

# Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts

von Dr. Stephan Wübbelsmann

(02.2008) Das Bundeskabinett hat mit Beschluss vom 11.12.2007 den Regierungsentwurf des o.g. Gesetzes verabschiedet. Das neue Erbschaftsteuerrecht soll bereits im Frühjahr 2008 in Kraft treten; dies erscheint vor dem Hintergrund der kritischen Verlautbarungen verschiedener Parteigremien ambitioniert. Während die CDU/CSU-Fraktion offensichtlich den Entwurf insgesamt oder zumindest im Hinblick auf die Regelungen betreffend die Unternehmensnachfolge überwiegend ablehnt, sind die Sozialdemokraten offensichtlich lediglich zu „technischen“ Nachbesserungen bereit.

## I. Hintergrund der Reform

Das BVerfG hatte mit Urteil vom 07.11.2006 entschieden, dass das derzeitige ErbStG verfassungswidrig sei, da das Gesetz ohne Rechtfertigung verschiedene Bewertungsansätze bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Anwendung bringe. Nach Auffassung des BVerfG dürfe sich die Besteuerung der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Bereicherung nur einheitlich nach den tatsächlichen Werten des übertragenen Vermögens bestimmen. Erst auf einer zweiten Ebene könne der Gesetzgeber entscheiden, ob er die (somit für alle Fälle einheitlich ermittelte) Belastung auf Grund bestimmter Lenkungsziele durch unterschiedliche Steuersätze oder Freibetragsregelungen reduziere (sog. Verschonungsregeln). Der Gesetzgeber ist auf Grund dieses Urteils verpflichtet, spätestens bis zum 31.12.2008 eine Neuregelung zu treffen. Bis dahin ist das bisherige Recht weiter anwendbar.

## II. Aussichten der Reform

Ob und wann der vorliegende Regierungsentwurf tatsächlich als Gesetz verabschiedet wird, lässt sich daher derzeit nicht abzuschätzen. Offensichtlich gibt es insbesondere auf Seiten der CDU/CSU- und der FDP-Fraktion Bestrebungen, das Gesetzgebungsverfahren über den 31.12.2008 hinaus zu verzögern. Sollte dies gelingen, wäre das bislang (noch) gültige Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) auf Grund der in 2006 vom BVerfG festgestellten Verfassungswidrigkeit nicht länger anwendbar, was im Ergebnis die faktische Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer bedeuten würde. Sie erinnern sich vielleicht, dass es einen gleich gelagerten Fall bereits bei der vom BVerfG für verfassungswidrig erklärten Vermögensteuer gab; seit 1997 ist danach das VStG unanwendbar.

### III. Kerninhalte des Regierungsentwurfs

Im Folgenden werden die wesentlichen Kernpunkte des Regierungsentwurfs dargestellt. Die in den Aufstellungen angegebenen Werte in Klammern geben zum Vergleich die nach bisherigem Recht gültigen Werte wider:

#### 1. Freibeträge/Steuersätze

Personengruppe	Steuerklasse	Persönlicher Freibetrag	Sächlicher Freibetrag für	
			Hausrat	Weiteres
Eheleute	I	500.000 EUR (307.000 EUR)	41.000 EUR (41.000 EUR)	12.000 EUR (10.300 EUR)
(Stief-)Kinder	I	400.000 EUR (205.000 EUR)		
Kinder der (Stief-)Kinder	I	200.000 EUR (51.200 EUR)		
Eltern und Voreltern im Erbfall	I	100.000 EUR (51.200 EUR)		
Eltern und Voreltern in sonstigen Fällen, Geschwister, Nichten/Neffen, Stiefeltern, Schwiegereltern, Schwiegerkinder, geschiedener Ehegatte)	II	20.000 EUR (10.300 EUR)	12.000 EUR (10.300 EUR)	
Eingetragene Lebenspartner	III	500.000 EUR (5.200 EUR)		
alle übrigen Fälle	III	20.000 EUR (5.200 EUR)		

2. Steuertarife/Steuerklassen

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs	Prozentsatz in der Steuerklasse	
	I	II / III
bis 75.000 EUR (52.000 EUR)	7 (7)	30 (12 / 17)
bis 300.000 EUR (256.000 EUR)	11 (11)	30 (17 / 23)
bis 600.000 EUR (512.000 EUR)	15 (15)	30 (22 / 29)
bis 6.000.000 EUR (5.113.000 EUR)	19 (19)	30 (27 / 35)
bis 13.000.000 EUR (12.783.000 EUR)	23 (23)	50 (32 / 41)
bis 26.000.000 EUR (25.565.000 EUR)	27 (27)	50 (37 / 47)
über 26.000.000 EUR (über 25.565.000 EUR)	30 (30)	50 (40 / 50)

Den Vorgaben des BVerfG folgend, sieht der Gesetzesentwurf vor, dass zu übertragendes Vermögen im Rahmen der Besteuerung grundsätzlich mit seinem tatsächlichen Wert anzusetzen ist. Zur Erleichterung der Ermittlung des jeweils maßgeblichen Werts sieht das Gesetz gewisse Typisierungen vor, die teilweise noch Rechtsverordnungen und Verwaltungsanweisungen vorbehalten bleiben sollen, die derzeit noch nicht bekannt sind. Nachstehend stellen wir Ihnen kurz die Grundzüge der vorgesehenen Bewertungsmuster für die unterschiedlichen Arten des zu bewertenden Vermögens dar.

3. Bewertungsregelungen

Vermögensstypus	Bestimmung des Steuerwerts
<b>Grundvermögen</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Unbebaute Grundstücke</li> </ul>	<p>Der Steuerwert bestimmt sich nach folgender Formel: Fläche x Bodenrichtwert.</p> <p>Die Bodenrichtwerte werden flächendeckend durch den Gutachterausschuss aufgrund der amtlichen Kaufpreissammlung ermittelt und ständig aktualisiert. Die Kaufpreissammlung ergibt sich daraus, dass Notare verpflichtet sind, bspw. Grundstückskaufverträge in Kopie dem Gutachterausschuss zur Verfügung zu stellen.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ein- und Zweifamilienwohnhäuser</li> <li>• Eigentumswohnungen</li> <li>• Teileigentum (bspw. zur Eigentumswohnung zählende Garage)</li> </ul>	<p>Der Steuerwert bestimmt sich grundsätzlich nach dem sog. Vergleichswertverfahren. Der Steuerwert entspricht danach, dem (durchschnittlichen) Kaufpreis der gemäß Auskunft des Gutachterausschusses aufgrund der amtlichen Kaufpreissammlung für vergleichbare nach Lage, Nutzung, Zuschnitt, Boden- und sonstiger Beschaffenheit vergleichbare Objekte vereinbart wurde.</p> <p>Ist ausnahmsweise ein Vergleichswert nicht zu ermitteln, entspricht der Wert der Summe aus dem Produkt aus Fläche und Bodenrichtwert sowie den um altersbedingte Abnutzungen bereinigten Neuerstellungskosten der aufstehenden baulichen und nicht-baulichen Anlagen (sog. Sachwertverfahren).</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mietwohngrundstücke</li> <li>• Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich eine ortsübliche Miete ermitteln lässt</li> </ul>	<p>Der Steuerwert bestimmt sich nach dem sog. Ertragswertverfahren. Typisierende Regelungen zur Ermittlung des Steuerwerts bleiben einer Rechtsverordnung vorbehalten, die bislang noch nicht bekannt ist.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich eine ortsübliche Miete <b>nicht</b> ermitteln lässt</li> </ul>	<p>Der Steuerwert bestimmt sich nach dem sog. Sachwertverfahren (vgl. die Darstellung für Ein- und Zweifamilienwohnhäuser).</p>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Erbbaurecht</li> <li>• Gebäude auf fremden Grund und Boden</li> </ul>	<p>Der Steuerwert soll aufgrund typisierender Regelungen bestimmt werden, die noch Teil einer bislang noch nicht bekannten Rechtsverordnung werden sollen.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Grundstücke im Zustand der Bebauung</li> </ul>	<p>Der Steuerwert bestimmt sich nach dem folgenden Verfahren: Ermittlung des Steuerwerts für das Grundstück, wie es ohne die aktuelle Bebauung liegt unter Addition der bis zum Stichtag entstandenen Herstellungskosten.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gebäude(-teile) die dem Zivilschutz dienen</li> </ul>	<p>Der Vermögenswert bleibt von der Besteuerung ausgenommen.</p>
<p>Dem Steuerpflichtigen bleibt nachgelassen, einen tatsächlich niedrigeren Wert als den nach vorstehenden Grundsätzen ermittelten Steuerwert nachzuweisen.</p>	
<p><b>Personenunternehmen</b></p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Einzelunternehmen</li> <li>• Personengesellschaftsanteil</li> </ul>	<p>Primär ist der Steuerwert des übertragenen Vermögens aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten, die weniger als ein Jahr vor dem Stichtag zurückliegen.</p> <p>Fehlen derartige Verkäufe, bestimmt sich der Steuerwert nach dem Ertragswertverfahren. Typisierende Regelungen zur Ermittlung des Steuerwerts bleiben einer Rechtsverordnung vorbehalten, die bislang noch nicht bekannt ist. Wesentlicher Teil dieser Rechtsverordnung wird die Höhe des maßgeblichen Kapitalisierungszinssatzes sein; im Gespräch ist ein Zinssatz von 9,0 %, was einer Bewertung mit dem 11-fachen der Erträge entspräche. Der Ertragswert soll jedoch in keinem Fall den tatsächlichen Substanzwert (Aufdeckung der stillen Reserven!) unterschreiten. Für Kleinbetriebe und Freiberufler sind Sonderbewertungsregelungen vorgesehen, die sich nach dem Substanzwert bzw. den Umsätzen richten.</p> <p>Dem Steuerpflichtigen soll es nachgelassen bleiben, anstelle dieses (typisierten) Ertragswertverfahrens eine Bewertungsmethode anzuwenden, die branchenüblich ist.</p>

<b>Kapitalgesellschaft</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Beteiligung an einer börsennotierten Kapitalgesellschaft</li> </ul>	Der Steuerwert bestimmt sich nach dem Börsenkurs im Zeitpunkt der Schenkung bzw. des Erbfalls.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Beteiligung an einer sonstigen Kapitalgesellschaft</li> </ul>	<p>Primär ist der Wert des übertragenen Vermögens aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten, die weniger als ein Jahr vor dem Stichtag zurückliegen.</p> <p>Fehlen derartige Verkäufe, bestimmt sich der Steuerwert nach den für Personenunternehmen dargestellten Grundsätzen (Ertragswertverfahren oder branchenübliches Alternativverfahren).</p>
<b>Land- und Forstwirtschaft</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Land- und/oder forstwirtschaftlicher Betrieb</li> </ul>	<p>Der Steuerwert bestimmt sich nach einem (typisierten) Reinertragswertverfahren mit festen Ertragswerten für die wichtigsten land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen. Der sich daraus ergebende Betriebswert ist mit einem Kapitalisierungszinssatz von 5,5 % zu kapitalisieren.</p> <p>Der so ermittelte Reinertragswert darf jedoch die regional übliche, mit 5,5 % kapitalisierte Netto-Pacht für den Grund und Boden zuzüglich der Pacht für den Besatz nicht unterschreiten (Mindestwert).</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wohnungen der Land-/Forstwirte</li> </ul>	Bewertung wie bebaute Grundstücke; allerdings ist aufgrund der Lage im Außenbereich und der Beeinträchtigung durch die räumliche Verbindung von Hof- und Wohnstelle ein Abschlag von 15 % vorzunehmen.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stückländereien</li> </ul>	Kapitalisierung der Jahrespacht mit Faktor 18,6
<b>Lebensversicherungsansprüche</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fällige Versicherungsansprüche</li> </ul>	Höhe des Anspruchs im Nennwert
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nicht fällige Versicherungsansprüche</li> </ul>	Rückkaufswert

Die Gesetzesreform sieht eine völlige Neugestaltung der Verschonungs- und Freistellungsregelungen vor. Dem Grunde nach ist von Bedeutung, dass nachstehende Techniken nur insoweit anwendbar sein sollen, als der Empfänger nicht aufgrund letztwilliger oder rechtsgeschäftlicher Verfügung des Zuwendenden verpflichtet ist, das jeweilige Vermögen an einen Dritten weiterzugeben.

4. Verschonungs-/Freistellungsregelung

Vermögensstypus	Verschonungstechnik
<ul style="list-style-type: none"> <li>Vermietetes, im In- oder EU-Ausland belegenes, nicht zu einem Betriebs- oder Land-/Forstwirtschaftlichen Vermögen zählendes Grundvermögen</li> </ul>	<p>Ermäßigung des Steuerwerts um 10 %.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Inländisches land-/forstwirtschaftliches Vermögen</li> </ul>	<p>Grundsatz: Ermäßigung des Steuerwerts um 85 %; handelt es sich um einen Betrieb mit weniger als 10 Beschäftigten, ist diese Ermäßigung endgültig, anderenfalls nur vorläufig.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Inländisches Betriebsvermögen</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Anteile an Kapitalgesellschaft mit Sitz im In- oder EU-Ausland, sofern der Zuwendende bis zur Zuwendung zu mind. 25 % an dieser beteiligt war oder mind. 25 % der Stimmrechte geltend machen kann</li> </ul> <p><b>Bitte beachten Sie</b>, dass die Definition der erfassten Anteile unklar lässt, ob die vorstehenden Voraussetzungen auch dann vorliegen müssen, wenn es sich um Anteile handelt, die im Betriebsvermögen des Zuwendenden gehalten werden. U.E. handelt es sich in diesem Fall um inländisches Betriebsvermögen, so dass es auch die Beteiligungsquote nicht ankäme.</p>	<p>Für den nicht begünstigten Restwert (15 %) ist ein Freibetrag in Höhe von EUR 150.000 vorgesehen, der nur einmal alle zehn Jahre für Erwerbe von der gleichen Person durch den gleichen Zuwendungsempfänger in Anspruch genommen werden kann. Der Freibetrag mindert sich um 50 % des diesen Freibetrag übersteigenden Restwertes. Bei einem Restwert (15 %) in Höhe von EUR 450.000 entfällt damit der Freibetrag insgesamt.</p> <p>Für die begünstigten 85 % des Vermögens wird eine Steuer zunächst nicht festgesetzt. Die Steuer wird endgültig nicht erhoben, soweit der Betrieb in den folgenden zehn Geschäftsjahren die (indexierte) durchschnittliche Lohnsumme der bis zum Schenkungs- bzw. Erbstichtag vergangenen fünf Geschäftsjahre um nicht mehr als 30 % unterschreitet. Für jedes Geschäftsjahr, in dem diese Voraussetzung nicht eingehalten wird, kommt es somit zu einer Besteuerung von 8,5 % des Vermögens (fällig 6 Monate nach Ende des jeweiligen Geschäftsjahres) und für jedes Geschäftsjahr, in dem diese Voraussetzung eingehalten wird, kommt es zu einer endgültigen Steuerfreistellung von 8,5 % des Vermögens.</p> <p><b>Bitte beachten Sie</b>, dass die 85%ige</p>

Freistellung bei land-/forstwirtschaftlichem Vermögen, Betriebsvermögen und Kapitalgesellschaftsanteilen keine Anwendung findet, wenn das jeweilige bei diesen Vermögensgegenständen hinterlegte Betriebsvermögen zu mehr als 50 % aus sog. Verwaltungsvermögen besteht (bspw. vermietete Grundstücke (Rückausnahme: Betriebsaufspaltung), geringfügige Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Beteiligungsquote von 25 % oder weniger), Beteiligungen an Personengesellschaften mit überwiegendem Verwaltungsvermögen, Wertpapiere und vergleichbare Kapitalforderungen, Kunstgegenstände). Überschreitet das Verwaltungsvermögen die 50 %-Grenze nicht, so ist es nur insoweit begünstigt, als es zum Besteuerungszeitpunkt bereits mind. 2 Jahre dem jeweiligen Betrieb zuzurechnen war.

Zudem setzt die Steuerfreistellung voraus, dass das begünstigte Betriebsvermögen über 15 Jahre (bei Land- und Forstwirtschaft: 20 Jahre) im Betrieb erhalten wird. Schädlich sind danach bspw.:

- Veräußerung der Beteiligung,
- Herabsetzung des Kapitals,
- Überentnahmen (fraglich, ob auch verdeckte Gewinnausschüttung erfasst ist),
- Umwandlungen,
- (Teil-)Betriebsveräußerungen oder –aufgaben,
- Insolvenz,
- die Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen, ohne dass der Erlös im Interesse des Betriebs verwendet wird und diesen nicht einschränkt (bspw. Ersatzanschaffung).

## 5. Sonstiges

Partner einer (gleichgeschlechtlichen) eingetragenen Lebenspartnerschaft sollen nach dem ErbStG-E den Eheleuten teilweise gleichgestellt werden, so dass bestimmte Freibeträge (bspw. Versorgungsfreibetrag) für diese ebenfalls zur Anwendung kommen, die bislang nur Eheleuten vorbehalten waren. Allerdings findet auf solche Partner weiterhin der (hohe) Steuertarif der Klasse III Anwendung. Nicht begünstigt werden dagegen die nichtehelichen Lebensgemeinschaften, die andererseits auf Grund der Erhöhung der Steuersätze massiv benachteiligt werden. Beim Erwerb von inländischem land-/forstwirtschaftlichen Vermögen, Betriebsvermögen oder Kapitalgesellschaftsanteilen durch Steuerpflichtige in der Steuerklasse II und III soll für das nicht freigestellte Vermögen (15 %) eine Tarifbegrenzung dahingehend Anwendung finden, dass der Steuerpflichtige insoweit als der Steuerklasse I zugehörig behandelt wird. Die Behandlung wird durch eine typisierende Verhältnisrechnung erstrebt. Unklar ist, ob diese Tarifbegrenzung auch dann Anwendung findet, wenn (im Nachhinein) die Freistellung für das Vermögen (85 %) entfällt.

## 6. Anwendung des neuen Rechts

Das neue Recht soll mit der Gesetzesverkündung in Kraft treten (avisiert: 01.04.2008). Das geltende Recht ist bis zum Inkrafttreten des neuen Rechts weiterhin anzuwenden. Klar ist, dass das geltende Recht wegen seiner Verfassungswidrigkeit gemäß der Vorgaben des BVerfG ab dem 1.1.2009 nicht mehr angewendet werden darf; ist bis dahin das neue Recht nicht verkündet worden, käme es (bis zur Verkündung des neuen Rechts) zu einer faktischen Steuerfreiheit der zukünftigen Erb- und Schenkungsfälle. Letzteres ist aber wohl nicht zu erwarten. Das neue Recht sieht vor, dass in Erbfällen nach dem 01.01.2007 die Steuerpflichtigen bis zum 01.01.2009 beantragen dürfen, dass das neue Recht zur Anwendung kommen kann; allerdings erfolgt die Besteuerung unter Zugrundelegung der Freibeträge nach geltendem (bisherigem) Recht.

Ferner sieht das Gesetz die Anwendbarkeit des alten Rechts für Erbfälle oder Schenkungen bis zum 31.12.2010 vor, soweit es um Vermögen geht, dass bereits vor dem 1.1.2007 Gegenstand einer Schenkung war, jedoch nach dem 11.11.2005 aufgrund eines vertraglichen Rückforderungsrechts an den Schenker zurückgegeben werden musste. Diese Gesetzesformulierung erscheint schon deshalb fraglich, weil das Datum des 11.11.2005 nicht überzeugt (Datum der Regierungserklärung, wonach eine Begünstigung der Unternehmensnachfolge erfolgen sollte) und das BVerfG ausdrücklich die Anwendung des geltenden Rechts über den 31.12.2008 hinaus für verfassungswidrig erklärt hat.

Artikel erschienen auf [www.akademiker-im-www.de](http://www.akademiker-im-www.de) im Februar 2008