für die Bewertung von Betriebsvermögen entsprechend.

Bewertung Betriebsvermögen und GmbH-Anteile (§§ 11, 109 BewG)

	a) Verkäufe, die bis ein Jahr vor dem Stichtag liegen ansonsten b)	
Grundsatz	b) Bewertung nach den für außersteuerliche Zwecke im maßgeblichen Wirtschaftskreis angewandten Methoden, üblicherweise die Ertragswertmethode Andere anerkannte, auch im gewöhnlichen Ge-	Feststellungslast trägt der-
Ausnahme	schäftsverkehr angewandete Methoden z.B. ver- gleichsorientierte Methoden oder Multiplikatoren Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschafts- güter abzüglich der Schulden	jenige, der von der Ertrags- wertmethode abweicht
Mindestwert		
	bei Betriebsaufgabe: Liquidationswert	
Beurteilungsspiel- raum	Abzustellen ist auf die Käufersicht	führt zu niedrigerer Be- wertung

2 Anwendung eines vereinfachten Ertragswertverfahrens (§ 199 – 202 BewG)

Ist der gemeine Wert des Betriebsvermögens oder eines Anteils am Betriebsvermögen unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten des Gewerbebetriebs oder der Gesellschaft zu ermitteln, kann das vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet werden, sofern es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt (§§ 109, 11 Abs. 2 BewG). Dem Grunde nach muss der Steuerpflichtige einen Unternehmenswert nach Marktwertverfahren ermitteln, wobei ihm ein Wahlrecht zur Anwendung eines vereinfachten Verfahrens nach den §§ 199 ff BewG eingeräumt wird. Das vereinfachte Ertragswertverfahren beinhaltet dem Sinn und Zweck der Verordnung geschuldet diverse Vereinfachungen und Typisierungen, die u.a. in dem Verzicht auf eine Finanzplanung für die Zukunftswerte zu sehen sind. Daher können Ergebnisse des Verfahrens außerhalb der Bandbreite eines objektiven Unternehmenswertes nicht ausgeschlossen werden. Der Unternehmens- bzw. Anteilshaber kann sich in diesem Fall nicht auf das Verfahren berufen, ebenso hat die Finanzverwaltung die Möglichkeit, die Anwen-

dung des Verfahrens abzulehnen. Die Folge: Der Wert ist in diesen Fällen zwingend nach Marktwertverfahren zu ermitteln ist. Unzutreffende Ergebnisse können z. B. dann vorliegen, wenn sich im Rahmen von Erbauseinandersetzungen oder aus zeitnahen Verkäufen, auch nach dem Bewertungsstichtag, Erkenntnisse über den Wert des Unternehmens oder der Beteiligung herleiten lassen.

Beispiel 1:

Der Vater V vererbt sein Vermögen an seinen Sohn S und seine Tochter T zu gleichen Teilen. Das Vermögen besteht aus einer 100%-igen Beteiligung an einer GmbH und einem Barvermögen von 10 Mio €. Der Sohn S erhält im Rahmen der Erbauseinandersetzung die 100%-ige Beteiligung an der GmbH und die Tochter T das Barvermögen von 10 Mio €. Die Wertermittlung nach § 200 BewG führt zu einem Wert von 500.000,- € für die 100%-ige Beteiligung an der GmbH, wobei unter Annahme einer tatsächlichen Gleichwertigkeit der Vermögenswerte im Rahmen der Erbauseinandersetzung ein Unternehmenswert von 10 Mio € für die GmbH – Anteile anzunehmen wäre, weshalb bei dem dargestellten Sachverhalt ein Unternehmenswert nach Marktwertverfahren beizubringen ist.

Beispiel 2:

Der Vater V schenkt im Januar 2009 seinem Sohn S die 100%-igen Anteile einer GmbH und im März 2009 veräußert der Sohn S die 100%-igen Anteile an der GmbH zu einem Kaufpreis von 10 Mio €. Der Wert nach § 200 BewG führt zu einem Wert von 500.000,- €. In dem Zeitraum von Januar 2009 bis März 2009 sind keine wertbeeinflussenden Marktveränderungen eingetreten, weshalb davon ausgegangen werden kann, dass der Kaufpreis von 10 Mio € aus dem März 2009 im Januar 2009 verwurzelt war. Im dargestellten Sachverhalt ist ein Unternehmenswert nach Marktwertverfahren beizubringen.

Beispiel 3:

Der Vater V schenkt seinen 75%-igen Anteil an der Z-GmbH im Januar 2009 an seinen Sohn S. Bis Juni 2008 war der Vater V alleiniger Gesellschafter der Z-GmbH mit einem Stammkapital von 75.000,- €. Zum Juli 2008 wurde eine Kapitalerhöhung um 25.000,- € auf 100.000,- € der Gesellschaft beschlossen, wobei ein fremder Dritter X zur Zeichnung der Kapitalerhöhung unter Zahlung eines Agio von 10 Mio € zugelassen wurde. Der Wert nach § 200 BewG führt zu einem Wert von 5 Mio €, wobei aus der Kapitalerhöhung ein Wert von 30 Mio € für den 75%-igen Anteil des Altgeschafters abzuleiten ist. Der Unternehmenswert ist nach Marktwertverfahren beizubringen.

Beispiel 4:

Der Vater V verschenkt seinen 100%-igen Anteil an der Z-GmbH im Januar 2009 seinem Sohn S. Im Juli 2008 beteiligte sich ein fremder Dritter X mit einer stillen Beteiligung von 10 Mio € zu einem Gewinnanteil von 25% an der Z-GmbH. Der Wert nach § 200 BewG führt zu einem Wert von 5 Mio €, wobei der Unternehmenswert aus der stillen Beteiligung abgeleitet sich auf 30 Mio € beläuft. Der Unternehmenswert ist nach Marktwertverfahren zu ermitteln.

Beispiel 5:

Der Vater V verschenkt seine Steuerberatungskanzlei an den als Steuerberater zugelassenen Sohn S. Der nachhaltige bereinigte Umsatz der Kanzlei beläuft sich auf 500.000,- € und die gängigen Umsatzmultiplikatoren für die regionale Lage der Kanzlei laufen sich auf 1,0 bis 1,5 des bereinigten Umsatzes. Der Wert nach § 200 BewG beläuft sich auf 100.000,- €, wobei bei einem angenommenen Kapitalkonto von 50.000,- € und einem abgeleitete Praxiswert von 500.000,- € der Wert als unzutreffend erachtet werden kann. Der Unternehmenswert ist nach Marktwertverfahren zu ermitteln.

Es handelt sich bei den Unternehmensbewertungsverfahren nicht um rein theoretische Denkansätze, sondern es ist im Zivilrecht bereits gelebte Praxis, dass die Unternehmensbewertungsverfahren zur Anwendung kommen, wenn objektivierte Unternehmenswerte zu ermitteln sind, ohne dass sich Vertragsparteien im Verhandlungswege gegenüber stehen. Exemplarisch sei auf folgende Sachverhalte hingewiesen:

Wertermittlung beim Zugewinnenausgleich im Rahmen einer Scheidung

Die Wertermittlung im Rahmen einer Erbauseinandersetzung

Abfindungsansprüche von Minderheitsgesellschaftern im Rahmen eines Formwechsels oder beim Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages der Gesellschaft

Störung oder Wegfall der Geschäftsgrundlage bei Anteilsübertragung

Es kann somit entgegen teilweiser Behauptungen nicht dem Bestimmtheitsgrundsatz widersprechen, auf Unternehmens-Bewertungen nach Marktwertverfahren zu verweisen, weil diese bereits gängige Praxis darstellen.

3 Das vereinfachte Ertragswertverfahren

Zur Ermittlung des Ertragswerts ist der zukünftig nachhaltig erzielbare Jahresertrag (§§ 201 und 202 BewG) mit dem Kapitalisierungsfaktor (§ 203 BewG) zu multiplizieren. Das Verfahren ist rechtsformneutral auf Unternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft als auch auf Einzelunternehmen und Personengesellschaften anwendbar. Für die Bewertung von Anteilen an nicht notierten Kapitalgesellschaften ist das Stuttgarter Verfahren ab 2009 nicht mehr anzuwenden. Der Unternehmenswert wird im Wege der ewigen Verrentung eines nachhaltig erzielbaren Jahresertrages ermittelt. Das Prinzip der unendlichen Unternehmensperiode wurde von den klassischen Gesamtbewertungsverfahren wie Ertragswertverfahren nach IDW S 1 und dem Discounted-Cashflow-Verfahren übernommen.

Zusätzlich zu dem Ertragswert aus der Verrentung des Jahresertrages ist der Wert des **nichtbetriebsnotwendigen Vermögens** zu erfassen (§ 200 Abs. 2 BewG), welches ebenfalls den Grundsätzen des Ertragswertverfahrens nach IDW S1 entspricht. Nachfolgendes Beispiel soll den Begriff des nichtbetriebsnotwendigen Vermögens verdeutlichen:

Beispiel:

Die X-GmbH erzielt einen nachhaltigen Jahresertrag von 100.000,- €, der bei einem Kapitalisierungszinsfuß von 10% zu einem Ertragswert von 1.000.000,- € führt. Die GmbH besitzt ein unbebautes Grundstück im Wert von 500.000,- €, das keiner betrieblichen Nutzung unterliegt. Die X-GmbH könnte das Grundstück ohne Einfluss auf den Jahresertrag der Gesellschaft veräußern und den Wert von 500.000,- € an den Gesellschafter ausschütten, und der Ertragswert der Gesellschaft würde nach Ausschüttung unverändert sich auf 1.000.000,- € belaufen. Der Unternehmenswert der X-GmbH beläuft sich deshalb auf 1.500.000,- €.

Die Aufwendungen und die Erträge im Zusammenhang mit dem nicht betriebsnotwendigen Vermögen sind beim nachhaltigen Jahresertrag zu berichtigen (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 2 Buchstabe f BewG).

Hält ein zu bewertender Gewerbebetrieb oder eine zu bewertende Gesellschaft Beteiligungen an anderen Gesellschaften, so werden diese Beteiligungen zusätzlich zu dem Ertragswert mit dem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert angesetzt. Damit ist die Bewertung von Holdinggesellschaften und die Erfassung von Tochtergesellschaften im Allgemeinen geregelt (§ 200 Abs.3 BewG). Bei

Beteiligungsverhältnissen ist die Doppelerfassung von Ertragspotenzialen sowohl bei der Tochtergesellschaft als bei der Muttergesellschaft zu vermeiden. Die Tochtergesellschaften werden deshalb mit einem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert angesetzt und bei der Muttergesellschaft erfolgt eine Berichtigung um die Erträge der Tochtergesellschaft oder um Verlustübernahmen aus Ergebnisabführungsverträgen (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 2 f BewG). Finanzierungsaufwendungen der Muttergesellschaften für ihre Tochtergesellschaft bleiben im Jahresertrag der Muttergesellschaft enthalten, weil diese auch in einer Konzernbilanz erfolgswirksam bleiben und bei Berichtigung auf Ebene der Muttergesellschaft, dem Ergebnis der Konzernbilanz widersprechend, nicht zur Berücksichtigung im Gesamtergebnis führen würden. In der Vorschrift des § 202 Abs. 1 Nr. 2 BewG ist deshalb der § 200 Abs. 3 BewG im Bezug auf die Aufwendungen nicht erfasst.

Nicht im Ertragswertverfahren, sondern gesondert berücksichtigt werden auch solche Wirtschaftsgüter und Schulden, die innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegt wurden (§ 200 Abs. 4 BewG). Zur Vermeidung von Gestaltungen sind sie zusätzlich zu dem Ertragswert mit einem eigenständig ermittelten gemeinen Wert anzusetzen. Entsprechend erfolgen die entsprechenden Berichtigungen der Betriebsergebnisse (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 2 f BewG).

4 Ermittlung des Jahresertrags (§ 201 BewG)

Der voraussichtlich zukünftige nachhaltige erzielbare Jahresertrag wird aus den Jahreserträgen der Vergangenheit abgeleitet, ohne dass zukünftige Planbilanzen erstellt werden. Regelmäßig ist dabei von den Ergebnissen der letzten drei abgelaufenen Wirtschaftsjahre auszugehen, wobei das Ergebnis des laufenden Jahres herangezogen werden kann, wenn dieses für die Herleitung der Zukunftswerte von Bedeutung ist.

Die ehemalige Gewichtung der Jahre in dem modifizierten Stuttgarter – Verfahren wurde aufgegeben, weil die Zukunftsbezogenheit bei einem Dreijahreszeitraum nicht wesentlich durch die Gewichtung erhöht wurde, jedoch das letzte Jahr mit dem Faktor drei zumeist bilanzpolitischen Entscheidungen mit Jahresabschlusserstellung nach dem Bewertungsstichtag zugänglich waren. Die Summe der Betriebsergebnisse ist durch 3 zu dividieren und ergibt den Durchschnittsertrag. Das Ergebnis stellt den Jahresertrag dar.

Bei Neugründungen und Änderungen im Unternehmenscharakter sind kürzere Zeiträume möglich. Nachfolgendes Beispiel soll die Ausnahmen von der Regel des § 201 BewG verdeutlichen.

Beispiel:

Die X-GmbH wird im Oktober 04 verschenkt. Die Ergebnisse der Vorjahre beliefen sich auf einem Verlust von 500.000,- € im Jahr 01, das Ergebnis 02 war ausgeglichen, das Jahr 03 schloss mit einem Gewinn von 300.000,- €, und der betriebswirtschaftlichen Auswertung im Oktober 04 war ein vorläufiger Gewinn von 500.000,- € zu entnehmen. Die X-GmbH nahm in den Jahren 01 und 02 erhebliche Umstrukturierungsmaßnahmen vor, durch Umstellung der Produktpalette und Rationalisierungsmaßnahmen, weshalb die Ergebnisse der Jahre 01 und 02 unberücksichtigt bleiben. Aus der betriebswirtschaftlichen Auswertung Oktober 04 kann ein nachhaltiges Jahresergebnis von 600.000,- € abgeleitet werden, das nach Umstrukturierung für das Ergebnis der Zukunft von Bedeutung ist. Der durchschnittliche Jahresertrag wäre durch den Mittelwert der Jahre 03 und 04 mit 450.000,- € zu ermitteln.

Bei Vorgängen des Umwandlungssteuerrechtes ist auf die Ergebnisse der Rechtsvorgänger abzustellen, wobei die rechtsformspezifischen Besonderheiten der Gesellschaftsformen berücksichtigt werden. Das Konzept der Rechtsformneutralität des vereinfachten Ertragswertverfahrens führt dazu, dass hier keine großen Probleme vorliegen.

5 Betriebsergebnis (§ 202 BewG)

Der Jahresertrag wird aus den korrigierten Betriebsergebnissen des Unternehmens abgeleitet. Ausgangspunkt ist rechtsformneutral der Gewinn im Sinne des Betriebsvermögensvergleichs (§ 4 Abs. 1 EStG). In den Fällen der Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG ist vom Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben auszugehen. Damit wird rechtsformneutral auf den steuerlichen Bilanzgewinn abgestellt, der auch die steuerfreien Vermögensmehrungen und auch die sonstigen Einkommensberichtigungen umfasst, insoweit sind keine Rückkorrekturen wie beim alten Stuttgarter Verfahren mehr erforderlich. Die einzelnen Betriebsergebnisse sind gesondert zu erfassen.

Der Unterschiedsbetrag ist zur Normalisierung besonderer Einflüsse zu korrigieren. Folgende Positionen werden zum Betriebsergebnis hinzugerechnet:

- Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, Bewertungsabschläge, Zuführungen zu steuerfreien Rücklagen sowie Teilwertabschreibungen. Die normalen Absetzungen für Abnutzung werden berücksichtigt.
- Absetzungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert oder ähnliche Wirtschaftsgüter;
- einmalige Veräußerungsverluste sowie außerordentliche Aufwendungen;
- Investitionszulagen, soweit in Zukunft mit weiteren zulagebegünstigten Investitionen in gleichem Umfang gerechnet werden kann;
- der Ertragsteueraufwand im Gewinnermittlungszeitraum;
- Aufwendungen, die im Zusammenhang stehen mit
 - nicht betriebsnotwendigem Vermögen (§ 200 Abs. 2 BewG),
 - innerhalb der letzten 2 Jahre eingelegtem Vermögen (§ 200 Abs. 4 BewG).

Abzuziehen sind u.a.

- gewinnerhöhende Auflösungsbeträge steuerfreier Rücklagen sowie Teilwertzuschreibungen;
- einmalige Veräußerungsgewinne sowie außerordentliche Erträge;
- im Unterschiedsbetrag enthaltene Investitionszulagen, soweit in Zukunft nicht mit weiteren zulagebegünstigten Investitionen in gleichem Umfang gerechnet werden kann;
- ein angemessener Unternehmerlohn, soweit in der bisherigen Ergebnisrechnung kein solcher berücksichtigt worden ist. Die Höhe des Unternehmerlohns wird nach der Vergütung bestimmt, die ein fremder Geschäftsführer erhalten würde, damit wird die Rechtsformneutralität gewahrt;
- Erträge aus der Erstattung von Ertragsteuern (Körperschaftsteuer, Zuschlagsteuern und Gewerbesteuer) im Gewinnermittlungszeitraum,
- Erträge, die im Zusammenhang mit nicht betriebsnotwendigem Vermögen stehen, des weiteren sind auch sonstige wirtschaftlich nicht begründete Vermögensminderungen oder -erhöhungen mit Einfluss auf den zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag und gesellschaftsrechtlichem Bezug hinzu- oder abzuziehen.

Zugerechnet oder abgezogen werden verdeckte Gewinnausschüttungen oder verdeckte Einlagen als wirtschaftlich nicht begründete Vermögensminderungen oder -erhöhungen, wenn sie Einfluss auf den zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag haben.

Beispiel 1:

Von den drei Gesellschaftern der ABC-OHG ist der Gesellschafter A geschäftsführend tätig, wofür dieser eine angemessene Tätigkeitsvergütung von 100.000,- € erhält. Soweit die Tätigkeitsvergütung als Aufwand in der Gesamthandsbilanz erfasst ist, besteht kein weitergehender Korrekturbedarf. Bei einer Erfassung der Tätigkeitsvergütung als Vorabgewinnzuweisung über das Kapitalkonto des A ist das Betriebsergebnis der Gesamthandsbilanz zu berichtigen.

Beispiel 2:

Die Einnahme-Überschuss-Rechnung des niedergelassenen Arztes X führt in den Jahren 01 bis 03 jeweils zu einem Gewinn von 100.000,- €. Besondere Sachverhalte wie Sonderabschreibung sind der Gewinnermittlung nicht zu entnehmen. Bei der Bewertung der Arztpraxis ist notwendigerweise der Unternehmerlohn und die Steuerbelastung zu berücksichtigen. Im ersten Schritt ist ein kalkulatorischer Unternehmerlohn abzuziehen, der in diesem Beispiel mit 50.000,- € angenommen wird.

In der Praxis wird man sich bei der Herleitung der Unternehmerlöhne an empirischen Erhebungen wie Kienbaum-Studien orientieren oder den Unternehmerlohn aus dem Gehaltstabellen von in der Qualifikation vergleichbaren Berufsgruppen ableiten. Bei einem niedergelassenen Arzt kann der Unternehmerlohn beispielhaft aus dem Gehalt eines angestellten Oberarztes abgeleitet werden. Im zweiten Schritt ist die tatsächliche Steuerbelastung hinzuzurechnen und eine typisierte Ertragssteuerbelastung von 30% abzuziehen. Die Gewinnermittlung des Arztes beinhaltet keinen Gewerbesteueraufwand, weshalb eine Hinzurechnung nicht erforderlich ist. Der Jahresertrag im Sinne § 201 BewG beläuft sich auf 35.000,- €. (Der Gewinn von 100.000,- € führt nach Abzug eines Unternehmerlohnes von 50.000,- € zu einem bereinigten Gewinn von 50.000,- €, der nach Abzug einer 30%-igen Steuerbelastung von 15.000,- € zu einem Jahresertrag von 35.000,- € führt.) Bei einem Kapitalisierungszinssatz von 9% führt ein Jahresertrag von 35.000,- € zu einem Unternehmenswert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren von 388.888,- €.

Beispiel:

Die GmbH zahlt für die Überlassung eines Grundstückes an ihren alleinigen Gesellschafter eine jährliche Miete von 500.000,- €, wobei die angemessene Miete sich auf 200.000,- € beläuft. Die Betriebsergebnisse sind um den überhöhten Aufwand von 300.000,- € zu bereinigen. Der Sachverhalt begründet dem Grunde nach eine sonstige Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz, weshalb im Rahmen der Bewertung nach dem BewG die Einkommensermittlung der Kapitalgesell-

schaft weiterhin von Bedeutung ist. Bei einer analogen Sachverhaltsdarstellung im Bezug auf Mietzahlungsaufwand in der Gesamthandsbilanz von Personengesellschaften für Grundstücke im Sonderbetriebsvermögen erfolgt ebenfalls eine Korrektur des überhöhten Aufwandes von 300.000,- €, weil der zutreffende Wert des Gesamthandsvermögens der Personengesellschaft dargestellt werden muss.

Von dem Zwischenergebnis des um alle Korrekturen des Betriebsergebnisses bereinigten Wertes wird eine Steuerbelastung von 30% abgezogen. Bei Kapitalgesellschaften ergibt sich die Steuerbelastung aus der Definitivbelastung mit Körperschaft- und Gewerbesteuer und bei Personunternehmen unter Anwendung der Thesaurierungsvergünstigung des § 34a Einkommensteuergesetzes in Verbindung mit der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 Einkommensteuergesetzes. Um das Verfahren rechtsformneutral anwenden zu können, werden die Betriebsergebnisse um den Ertragsteueraufwand bzw. Erträge aus der Erstattung von Ertragsteuern korrigiert. Vom korrigierten Betriebsergebnis wird der Ertragsteueraufwand pauschal mit 30 Prozent abgezogen. Dieser Steuersatz entspricht der durchschnittlichen Steuerlast für Kapital- und Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008.

6 Kapitalisierungsfaktor (§ 203 BewG)

Der Kapitalisierungszinssatz setzt sich aus zwei Komponenten zusammen:

- variabler Basiszinssatz und

- pauschaler Zuschlag von 4,5 Prozent.

Der Basiszinssatz wird aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen abgeleitet. Den Zinssatz errechnet die Deutsche Bundesbank anhand der Zinsstrukturdaten jeweils zum ersten Werktag des Jahres, und er wird dann vom BMF veröffentlicht. Der Zinssatz ist für alle Wertermittlungen auf Bewertungsstichtage in diesem Jahr anzuwenden. Der Zuschlag (4,5%) berücksichtigt pauschal neben dem Unternehmerrisiko auch andere Korrekturposten, z.B. Fungibilitätszuschlag, Wachstumsabschlag oder inhaberabhängige Faktoren. Branchenspezifische Faktoren werden hier durch einen Beta-Faktor von 1,0 berücksichtigt, weil dann die Einzelrendite wie der Markt schwankt.

Der Basiszinssatz wird vor Berücksichtigung der persönlichen Steuerbelastung des Unternehmers bzw. Anteilsinhabers als Vergleichsgröße zugrunde gelegt. Die Steuerlast besteht in gleicher Höhe wie bei anderen Vermögensanlagen, die der Abgeltungssteuer unterliegen, z.B. öffentlichen Anleihen, aus denen auch der Basiszinssatz abgeleitet wird. Bei dem Kapitalisierungszinsfuß wird als Vergleichsanlage auf die Verzinsung von langfristigen Bundesanleihen abgestellt, weshalb sich die Frage stellt, ob eine Anpassung wegen unterschiedlicher Steuerbelastungen der Anlageformen erforderlich ist. Die Zinseinnahmen aus den Bundesobligationen unterliegen entsprechend der Unternehmenssteuerreform 2008 ebenso der 25%-igen Abgeltungssteuer wie die Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften, und bei Personenunternehmen erfolgt eine 25%-ige Nachversteuerung im Rahmen der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a Einkommensteuergesetz, weshalb keine steuerlichen Verzerrungen beim Kapitalisierungszinsfuß vorliegen. Das BMF hat den ersten Basiszinssatz auf 3,61 festgelegt.³

Der Kapitalisierungsfaktor ergibt sich aus der Berechnung des Kehrwerts des Kapitalisierungszinssatzes, also $1 : 0,0811$ ($8,11\% (= 4,5\% + 3,61) = 0,0811$) ergibt für Beginn 2009 einen Vervielfältiger von 12,330456.

7 Anteile am Vermögen einer Personengesellschaft

Der § 97 Abs.1a BewG wurde dem neuen Bewertungsverfahren angepasst.

Der gemeine Wert eines Anteils am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft ist in mehreren Schritten zu ermitteln:

1. Für das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft wird der Ertragswert nach §§ 199 bis 203 BewG ermittelt. Anschließend wird er aufgeteilt. Die Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz aller Gesellschafter sind dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen.

Der Ertragswert wird nicht für das zivilrechtlich den Gesellschaftern gehörende Sonderbetriebsvermögen ermittelt. Damit wird eine Vereinfachung erreicht, denn ansonsten müsste das Sonderbetriebs-

³ BMF v. 7. 1. 2009 - IV C 2 - S 3102/07/0001 – www.bundesfinanzministerium.de/Erbschaftsteuer

vermögen aller Gesellschafter einbezogen werden und nicht nur dasjenige des Gesellschafters, dessen Anteil Zuwendungsgegenstand ist. Bei der anschließenden Aufteilung des Gesamtertragswerts müsste es für alle wieder herausgerechnet werden. Die im Rahmen der Gesamthandsgemeinschaft verbuchten Aufwands- und Ertragsposten im Zusammenhang mit dem Sonderbetriebsvermögen, z.B. Miet- und Pachtzahlungen oder Zinsen, werden bei der Ertragsermittlung berücksichtigt, so dass es nicht zu einer doppelten Erfassung des Sonderbetriebsvermögens kommen kann.

Beispiel:

Die Muster-OHG als Handelsunternehmen besteht aus fünf Gesellschaftern, wobei jeder Gesellschafter der Gesellschaft ein Grundstück für den Betrieb einer Filiale überlässt. Das steuerliche Gesamtvermögen der OHG besteht aus dem Gesamthandsvermögen der OHG und den fünf Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter. In der Gesamthandsbilanz der OHG sind die angemessenen Mietzahlungen für die Filialen als Aufwand und entsprechend in den Sonderbilanzen als Ertrag erfasst.

Einer der Gesellschafter verschenkt seinen Mitunternehmeranteil verbunden mit dem Grundstück des Sonderbetriebsvermögens. Die Wertermittlung erfolgt durch Bewertung des Gesamthandsvermögens der OHG unter Berücksichtigung der Mietzahlungen für alle Grundstücke der Sonderbetriebsvermögen und der Bewertung des Grundstückes des übertragenden Gesellschafters, wobei eine Bewertung der Grundstücke der verbleibenden Gesellschafter nicht erforderlich ist.

2. Der verbleibende Ertragswert ist nach dem für die Gesellschaft maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufzuteilen.

Der ermittelte Ertragswert des Gesamthandsvermögens ist zunächst anhand der Kapitalkonten zu verteilen. Es ist sachgerecht, den danach verbleibenden Restwert anhand des Gewinnverteilungsschlüssels aufzuteilen.

Sonderbetriebsvermögen:

Für die Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens des übertragenden Gesellschafters ist der gemeine Wert zu ermitteln. Er ist dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnen. Der Wert des Anteils des übertragenden Gesellschafters ergibt sich als Summe aus dem Anteil am Gesamthandsvermögen und dem Wert des Sonderbetriebsvermögens.

Der Wert des Mitunternehmeranteils ist die Summe des Anteile an dem Gesamthandsvermögen,

welches in einem Gesamtbewertungsverfahren ermittelt wurde, und dem Wert der Einzelbewertung seines Sonderbetriebsvermögens.

Im Fall der Ermittlung des Werts eines Anteils des Betriebsvermögens mit dem Substanzwert (§ 109 Abs. 2, § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG) erfolgt die Aufteilung ebenfalls nach § 97 Abs. 1a BewG.

8 Zusammenfassendes Beispiel zur Bewertung im vereinfachten Ertragswertverfahren

Im Januar 2007 werden die 100%-igen Anteile an der X-GmbH übertragen. Die X-GmbH ist ein Großhandelsunternehmen im Bereich von Kinderspielzeugen. Die X-GmbH hält in ihrem Betriebsvermögen ein Mietwohngrundstück, welches die GmbH jederzeit veräußern könnte, ohne dass dieses Einfluss auf den Geschäftsbetrieb der Gesellschaft haben würde. Der Verkehrswert des Mietwohngrundstückes beläuft sich auf 2 Millionen €. Die X-GmbH hatte im März 2006 die 100% Anteile an der Y-GmbH für einen Kaufpreis von 1 Million € erworben. Im Dezember 2005 leistet der Gesellschafter eine Zahlung von 500.000,- € in die Kapitalrücklage der Gesellschaft, welches im Rahmen einer Kapitalanlage zur Besicherung der Kreditlinie dient. Der alleinige Gesellschafter zahlt sich ein Geschäftsführer-Gehalt von 900.000,- €, wobei ein Gehalt von 500.000,- € als angemessen und branchenüblich anzusehen ist.

Die Gewinn und Verlustrechnungen der Gesellschaft stellen sich nachfolgend dar:

Jahre	2004	2005	2006
Umsatzerlöse	24.000.000	25.500.000	27.000.000
Wareneinsatz	15.000.000	15.500.000	16.000.000
Löhne und Gehälter	5.000.000	5.500.000	6.000.000
Geschäftsführer-Gehalt	900.000	900.000	900.000
Raumkosten	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Vertriebskosten	2.000.000	2.200.000	2.400.000
Gewinn aus Handel	100.000	400.000	700.000

Mietwohngrundstück

Erträge	300.000	320.000	290.000
Aufwendungen	150.000	160.000	300.000
Y-GmbH			
Gewinnausschüttung			300.000

Kapitalerträge

Anlagebetrag der Rücklage			30.000
Außerordentliche Aufwendung			
Teilwertabschreibungen		500.000	
Gewinn vor Steuern	250.000	60.000	1.020.000
Gewerbesteuer	50.000	15.000	200.000
Körperschaftsteuer	50.000	10.000	200.000
Gewinn nach Steuern	150.000	35.000	620.000

Ermittlung des Ertragswerts

	2004	2005	2006
Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 S.1 EStG (§ 202 Abs.1 BewG).	150.000	35.000	620.000
Korrekturen			
I. Teilwertabschreibung des Jahres 2005 (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 a BewG)		+ 500.000	
II. Gewerbesteueraufwand (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 e BewG)	+50.000	+15.000	+200.000
III. Körperschaftsteueraufwand s. II .	+50.000	+10.000	+200.000
IV. Erträge und Aufwendungen des nicht betriebsnotwen- digen Vermögens (Mietwohngrundstück.) § 200 Abs. 2, § 202 Abs. 1 Nr. 1 f BewG	+150.000	+160.000	+300.000
V. s. IV. (§ 202 Abs. 1 Nr. 2 f BewG)	-300.000	-320.000	-290.000
VI. Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft (Beteili- gung an der Y-GmbH) im Sinne § 200 Abs. 3 BewG ist zu berichtigen			-300.000

(§ 202 Abs. 1 Nr. 2 f BewG)

VII. Erträge aus „jungen Wirtschaftsgütern“

(Zuführung Kapitalrücklage im Dezember 2005

§ 200 Abs. 4, § 202 Abs. 1 Nr. 2 f BewG)

-30.000

VIII. Gesellschaftsrechtlich begründete überhöhte Gehalts-

zahlung (§ 202 Abs. 1 Nr. 3 BewG)

+400.000 +400.000 +400.000

IX. Zwischensumme für Ermittlung der zukünftigen pau-

schalierten Betriebssteuern

+500.000 +800.000 +1.100.000

X. Steuerbelastung von 30% zu berücksichtigen (§ 202

Abs. 3 BewG)

+150.000 +240.000 +330.000

Betriebsergebnis

350.000 560.000 770.000

Der Jahresertrag entsprechend § 201 Abs. 2 BewG beläuft sich auf 560.000,- €.

$(350.000,- € + 560.000,- € + 770.000,- €) / 3 = 560000,- €$

Bei einem Kapitalisierungszinsfuß von 8,11% (Basiszinssatz von 3,61% zuzüglich eines fixen Zuschlages von 4,5% - § 203 Abs.1 BewG) beläuft sich der Ertragswert des Unternehmens (§ 200 Abs. 1 BewG) auf 6.363.636,- €

$(560.000,- € * 1/0,0811 = 6.905.055,- €)$.

Ertragswert (§ 200 Abs. 1 BewG)	6.905.055,- €
Gemeiner Wert Mietwohngrundstück (§ 200 Abs. 2 BewG):	2.000.000,- €
Gemeiner Wert Tochtergesellschaft Y (§ 200 Abs. 3 BewG):	1.000.000,- €
Gemeiner Wert Kapitalrücklagenzuführung (§ 200 Abs. 4 BewG):	500.000,- €
Ertragswert des Unternehmens:	10.405.055,- €

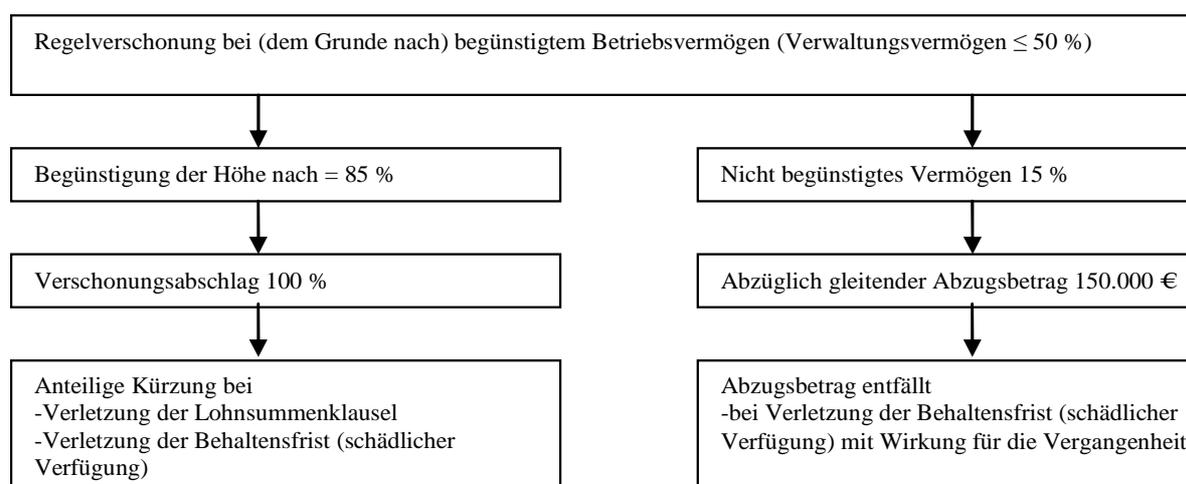
Der Unternehmenswert im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens beläuft sich auf **10.405.055,- €**.

G Die neuen Verschonungen

1 Verschonungsregelung bei Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften – §§ 13 a, b ErbStG

Ziel des Regierungsentwurfs für die Reform der Erbschaftsteuer ist u.a., die Unternehmensnachfolge bei Erbschaften oder Schenkungen, insbesondere in kleinen und mittelständischen Unternehmen, zu erleichtern. Die Verschonung soll möglichst zielgenau das sog. Produktivvermögen und nicht generell das Betriebsvermögen betreffen. Im Hinblick auf die durch das Einkommensteuerrecht geschaffenen weit reichenden Möglichkeiten, Vermögensgegenstände, die ihrer Natur nach der privaten Lebensführung bzw. Vermögensverwaltung dienen, zu gewillkürtem Betriebsvermögen zu erklären, sieht das Gesetz eine **pauschalierte Festlegung des begünstigten Betriebsvermögens** vor. Es legt den Anteil des begünstigten Vermögens (§ 13 b Abs.4 ErbStG) mit **85 Prozent** des Betriebsvermögens zugrunde (Regelfall, **optional** sind auch **100%** möglich, § 13 a Abs. 8 ErbStG), die dann insgesamt außer Ansatz bleiben (Verschonungsabschlag, § 13 a Abs. 1 ErbStG). In diese Verschonung ist das entsprechende Vermögen in EU/EWR-Betriebsteile einbezogen.

Diese 85 Prozent werden von der Bemessungsgrundlage abgezogen, während die restlichen 15 Prozent nach Berücksichtigung eines **gleitenden Abzugsbetrags von 150.000 Euro** (§ 13 a Abs. 2 ErbStG) stets der Besteuerung unterliegen.



1.1 Begünstigtes Vermögen (§ 13 b Abs. 1 ErbStG)

Das begünstigte Vermögen wird selbst dem Grunde nach in der Vorschrift des § 13 b Abs. 1 ErbStG umschrieben und der Umfang der Begünstigung mit 85% dieses Vermögens in der Vorschrift des § 13 b Abs. 4 ErbStG festgelegt. Das begünstigte Vermögen umfasst den weit gefassten ertragsteuerlichen Betriebsvermögensbegriff i. S. der §§ 95 - 97 BewG. Es kann sich um inländisches Betriebsvermögen eines

- Gewerbebetriebs,
- Teilbetriebs,
- Anteils an einer Personengesellschaft (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 u. 3 EStG, OHG, KG, BGB-Gesellschaft) oder einer
- freiberuflichen Praxis handeln.

Das Vermögen muss im Inland belegen sein oder einer Betriebsstätte in einem Staat der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum dienen. Damit wird an den Betriebsvermögensbegriff des bisher geltenden Rechts angeknüpft und dieser auf den EU-/EWR-Raum erweitert.

1.2 Verschonungsabschlag (§ 13 a Abs.1 ErbStG)

Das in § 13 b ErbStG umschriebene begünstigte Vermögen wird mit einem Verschonungsabschlag von 100 Prozent berücksichtigt, bleibt im Ergebnis also außer Ansatz. Da das begünstigte Betriebsvermögen aber auf 85 Prozent des gesamten Betriebsvermögens festgelegt wird (§ 13 b Abs.4 ErbStG), bedeutet dies, dass 15 Prozent des betrieblichen Vermögens sofort besteuert werden. Die Festlegung auf 85% Begünstigungsumfang erfolgte im Hinblick auf die weit reichenden, durch das Einkommensteuerrecht geschaffenen Möglichkeiten, Vermögensgegenstände, die ihrer Natur nach der privaten Lebensführung dienen, zu „gewillkürtem“ Betriebsvermögen zu erklären. Das Gesetz sieht also eine typisierende pauschalierte Festlegung des begünstigten Betriebsvermögens vor, ohne zu einer kaum administrierbaren gegenständlichen Abgrenzung greifen zu müssen. Fast in jedem Betrieb sind solche Vermögensgegenstände vorhanden, weil sie für operative Zwecke benötigt werden. Von der Befreiung ausgenommen sind Betriebe mit einem Verwaltungsvermögensanteil von mehr als 50% (Definition Verwaltungsvermögen s. G.1. 5).

Beispiel:

Das Einzelunternehmen des Anton (Groß- und Einzelhandel) wird auf die Großnichte Antonia übertragen. Der gemeine Wert des Betriebs (§ 109 i.V.m. § 11 Abs.2 BewG) wurde mit 6 Mio. Euro festgestellt (§ 151 BewG). Das begünstigte Vermögen beträgt 85% (§ 13 b Abs. 4 ErbStG) = 5,1 Mio. Euro, die steuerfrei bleiben (Verschonungsabschlag, § 13 a Abs. 1 ErbStG). Dies unter der Voraussetzung, dass die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen bei Übertragung (Anteil Verwaltungsvermögen nicht mehr als 50%) bzw. in den folgenden 7 Jahren erfüllt werden (Lohnsummen 650% und Betriebsfortführung, ggf. Reinvestition).

Erfüllt das Unternehmen weder die Voraussetzungen für das Regelverfahren (85% Befreiung) noch für das Optionsmodell (100% Befreiung), tritt eine Sofortversteuerung mit dem Unternehmenswert ein. Es besteht aber kein Wahlrecht für eine Sofortversteuerung des Betriebsvermögens, also ein Verzicht auf die Anwendung der Vorschrift des § 13 a ErbStG, der z.B. für den Abzug der Schulden vorteilhaft sein könnte. Im Einzelfall kann auch eine Stundung der Erbschaftsteuer (§ 28 ErbStG) in Betracht kommen, wenn sie für den Erhalt des Betriebs notwendig ist.

1.3 Gleitender Abzugsbetrag (§ 13 a Abs. 2 ErbStG)

Die Vorschrift regelt einen gleitenden Abzugsbetrag, der nach Anwendung des Verschonungsabschlags zum Abzug kommt. Der Abzugsbetrag von 150.000 Euro soll eine Wertermittlung und Überwachung der Lohnsummen von Klein- und Kleinstfällen (z.B. Kleinhandel, kleinere Handwerker oder auch Betriebe der Land- und Forstwirtschaft) unterhalb des Grenzwerts ersparen. Bei größeren Betrieben tritt dieser Vereinfachungseffekt in den Hintergrund. Es ist deshalb angemessen, den Abzugsbetrag abzuschmelzen. Ab einem gemeinen Wert des Betriebsvermögens von 450.000 € beträgt der Abzugsbetrag 0 €. Für mehrere Erwerbe innerhalb von 10 Jahren von derselben Person soll jedoch der Erwerber die Freigrenze nur einmal beanspruchen können. Dadurch wird verhindert, dass durch ein Aufspalten einer größeren Zuwendung in mehrere Zuwendungen unterhalb des Abzugsbetrags ein nicht gerechtfertigter Steuervorteil erwachsen kann. Der gleitende Abzugsbetrag ist von der Einhaltung des Lohnsummenkriteriums ausgenommen, denn in § 13 a Abs. 1 S. 5 wird nur der Verschonungsabschlag angesprochen.

Beispiel 1:

Heinrich ist verstorben und hinterlässt zwei Söhne, welche den Einzelbetrieb zu gleichen Teilen erben.

Der gemeine Wert des Betriebes beträgt 300.000 €.

Steuerwert Betriebsvermögen je Erbe	150.000 €
Verschonungsabschlag (85%)	127.500 €
Verbleibender Betriebsvermögensanteil	=22.500 €
gleitender Abzugsbetrag (13 a Abs. 2)	./22.500 €
steuerpfl. Betriebsvermögen	0 €

Beispiel 2:

Wilhelm vererbt seinem einzigen Sohn einen Betrieb mit einem gemeinen Wert von 1.100.000 €.

Steuerwert Betriebsvermögen	1.100.000 €
Verschonungsabschlag (85%)	./ 935.000 €
Verbleibender Betriebsvermögensanteil	= 165.000 €
Abgeschmolzener gleitender Abzugsbetrag (§ 13 a Abs. 2 ErbStG)	
15.000 € übersteigen den Betrag von 150.000 €,	
davon mindern 50% den Abzugsbetrag:	150.000 € - 7.500 €
	./ 142.500 €
steuerpfl. Betriebsvermögen	22.500 €

1.4 Sonderfälle: Verpflichtung zur Weitergabe des Betriebsvermögens (§ 13 a Abs. 3 und § 13 b Abs. 3 ErbStG)

Besteht die Verpflichtung des Erben zur Weitergabe des grundsätzlich begünstigten Vermögens z.B. im Rahmen eines Vermächtnisses oder einer Erbauseinandersetzung, kann der Ersterwerber die Befreiung selbst nicht beanspruchen. Allerdings kann dann der nachfolgende Erwerber die Befreiung in Anspruch nehmen, da sich der Umfang seines begünstigten Vermögens entsprechend erhöht (§ 13 b Abs. 3 ErbStG).

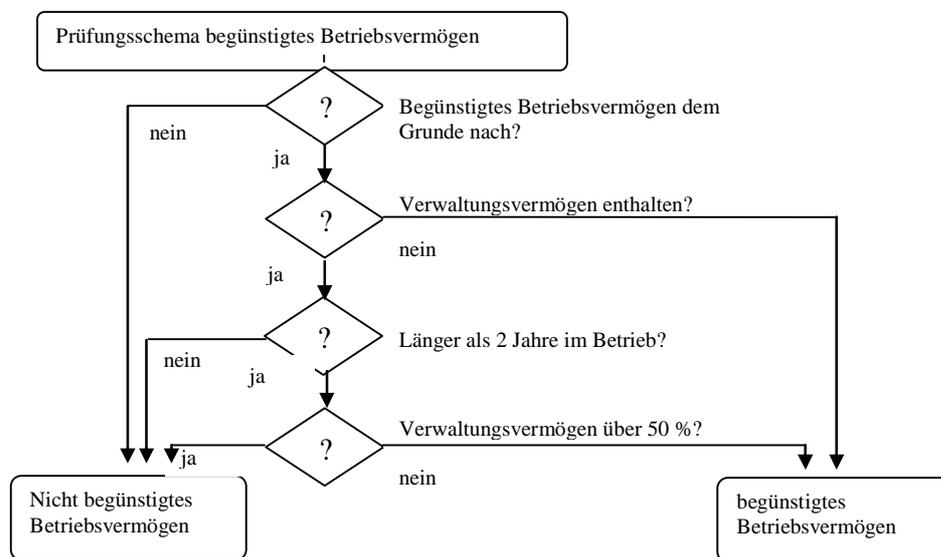
1.5 Verwaltungsvermögen (§ 13 b Abs. 2 ErbStG)

Neu geregelt wird die Kategorie des sog. Verwaltungsvermögens (§ 13 b Abs. 2 ErbStG). Die Vermögenszusammensetzung (quotaler Anteil des Verwaltungsvermögens und ggf. junges Verwaltungsvermögen) ist im ersten Schritt der Befreiung zu prüfen. Wenn der Anteil des sog. Verwaltungsvermögens (§ 13 b Abs. 2

ErbStG) mehr als 50% beträgt (§ 13 b Abs. 2 S. 1 ErbStG), bleibt das gesamte Betriebsvermögen von der Befreiung ausgenommen. Zur Ermittlung der Quote werden die Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens mit dem gemeinen Wert angesetzt und ins Verhältnis zum gemeinen Wert des Betriebs gesetzt. Verwaltungsvermögen mit weniger als 2 Jahren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen („junges Verwaltungsvermögen“) wird in keinem Fall begünstigt (§ 13 b Abs. 2 S. 3 ErbStG). Von der grundsätzlichen Zuordnung zum Verwaltungsvermögen sind wiederum Rückausnahmen geregelt, z.B. sind in Fällen der Betriebsaufspaltung überlassene Grundstücke nicht dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen. Mit dieser Vorgehensweise soll zum einen der Missbrauch der Steuerbefreiung durch rechtliche Gestaltungen unterbunden werden, z.B. die Einlage von Kapital- bzw. Grundvermögen in einen Gewerbebetrieb bzw. Überführung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, zum anderen sollen die komplexen rechtlichen Strukturen der Erwerbswirtschaft berücksichtigt und die schutzwürdigen Fälle zur Sicherung der Unternehmensfortführung auch von der Erbschaftsteuer befreit werden.

Zum Verwaltungsvermögen gehören (§ 13 b Abs. 2 ErbStG):

- Dritten überlassene Grundstücke, Grundstücksteile u.a., davon aber rückausgenommen, also befreiungsunschädlich sind Überlassungen im Rahmen
 - einer Betriebsaufspaltung, d.h. der Erblasser oder Schenker kann nach der Personengruppentheorie einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen im Besitz- und im Betriebsunternehmen durchsetzen,



- einer Überlassung als **Sonderbetriebsvermögen** im Rahmen eines Gesellschaftsverhältnisses,
- einer **Betriebsverpachtung im Ganzen**, wenn der Verpächter **nicht** die Betriebsaufgabe erklärt hat, also beim Verpächter Gewinneinkünfte vorliegen. Zu den weiteren

Voraussetzungen s. § 13 b Abs. S. 2 Nr. 1b ErbStG,

- eines **Konzernverbunds**, der die Kriterien des § 4 h EStG erfüllt,
- eines Betriebs, dessen **Hauptzweck in der Vermietung von Wohnungen** besteht (Wohnimmobilien) **und die Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO)** erfordert.
- **Anteile an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligung am Nennkapital von 25% oder weniger**, für die Ermittlung der Anteilsgrenze sind sog. gepoolte Anteile mit Stimmrechts- und Verfügungsbindung zusammenzurechnen. Rückausgenommen sind Beteiligungen, die dem Hauptzweck eines
 - Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstituts
 - Versicherungsunternehmens dienen.
- **Beteiligungen an Gesellschaften** i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, Abs. 3 EStG (z.B. OHG, KG, GmbH & Co KG), § 18 Abs. 4 EStG (freiberufliche Gesellschaften), entsprechenden Gesellschaften im Ausland sowie Anteile an Kapitalgesellschaften mit mehr als 25% Beteiligung am Nennkapital, **wenn bei diesen Gesellschaften das Verwaltungsvermögen mehr als 50%** beträgt. Mit dieser Regelung wird die Transparenz der Vermögenszusammensetzung für Anteilsbesitz angeordnet. Beträgt der Anteil des Verwaltungsvermögens in der Beteiligungsgesellschaft mehr als 50%, ist die Beteiligung selbst auch dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen.
- **Wertpapiere und vergleichbare Forderungen**, wenn sie nicht (Rückausnahmen) dem Hauptzweck des Gewerbetriebs eines
 - Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstituts oder
 - Versicherungsunternehmens zuzurechnen sind.

Nicht hierunter fallen Bargeldbestände und Sichteinlagen. Nach der Bilanzgliederung nach § 266 HGB bilden Wertpapiere (des Umlaufvermögens) eine eigenständige Bilanzposition, während „Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks“ hiervon getrennt gegliedert werden. Der Begriff der „vergleichbaren Forderungen“ bezieht sich auf Finanzinnovationen, die möglicherweise nicht als Wertpapiere verstanden werden können und ohne eine solche gesetzliche Regelung für Umgehungsgestaltungen genutzt werden könnten. Als Abgrenzungskriterium zwischen Geld und Wertpapieren kann gelten, dass den Wertpapieren alles zuzurechnen ist, was einen Kurswert hat, also z.B. auch Geldmarktfonds.

- **Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, Münzen, Edelmetalle, Edelsteine** u.a., davon ausgenommen sind Betriebe, deren Hauptzweck der Handel oder die Verarbeitung dieser Gegenstände ist.

Beispiel zur Ermittlung des Anteils Verwaltungsvermögen:

Der gemeine Wert des Betriebs beträgt 1 Mio. €. Die Aufstellung der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter zum Zeitpunkt der Übertragung weist folgende Ansätze aus:

Aktiva	€	
Sachanlagevermögen	400.000	
Wertpapiere	550.000 = Verwaltungsvermögen § 13 b Abs. 2 Nr. 4 ErbStG	
Forderungen L/L	300.000	Se. 1.250.000
Passiva		
Eigenkapital	200.000	
Rückstellungen	300.000	
Bankverbindlichkeit	250.000	Darlehen zur Finanzierung des Wertpapierkaufs
Verbindlichkeiten L/L	150.000	Se. 800.000

Quote Verwaltungsvermögen:

550.000 / 1.000.000: 55%, d.h. der Anteil des Verwaltungsvermögens liegt über 50% und das übertragene Betriebsvermögen nimmt nicht an der Steuerbefreiung teil (§ 13 b Abs. 2 S. 1 ErbStG). Die Kreditfinanzierung der Wertpapiere bleibt ohne Auswirkung auf die Ermittlung der Quote des Verwaltungsvermögens. Es findet keine Schuldenzuordnung statt. Insofern wird der als Nettowert ermittelte gemeine Wert mit dem Bruttowert des sog. Verwaltungsvermögens ins Verhältnis gesetzt.

1.6 Lohnsummenklausel (§ 13 a Abs. 1, 4 ErbStG)

Voraussetzung für die 85%-Befreiung des Betriebsvermögens ist auch die Einhaltung einer **Mindestlohnsumme** von 650% der Ausgangslohnsumme im 7Jahreszeitraum (**Lohnsummenfrist**). Mit der Anknüpfung an die Einhaltung der Lohnsumme wird die Befreiung verfassungsrechtlich begründet, da die Erhaltung von Arbeitsplätzen dem Gemeinwohl dient. Bei Unterschreiten der Mindestlohnsumme erfolgt am Ende der Lohnsummenfrist eine entsprechende Kürzung des Verschonungsabschlags (85%) nach dem prozentualen Umfang des Unterschreitens. Der gleitende Abzugsbetrag (§ 13 a Abs. 2 ErbStG) bleibt davon aber unberührt.

Ausgenommen von der Lohnsummenregelung sind Betriebe ohne bzw. mit bis zu 10 Arbeitnehmern (§ 13 a Abs. 1 S. 4 ErbStG). Teilzeitbeschäftigte werden wie folgt "angerechnet": Arbeit-

nehmer mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von nicht mehr als 10 Stunden mit 0,25, solche mit nicht mehr als 20 Stunden mit 0,5 und solche mit nicht mehr als 30 Stunden mit 0,75 (§ 23 Abs. 1 S. 4 KSchG).

Ausgangspunkt der Ermittlung ist die **durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Steuerentstehungszeitpunkt endenden Wirtschaftsjahre**.

Beispiel:

Die Steuer entsteht am 28.02.2009. Die Wirtschaftsjahre des übertragenen Betriebs enden mit dem Kalenderjahr, also zuletzt am 31.12.2008. Die letzten 5 Wirtschaftsjahre, deren durchschnittliche Lohnsumme maßgeblich ist, sind die Jahre 2004 bis 2008.

Der **Umfang der maßgebenden jährlichen Lohnsumme** ist in der Vorschrift des § 13 a Abs.4 ErbStG geregelt und umfasst alle Vergütungen (Löhne, Gehälter u.a. Bezüge und Vorteile), die an Beschäftigte gezahlt wurden, einschließlich aller Geld- und Sachleistungen. Zu den Löhnen und Gehältern rechnen auch:

- Sozialbeiträge, Einkommen- und Zuschlagsteuern, auch bei Abführung durch den Arbeitgeber,
- Sondervergütungen, Prämien, Gratifikationen, Abfindungen, Zuschüsse zu den Lebenshaltungskosten, Familienzulagen, Provisionen, Teilnehmergebühren u. vergleichbare Leistungen.

Nicht einzubeziehen sind Vergütungen aus Leih- und Saisonarbeitsverhältnissen.

Unterschreitet nach Ablauf der Lohnsummenfrist (7 Jahre nach Erwerb) die Summe der maßgeblichen jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme von 650% der Ausgangslohnsumme, besteht eine **Anzeigepflicht** des Erwerbers beim Erbschaftsteuer-Finanzamt. Die Anzeige muss innerhalb von 6 Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist erfolgen (§ 13 a Abs. 6 ErbStG).

Beispiel 1:

Der Erwerb erfolgt am 28.02.2009. Die Summe der jährlichen Lohnsummen innerhalb der Lohnsummenfrist beträgt 520%. Die Lohnsummenfrist endet am 28.02.2016. Die Anzeige muss bis zum Ablauf von 6 Monaten erfolgen, d.h. bis zum Ablauf des Monats August 2016. Der Verschonungsabschlag (85%) wird im prozentualen Umfang des Unterschreitens der Mindestlohnsumme gekürzt. Die Mindestlohnsumme ist um 130 Prozentpunkte unterschritten, das entspricht 20% von 650%. Der Ver-

schonungsabschlag wird um 20% von 85% gekürzt. Er beträgt 85% abzüglich 17% = 68%. Bei einem Unternehmenswert von 5 Mio. € waren bisher 85% steuerfrei (4,25 Mio. €) und 15% steuerpflichtig (= 0,75 Mio. €). Nunmehr bleiben nur noch 68% steuerfrei (3,4 Mio. €) und sind 32% steuerpflichtig (1,6 Mio. €). Die Steuer ist entsprechend festzusetzen.

Lohnsummen von Beteiligungen Im Betriebsvermögen

Für Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligungsquote von mehr als 25% im Betriebsvermögen ist die jeweilige maßgebliche Lohnsumme der Gesellschaften einzubeziehen. Die Einbeziehung erfolgt anteilig in dem Umfang, in dem die Beteiligung besteht. Es kann sich dabei um Gesellschaften mit Sitz im Inland oder in einem EU-/EWR-Staat handeln.

In der Gesetzesbegründung wird zu § 13 a Abs. 4 ErbStG ausgeführt:

„Die Lohnsumme ist in Einzelunternehmen und Personen- oder Kapitalgesellschaften ohne großen Aufwand zu ermitteln, wenn diese keine Unterbeteiligungen haben. Hier ist der zu bewertende Betrieb zugleich der relevante Arbeitgeber. Gehören zum Vermögen eines zu bewertenden Betriebs (Mutterbetrieb) Beteiligungen an anderen Unternehmen (Töchterbetriebe), sind diese im Wert des Mutterbetriebs zu berücksichtigen. Auf den dadurch erhöhten Wert werden die Verschonungen gewährt. Folglich müssen auch die Lohnsummen dieser Töchter in die Entscheidungsgröße einbezogen werden. Sonst wäre es unschädlich, Beteiligungen zu verkaufen oder aufzugeben oder Arbeitsplätze in Tochterbetrieben abzubauen, solange nur die Lohnsumme des Mutterbetriebs nicht unter die Mindestgrenze sinkt. Die Lohnsummenerfassung soll auf den EU- und EWR-Raum begrenzt bleiben. Verlagerungen von Arbeitsplätzen aus diesem Wirtschaftsraum in das übrige Ausland gehen daher zu Lasten der maßgeblichen Lohnsumme.“

Beispiel 2: Das Groß- und Einzelhandelsunternehmen des Anton hält Beteiligungen an Personengesellschaften in Maastricht/Niederlande und Hirtshals/Dänemark (jeweils 20% des Gesellschaftskapitals). Die maßgebliche jährliche Lohnsumme des Unternehmens Anton ist um 20% der maßgeblichen jährlichen Lohnsummen der beiden Beteiligungsgesellschaften zu erhöhen.

1.7 Behaltensfrist (§ 13 a Abs. 5 ErbStG)

Das begünstigte Betriebsvermögen muss über 7 Jahre fortgeführt werden. Der Verschonungsabschlag (§ 13 a Abs. 1 ErbStG) und der gleitende Abzugsbetrag (§ 13 a Abs. 2 ErbStG) entfallen bei

einer schädlichen Verfügung über Vermögen (z.B. Veräußerung). Die folgenden Tatbestände können eine Nachversteuerung auslösen (s. die Vorschrift des § 13 a Abs. 5 ErbStG):

- Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs, Gesellschaftsanteils oder Betriebsaufgabe. Gleiches gilt für die Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen bzw. deren Überführung in das Privatvermögen.
- Überentnahmen, die vorliegen, wenn sie die Summe der Einlagen, Gewinne (bei Gesellschaftern Gewinnanteile) und den Betrag von 150.000 € im Zeitraum von 7 Jahren seit dem Erwerb übersteigen.

Anzeigepflicht

Der Erwerber ist verpflichtet, eine schädliche Verfügung (vgl. § 13 a Abs.5 ErbStG) innerhalb eines Monats nach Verwirklichung des Tatbestands anzuzeigen (§ 13 a Abs. 6 ErbStG).

Reinvestition

Eine Veräußerung von Betriebsvermögen und Reinvestition des Erlöses in begünstigtes Vermögen (§ 13 b Abs. 1 ErbStG) innerhalb von 6 Monaten bleibt befreiungsschädlich, es wird von einer Nachversteuerung abgesehen (§ 13 a Abs. 5 S. 3 ErbStG). Die Investition darf nicht in Verwaltungsvermögen erfolgen.

1.8 Nachversteuerung (§ 13 a Abs.1, 6 ErbStG)

Liegt eine schädliche Verfügung vor, z.B. Veräußerung innerhalb der Behaltensfrist von 7 Jahren, und ist keine Reinvestition des Erlöses erfolgt, wird die Nachversteuerung zu prüfen sein.

Die Steuer wird nach dem Umfang des veräußerten Vermögens bemessen. Der Wegfall des Verschonungsabschlags (85%, § 13 a Abs. 1 ErbStG) beschränkt sich auf den Teil, der dem Verhältnis der verbleibenden Behaltensfrist zur gesamten Behaltensfrist (7 Jahre) entspricht. Damit liegt für den Wegfall des Verschonungsabschlags wegen einer schädlichen Verfügung eine „pro-rata-temporis“-Regelung vor, wobei das Jahr der Verfügung der verbleibenden Behaltensfrist zugeordnet wird.

Beispiel:

Die Großhändlerin Antonia veräußert den gesamten Betrieb „Groß- und Einzelhandel“ im 4. Jahr nach dem Erwerb. Sie zeigt die Veräußerung dem Erbschaftsteuer-Finanzamt an und teilt mit, dass der

Veräußerungserlös im privaten Vermögensbereich in Bundesschatzbriefe investiert wird. Es ist eine Nachversteuerung zu prüfen. Der Verschonungsabschlag ist um 4/7 (57,2%) zu kürzen und bleibt nur zu 3/7 (42,8%) erhalten, d.h. der Verschonungsabschlag beträgt nur noch 36,4% (statt 85%).

1.9 Optionsverfahren 100% Steuerbefreiung (§ 13 a Abs.8 ErbStG)

Dem Erwerber wird optional die Möglichkeit zu einer vollständigen Steuerbefreiung des erworbenen Betriebsvermögens eingeräumt. Er muss hierzu eine unwiderrufliche Erklärung abgeben. Dann gelten die Vorschriften der §§ 13 a, b ErbStG mit folgenden Maßgaben:

- die Lohnsummenfrist beträgt 10 Jahre und die maßgebliche Lohnsumme beträgt 1000%,
- die Behaltensfrist beträgt 10 Jahre,
- der unschädliche Anteil des Verwaltungsvermögens beträgt höchstens 10%,
- der Abschlag für die Begünstigung beträgt 100%.

1.10 Schuldenabzug (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

Grundsätzlich werden Schulden im Einzelunternehmen bzw. bei der Personengesellschaft im Rahmen der Gesamtbewertung der wirtschaftlichen Einheit berücksichtigt, da die Schuldzinsen das Betriebsergebnis mindern. Schulden und Lasten, die in Zusammenhang mit steuerbefreitem Betriebsvermögen stehen, sind nach der Neufassung der Vorschrift des § 10 Abs. 6 S. 4 und 5 ErbStG stets nur anteilig abzugsfähig. Der Anteil wird in einer Verhältnisrechnung ermittelt, in der das Betriebsvermögen vor der Befreiung zum Anteil nach Befreiung gegenübergestellt wird. Der uneingeschränkte Schuldenabzug für Betriebsvermögen im bisherigen Recht ist damit durch die bisher nur für LuF-Betriebe und Anteile an Kapitalgesellschaften geltende einschränkende Regelung ersetzt worden.

Beispiel 1

Antonia erwirbt begünstigtes Betriebsvermögen von 10 Mio. €, das nach Abzug des Abschlags von 85% (§ 13 a Abs. 1 ErbStG) mit 15% = 1,5 Mio. € steuerpflichtig ist. Mit dem Erwerb wurde die Verpflichtung zur Einräumung eines Nießbrauchs am Betriebsvermögen zugunsten des Alfons übernommen. Der Kapitalwert des Nießbrauchs beträgt 1 Mio. €. Die Nießbrauchslast ist anteilig abzugsfähig (§ 10 Abs. 6 ErbStG): $\frac{1 \text{ Mio.} \times 1,5 \text{ Mio.}}{10 \text{ Mio.}} = 150.000 \text{ €}$ sind als Nachlassverbindlichkeit abziehbar.

10 Mio.

Beispiel 2

Antonia erwirbt einen Kommanditanteil (50% des Gesellschaftskapitals) der mit 200.000 € Darlehensschuld belastet ist. Der Ertragswert der Gesellschaft beträgt 4.000.000 €, der steuerpflichtige Anteil 15% = 600.000 €. Davon entfallen auf Antonia 300.000 € (50% v. 600.000 €). Die Schuld von 200.000 € ist zu einem Teilbetrag von 30.000 € (= 15% steuerpflichtiger Anteil) zu berücksichtigen und mindert den Erwerb (§ 10 Abs. 6 S. 4 ErbStG)

Erwerb:	600.000 €
Schulden	<u>30.000 €</u>
Steuerpfl. Erwerb	570.000 €

1.11 Tarifbegünstigung (§ 19 a ErbStG)

Das begünstigte Betriebsvermögen wird für Erwerber der Steuerklasse II und III auch weiterhin mit dem Tarif der Steuerklasse I besteuert. Insofern bleibt die materielle Begünstigung des bisherigen Rechts erhalten. Allerdings wird der Gesetzestext der veränderten Definition des begünstigten Vermögens und der weiteren Bedingungen angepasst.

Beispiel:

Das Einzelunternehmen des Anton (Groß- und Einzelhandel) wird auf die Großnichte Antonia übertragen. Der gemeine Wert des Betriebs (§ 109 i.V.m. § 11 Abs.2 BewG) wurde mit 6 Mio. € festgestellt (§ 151 BewG). Das begünstigte Vermögen beträgt 85% (§ 13 b Abs. 4 ErbStG) = 5,1 Mio. Euro, die steuerfrei bleiben (Verschonungsabschlag, § 13 a Abs. 1 ErbStG). Der gleitende Abzugsbetrag kommt nicht zum Ansatz, da er auf 0,- € abgeschmolzen wurde (§ 13 Abs. 2 ErbStG, 900.000 € übersteigen den Abzugsbetrag um 750.000 €, davon 50% sind 375.000 €, die den Abzugsbetrag 150.000 € auf 0 € mindern).

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen: 900.000 €

Bereicherung (Vermögensanfall):	<u>900.000 €</u>
abzüglich Freibetrag (§ 16 ErbStG):	<u>20.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	880.000 €

Berechnung nach § 19 a ErbStG

Steuer nach § 19 ErbStG: Erwerb 880.000 € x 30% (Steuerkl. II) = 264.000 €

Steuer nach § 19 a ErbStG: Erwerb 880.000 € x 19% (Steuerkl. I)	= <u>167.200 €</u>
Unterschied:	96.800 €

Der Erwerb umfasst nur begünstigtes Vermögen. Der Entlastungsbetrag bemisst sich nach dem Unterschiedsbetrag von 96.800 €.

Die Erbschaftsteuer für den Erwerb des Einzelunternehmens Anton beträgt:

Steuerpflichtiger Erwerb	
Steuer (§ 19 ErbStG)	264.000 €
abzüglich Entlastungsbetrag (§ 19 a ErbStG)	./. <u>96.800 €</u>
festzusetzende Erbschaftsteuer	167.200 €

1.12 Steuerbefreiung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Für die Steuerbefreiung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gelten grundsätzlich auch die im Abschnitt G. 1. bis G. 11. dargestellten Voraussetzungen. Hier sollen lediglich Unterschiede aufgezeigt werden, die für Anteile an Kapitalgesellschaften gelten.

1.12.1 Begünstigtes Vermögen (§ 13 b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)

Anteile an Kapitalgesellschaften (KapGes) werden dem begünstigten Vermögen zugerechnet, wenn die KapGes

1. **Sitz oder Geschäftsleitung im Inland** oder in einem **Mitgliedstaat der EU** oder in einem **Staat des EWR** und
 2. Erblasser oder Schenker **am Nennkapital**
- 2.1 zu mehr als 25%** (Mindestbeteiligung) **unmittelbar** beteiligt war bzw.
- 2.2 die Anteilsquote zusammen** mit anderen Anteilseignern unter **gemeinsamer Stimmrechts- und Verfügungsbindung** erreicht wird.

Im Einzelnen gilt dazu:

- **Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR:** Die Belegenheit wird aus der Gesellschaftsperspektive betrachtet. Nur wenn sich **Sitz oder Geschäftsleitung** der Gesellschaft im EU oder EWR-Raum befindet, kommt eine begünstigte Übertragung in Betracht. Wo sich demgegenüber das Vermögen der Gesellschaft befindet und welcher Betriebsstätte es dient, ist gleichgültig.

Beispiel:

Der Anteil an einer KapGes mit Sitz der Geschäftsleitung in Österreich kann begünstigt übertragen werden, auch wenn sich das Vermögen der Gesellschaft z.B. in der Schweiz befindet und einer dortigen Betriebsstätte dient.

- **Erblasser oder Schenker war zu mehr als 25% unmittelbar am Nennkapital beteiligt:** Wie nach bisher geltendem Recht, kann auch künftig für Übertragungen von Anteilen an einer KapGes die Begünstigung für Betriebsvermögen in Anspruch genommen werden, wenn **der Erblasser oder Schenker** an der Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden, **zu mehr als 25% unmittelbar beteiligt** war.

Beispiel:

Der Gesellschafter G ist zu 20% unmittelbar an einer GmbH beteiligt. Außerdem ist er alleiniger Gesellschafter einer GmbH & Co. KG, die weitere 20% derselben GmbH hält. Die Übertragung sämtlicher Gesellschaftsanteile an Sohn S ist nicht begünstigt. Die unmittelbare GmbH-Beteiligung erreicht die geforderte Mindestbeteiligung nicht. Bei Übertragung seiner Personengesellschaftsanteile ist der Anteil der GmbH & Co. KG an der GmbH als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren, weil auch insoweit die geforderte Beteiligungshöhe nicht erreicht wird.

- **Die Anteilsquote von mehr als 25% wird zusammen mit anderen Anteilseignern unter gemeinsamer Stimmrechts- und Verfügungsbindung erreicht;** Während nach bisher geltendem Recht allein die unmittelbare Beteiligung des Erblassers oder Schenkers maßgeblich war, können bei der Ermittlung der für die Begünstigung maßgeblichen Beteiligungsquote künftig so genannte „**gepoolte**“ **Anteile** zusammengerechnet werden. „Gepoolte“ Anteile (§ 13 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG) liegen vor, wenn
 - a)** der Erblasser oder Schenker und weitere Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur **einheitlich zu verfügen** oder **ausschließlich auf andere**, derselben Verpflichtung unterliegende **Anteilseigner** zu übertragen (**Verfügungsbeschränkung**) und
 - b)** die so gebundenen Gesellschafter verpflichtet sind, ihre **Stimmrechte** gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern **einheitlich auszuüben** (**Stimmrechtsbindung**).

zu a)

Die Ausgestaltung der **Verfügungsbeschränkung** ist gesetzlich nicht weiter definiert. Familien-Kapitalgesellschaften sollen gegenüber Publikumsgesellschaften abgegrenzt werden. Abgrenzungsmerkmal sollen die **typischen Unternehmensgrundsätze** und die **übliche unternehmerische Praxis** in solchen Familiengesellschaften sein. Wenn sich die betreffenden Gesellschafter vertraglich verpflichten, Gesellschaftsanteile nur auf bestimmte Personen zu übertragen (z.B. Kinder des Unternehmensgründers) wird hierdurch die Veräußerbarkeit der Anteile auf eine Art und Weise eingeschränkt, wie es bei einer Publikumsgesellschaft nicht vorstellbar und bei einer Familiengesellschaft nahezu alltäglich ist. Um Missbrauchsgestaltungen zu vermeiden, muss es sich bei einer solchen Vereinbarung aber tatsächlich um eine relevante Beschränkung der Übertragbarkeit der Anteile handeln, die **einen fremden Dritten** von einem Engagement unter diesen Bedingungen **typischerweise abhalten würde**. Die geforderte Verfügungsbeschränkung kann sich bereits aus dem Gesellschaftsvertrag ergeben, dem der Erwerber als neuer Gesellschafter automatisch unterliegt. Es wird nicht vorausgesetzt, dass sich die erforderlichen Verpflichtungen der Gesellschafter aus einer **gesondert abzuschließenden Vereinbarung** ergeben müssen. Sie müssen lediglich „**untereinander verpflichtet**“ sein. Eine solche Verpflichtung ergibt sich in den Fällen typischerweise aus Regelungen des Gesellschaftsvertrags. Die Verpflichtungen müssen **nicht unwiderruflich** sein (zu beachten ist jedoch § 13 a Abs. 5 Nr. 5 ErbStG).

zu b)

Die zweite Voraussetzung für eine Zusammenrechnung der Anteile ist die **einheitliche Stimmrechtsausübung**. Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich, dass der Gesetzgeber auch insoweit die üblichen Regelungen **typischer Stimmbindungsvereinbarungen** in Familiengesellschaften vor Augen hatte. So wird es dort für ausreichend gehalten, dass ein gemeinsamer Sprecher bestimmt wird. Die Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn einzelne Anteilseigner auf ihr Stimmrecht verzichten oder die Anteile von vornherein stimmrechtslos sind.

Beispiel:

Vater V überträgt seinen Anteil von 15% an der V-GmbH auf Sohn S. Auch Schwester Sch hält 15% an der V-GmbH. Übertragungen sollen lt. Gesellschaftsvertrag nur auf die nächste

Generation erfolgen. V und Sch sind verpflichtet, Stimmrechte nur gemeinsam auszuüben. Diese Verpflichtung geht nun auch auf Sohn S über. Gemeinsam erfüllen Sch und V die erforderliche Mindestbeteiligung von über 25%. S erwirbt begünstigtes Vermögen.

1.12.2 Nachversteuerung (§ 13 a Abs.1, 6 ErbStG)

Der Verschonungsabschlag (vgl. G. 1) und der Abzugsbetrag (vgl. G. 2) fallen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb der Behaltensfrist von 7 Jahren begünstigte Anteile ganz oder teilweise veräußert oder in eine Kapitalgesellschaft verdeckt einlegt oder die Kapitalgesellschaft innerhalb der Frist aufgelöst wird, ihr Nennkapital herabgesetzt wird oder die Kapitalgesellschaft wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert und das Vermögen an die Gesellschafter verteilt wird oder die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbündelung der Anteile aufgehoben wird.

Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften führte nach geltendem Recht bereits die Umwandlung der Gesellschaft in eine Personengesellschaft bzw. ein Einzelunternehmen oder eine andere Körperschaft zu einer schädlichen Verwendung. Werden hingegen Einzelunternehmen bzw. Anteile an einer Personengesellschaft in eine Personen- bzw. Kapitalgesellschaft eingebracht, so ist erst die Veräußerung der durch die Umwandlung erworbenen Anteile innerhalb der Behaltensfrist schädlich (§ 13a Abs. 5 Nr. 1 S. 2 ErbStG). Diese Ungleichbehandlung entfällt nunmehr. Eine schädliche Verwendung liegt somit nicht bei einer Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft bzw. ein Einzelunternehmen vor. Die Gleichstellung der Umwandlungsfälle verbessert die Rechtsformneutralität der Besteuerung.

Beispiel (s. Bsp. zu G. 1..1):

Ein Jahr nach der Übertragung auf Sohn S überwirft sich Schwester Sch mit S und stimmt in einer Gesellschafterversammlung nicht mit S gemeinsam ab. Sie hebt damit die Stimmrechtsbündelung auf. Damit entfallen zu 6/7 (nur ein Jahr wurden die Voraussetzungen erfüllt) der Verschonungsabschlag sowie der Abzugsbetrag.

1.12.3 Schuldenabzug (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

Der Abzug der in Zusammenhang mit den Anteilen an KapGes stehenden Schulden wird auf den Vermögensteil begrenzt, der nicht steuerbefreit ist.

Beispiel:

V überträgt an S einen Anteil an der V-GmbH von 30%. Der Anteil ist durch ein Darlehen von 1 Mio. €

belastet. Die Voraussetzungen für den Verschonungsabschlag sind erfüllt. Somit beträgt der steuerpflichtige Anteil 15%. Die Schuld kann nur zu diesem Prozentsatz berücksichtigt werden und den Erwerb mindern.

2 Verschonungsregelung bei der Land- und Forstwirtschaft

2.1 Grundaussage

Nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG bleibt auch land- und forstwirtschaftliches Vermögen in Höhe des sog. Verschonungsabschlags (§ 13b Abs. 4 ErbStG) außer Ansatz. Der nicht unter § 13b Abs. 4 ErbStG fallende Teil des Vermögens im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG, d. h. das grundsätzlich der Sockelbesteuerung unterliegende Vermögen, bleibt außer Ansatz, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt 150.000 Euro nicht übersteigt – Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG).

Zum begünstigten Vermögen gehören nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 168 Abs. 1 Nr. 1 BewG) mit Ausnahme der Stückländereien (§§ 168 Abs. 2, 160 Abs. 7 BewG) und selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 BewG sowie entsprechendes land- und forstwirtschaftliches Vermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient.

In Bezug auf das grundsätzlich steuerschädliche Verwaltungsvermögen ist hinsichtlich des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens insbesondere auf folgende Rückausnahmen nach Maßgabe des § 13b Abs. 2 ErbStG aufmerksam zu machen: So ist eine Nutzungsüberlassung an Dritte nicht anzunehmen, wenn die Nutzungsüberlassung im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen unter den dortigen Voraussetzungen erfolgt (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b ErbStG). Des Weiteren scheidet die Annahme steuerschädlichen Vermögens auch in den Fällen aus, in denen Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten an Dritte zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassen werden.

2.2 Begünstigungstechnik

Das begünstigte land- und forstwirtschaftliche Vermögen kann Gegenstand verschiedener Verschonungswege sein:

Option 1: Erben, die den ererbten Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im Kern sieben Jahre fortführen, werden von der Besteuerung zu 85% des übertragenen Vermögens verschont (Verschonungsabschlag 85%), vorausgesetzt, die Lohnsumme beträgt nach sieben Jahren nicht weniger als 650% der Ausgangslohnsumme zum Besteuerungszeitpunkt. Daneben darf der Anteil des Verwaltungsvermögens am betrieblichen Gesamtvermögen höchstens 50% betragen.

Option 2: Erben, die den ererbten Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im Kern zehn Jahre fortführen, werden komplett von der Erbschaftsteuer verschont (Verschonungsabschlag 100%), vorausgesetzt, die Lohnsumme beträgt nach zehn Jahren nicht weniger als 1.000% der Ausgangslohnsumme zum Besteuerungszeitpunkt. Daneben darf der Anteil des Verwaltungsvermögens am betrieblichen Gesamtvermögen höchstens 10% betragen.

2.3 Nachsteuertatbestände

Der Verschonungsabschlag (§ 13a Abs. 1 ErbStG) und der Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG) fallen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb der Behaltensfrist das land- und forstwirtschaftliche Vermögen im Sinne des § 168 Abs. 1 Nr. 1 BewG und selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 BewG veräußert (§ 13a Abs. 5 Nr. 2 ErbStG). Gleiches gilt, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht mehr dauernd zu dienen bestimmt ist oder wenn der bisherige Betrieb innerhalb der Behaltensfrist als Stückländerei zu qualifizieren wäre oder Grundstücke im Sinne des § 159 BewG nicht mehr selbst bewirtschaftet werden.

Des Weiteren ist auch bei Inhabern eines begünstigten Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft die Überentnahmeregelung des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG zu beachten

Von einer Nachversteuerung ist abzusehen, wenn in Fällen des § 13a Abs. 5 Nr. 2 ErbStG der Veräu-

ßerungserlös innerhalb der nach § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigten Vermögensart verbleibt – Reinvestitionsklausel. Hiervon ist nach § 13a Abs. 5 Satz 4 ErbStG auszugehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten in entsprechendes Vermögen investiert wird, das nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 ErbStG) gehört.

3 Begünstigung von Mietwohnobjekten

3.1 Hintergrund

Mit § 13c ErbStG wird erstmals eine Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke verankert. Nach Ansicht des Gesetzgebers ist gerade das Angebot einer Vielzahl von Mietwohnungen durch Private wie auch durch Personenunternehmen als Gegenpol gegen die Marktmacht großer institutioneller Anbieter wichtig für funktionierende Märkte. Der Normgeber ist zudem überzeugt davon, dass das breitere Angebot und der stärkere Wettbewerb moderate Mieten sowie gleichzeitig eine angemessene Wohnraumversorgung der Bevölkerung auch in Zukunft garantieren. Letztlich trägt die Vererbung von privaten Bestandsimmobilien dazu bei, dass ein Marktungleichgewicht (z.B. in Form einer Marktkonzentration bei institutionellen Anbietern) verhindert wird.

3.2 Mietwohnobjekte

Nach § 13c Abs. 3 ErbStG soll die Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke nur unter den nachfolgenden Voraussetzungen gewährt werden:

Bei dem vermieteten Grundstück muss es sich um ein bebautes Grundstück oder einen Teil davon handeln. Folglich kommen für die Begünstigung ein Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus, ein Mietwohngrundstück oder eine Eigentumswohnung in Frage. Begünstigt sind zudem Teile von Gebäuden, die zu Wohnzwecken vermietet werden; dabei kann es sich bei dem Gebäude z.B. um ein gemischt genutztes Grundstück handeln. Da die Vermietung zu Wohnzwecken erfolgen muss, wird es auf die Nutzung im Besteuerungszeitpunkt ankommen. Darüber hinaus muss das Bewertungsobjekt im Inland oder im EU- bzw. EWR-Ausland belegen sein. Das Grundstück darf zudem nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13a ErbStG gehören.

3.3 Begünstigungsausmaß

Nach § 13c Abs. 1 ErbStG sind 90% des Grundstückswerts bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs anzusetzen, wenn die vorgenannten Voraussetzungen des § 13c Abs. 3 ErbStG erfüllt sind. Allerdings kann der Erwerber nur dann in den Genuss des verminderten Wertansatzes (= 10%-Abschlag) kommen, soweit er erworbene Grundstücke nicht aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss. Gleiches gilt, wenn ein Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses Vermögen im Sinne des § 13c Abs. 3 ErbStG auf einen Miterben überträgt (§ 13c Abs. 2 Satz 2 ErbStG).

Dem durch die Weitergabeverpflichtung belasteten Erwerber entsteht kein Nachteil, da er die daraus resultierende Last bereicherungsmindernd abziehen kann. Der „tatsächlich“ Erwerbende kann nach Erfüllung der Weitergabeverpflichtung durch den Erwerber seinerseits die Verschonung in Anspruch nehmen. Dazu bestimmt § 13c Abs. 2 Satz 3 ErbStG: Überträgt ein Erbe erworbenes begünstigtes Vermögen im Rahmen der Teilung des Nachlasses auf einen Dritten und gibt der Dritte dabei diesem Erwerber nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, erhöht sich insoweit der Wert des begünstigten Vermögens des Dritten um den Wert des hingegebenen Vermögens, höchstens jedoch um den Wert des übertragenen Vermögens.

H Verfahrensrechtliche Grundlagen des Bewertungsrechts

1 Gesondertes Feststellungsverfahren

Nach § 151 Abs. 1 Satz 1 BewG sind unter Hinweis auf § 179 AO gesondert festzustellen

- Grundbesitzwerte (§§ 138, 157 BewG),
- der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen (§§ 95, 96, 97 BewG),
- der Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 11 Abs. 2 BewG,
- der Wert von anderen als den vorgenannten Vermögensgegenständen und Schulden, die mehreren Personen zustehen (§ 3 BewG),

wenn die Werte für die Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) oder eine andere Feststellung im Sinne des § 151 BewG von Bedeutung sind.

Die Überschrift zum Vierten Abschnitt des Bewertungsgesetzes wurde durch das ErbStRG redaktionell angepasst, da die neuen Vorschriften zur Bewertung des Grundbesitzes für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungssteuer im Sechsten Abschnitt des Bewertungsgesetzes verankert wurden. Mit dieser redaktionellen Anpassung geht allerdings die bedeutsame Konsequenz einher, dass das bisherige Bewertungsrecht (§§ 138 ff. BewG) für Zwecke der Grunderwerbsteuer (§ 8 Abs. 2 GrEStG) weiter gilt, damit auch das verkehrswertferne Wertniveau in einschlägigen Besteuerungsfällen.

2 Basiswertregelung

Die bisher lediglich als Richtlinienanweisung bekannte sog. Basiswertregelung wurde erstmals durch das JStG 2007 mit Wirkung zum 1.1.2007 gesetzlich verankert. Nach § 151 Abs. 3 BewG i.d.F. des ErbStRG sind gesondert festgestellte Werte im Sinne des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 BewG einer innerhalb einer Jahresfrist folgenden Feststellung für dieselbe wirtschaftliche Einheit unverändert

zugrunde zu legen, vorausgesetzt, dass sich für die erste Bewertung die maßgeblichen Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben. Basiswert ist demgemäß der für den ersten Erwerbsfall auf den jeweiligen Besteuerungszeitpunkt ermittelte Wert. Dieser gilt ab diesem Zeitpunkt für einen Zeitraum von einem Jahr; mithin wird dem gesondert festgestellten Wert eine bedingte einjährige Dauerwirkung zugesprochen. Nach Ablauf der Jahresfrist ist für den jeweils nächsten Erwerbsfall eine Bewertung nach den Verhältnissen vom Besteuerungszeitpunkt durchzuführen und damit zugleich ein neuer Basiswert zu ermitteln. Mit der Basiswertregelung verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, dem Steuerpflichtigen Wertermittlungen mit erheblichem Erklärungsaufwand zu ersparen. Da diese Regelung nur zugunsten des Steuerpflichtigen wirken soll, ist der Erklärungspflichtige allerdings nicht gehindert, eine vom Basiswert abweichende Feststellung des Werts den Verhältnissen im Besteuerungs-Zeitpunkt zu beantragen. Dieses auf § 151 Abs. 3 Satz 2 BewG zurückgehende Antragsrecht wird durch Abgabe einer Feststellungserklärung mit den dafür erforderlichen stichtagsbezogenen Daten ausgeübt. Dieserart können Wertminderungen berücksichtigt oder auch Fehler der ersten Feststellung beseitigt werden.

3 Feststellung von Grundbesitzwerten, Anteilswerten und Betriebsvermögenswerten

Grundbesitzwerte werden nach § 157 Abs. 1 BewG unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse vom Bewertungsstichtag festgestellt. Dabei sind für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und für Betriebsgrundstücke (§ 99 Abs. 1 Nr. 2 BewG) die Grundbesitzwerte unter Anwendung der §§ 158 bis 175 BewG, für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens unter Anwendung der §§ 159, 176 bis 198 BewG zu ermitteln.

Nach § 157 Abs. 4 BewG wird der Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG – Anteilswert – unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag festgestellt. Der Anteilswert ist unter Anwendung des § 11 Abs. 2 BewG zu ermitteln.

Der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen (§§ 95, 96, 97 BewG) – Betriebsvermögenswert - wird unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag festgestellt. Dabei ist der Betriebsvermögenswert unter Anwendung des § 109 Abs. 1 und 2 BewG in Verbindung mit § 11 Abs. 2 BewG zu ermitteln.

I Inkrafttreten, erstmalige Anwendung, rückwirkende Anwendung gem. Art. 3 ErbStRG

1 Inkrafttreten

Die Erbschaftsteuerreform tritt gem. Art. 6 ErbStRG am 1.1.2009 in Kraft. Die Änderungen des Baugesetzbuches (BauGB) treten erst zum 1.7.2009 in Kraft. Art. 3 des ErbStRG tritt am 1.7.2009 außer Kraft.

2 Anwendung

Die Anwendung der geänderten Gesetze ist in den Einzelgesetzen (z.B. § 37 ErbStG und § 205 BewG) geregelt. Die Änderungen des ErbStG sind nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 37 Abs. 1 ErbStG i.d.F. des ErbStRG erstmals ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des ErbStRG anzuwenden, d.h. ab dem 1.1.2009 0.00h. Eine Änderung in § 37 Abs. 2 ErbStG stellt sicher, dass ein Erwerber, auf dessen Erwerb § 25 ErbStG bis zu dessen Aufhebung anwendbar war, die gestundete Steuer jederzeit mit ihrem Barwert nach § 12 Abs. 3 BewG ablösen kann und dass die Stundung endet, wenn der Erwerber das belastete Vermögen vor dem Erlöschen der Belastung veräußert. Entsprechend sind die Änderungen des BewG zeitgleich ab dem 1.1.2009 0.00h anzuwenden. Entscheidend für die Anwendung des neuen Rechts ist, dass die Steuer für den zu besteuerten Erwerb nach dem 31.12.2008 entsteht. Die Entstehung richtet sich nach § 9 ErbStG, der dazugehörige Bewertungsstichtag richtet sich gem. § 11 ErbStG ebenfalls nach der Entstehung der Steuer.

3 Rückwirkende Anwendung des neuen Erbschaftsteuerrechts, Wahlrecht

Eine Ausnahme besteht für Erwerbe von Todes wegen i.S.d. § 3 ErbStG gem. Art. 3 ErbStRG. Für Erwerbe vom 1.1.2007 bis 31.12.2008 kann auf schriftlichen Antrag das neue ErbSt-Recht (mit Einschränkungen) angewendet werden. Insbesondere werden nicht rückwirkend die neuen persönlichen

Freibeträge gewährt. Bei der Wahl des neuen Rechts sind zwei Sachverhaltskonstellationen zu unterscheiden:

- a) Der Erbschaft-/Schenkungssteuerbescheid ist schon bestandskräftig.
- b) Der Erbschaft-/Schenkungssteuerbescheid ist noch nicht bestandskräftig, weil die Rechtsbehelfsfrist noch nicht abgelaufen oder ein Einspruchsverfahren anhängig ist.

Zu a) Der Steuerpflichtige, also derjenige, an den der Erbschaft-/Schenkungssteuerbescheid adressiert war, kann innerhalb von sechs Monaten (bis zum 30.6.2009) beantragen, dass auf die Steuerfestsetzung das neue Recht angewendet wird. Bei wirksamem fristgerechtem Antrag kann die Steuerfestsetzung geändert werden.

Zu b) Der Steuerpflichtige, also derjenige, an den der Erbschaft-/Schenkungssteuerbescheid adressiert war, kann bis zur Unanfechtbarkeit beantragen, dass auf die Steuerfestsetzung das neue Recht angewendet wird. Bei wirksamem fristgerechtem Antrag kann die Steuerfestsetzung geändert werden.

Solange die Steuerfestsetzung nach neuem Recht ihrerseits nicht bestandskräftig ist, kann der Antrag zur Besteuerung nach neuem Recht widerrufen werden, außer in Fällen, in denen die neuen Verschonungen nach §§ 13a, 19a ErbStG rückgängig gemacht werden, weil der Erwerber gegen die Verschonungsvoraussetzungen verstoßen hat.

Beispiel:

A erwirbt von Todes wegen in 2006 einen KG-Anteil von 75% Beteiligung am Gesamthandsvermögen. Er beantragt im Frühjahr 2009, auf den Erwerb die neuen Verschonungsregelungen anzuwenden. Wegen einer unvorhergesehenen - bedingt durch die Finanzkrise 2008 - entstandenen Kapitalnot, verkauft er einen KG-Anteil von 35% Beteiligung am Gesamthandsvermögen an einen Investor. Selbst wenn die neue Veranlagung noch nicht bestandskräftig und die Veranlagung nach altem Recht günstiger wäre, verbietet § 37 Abs. 3 ErbStG einen Widerruf des Wahlrechts.

4 Inkrafttreten des BauGB und des EStG

Die Änderungen des BauGB sind erstmals zum 1.7.2009 und die Änderungen des Einkommensteuergesetzes erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden, wenn der Erbfall nach dem 31.12.2008 eingetreten ist.