

Bericht^{*}

des Finanzausschusses (7. Ausschuss)

**zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung
– Drucksachen 16/7918, 16/8547, 16/8814 Nr. 3 –**

**Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts
(Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG)**

elektronische Vorabfassung*

* Die Beschlussempfehlung ist gesondert auf Drucksache 16/11075 verteilt worden.

Bericht der Abgeordneten Christian Frhr. Stetten, Florian Pronold Carl-Ludwig Thiele und Dr. Barbara Höll

A. Allgemeiner Teil

I. Überweisung

Der Deutsche Bundestag hat den Gesetzentwurf der Bundesregierung (Drucksache 16/7918) in seiner 143. Sitzung am 15. Februar 2008 dem Finanzausschuss federführend sowie dem Rechtsausschuss, dem Ausschuss für Wirtschaft und Technologie, dem Ausschuss für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz und dem Ausschuss für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung überwiesen.

Der Finanzausschuss hat seine Beratungen in der 85. Sitzung am 20. Februar 2008 aufgenommen. Die Beratung des Regierungsentwurfs wurde in der 96. Sitzung am 25. Juni 2008 sowie in der 105. Sitzung am 12. November 2008 fortgesetzt und am 25. November 2008 in der 107. Sitzung abgeschlossen. Am 5. März 2008 hat der Ausschuss in der 87. Sitzung eine öffentliche Sachverständigenanhörung durchgeführt.

II. Wesentlicher Inhalt der Vorlage

Mit dem Gesetzentwurf der Bundesregierung auf Drucksache 16/7918 wird die realitätsgerechte Bewertung aller Vermögensklassen angestrebt. Durch angehobene persönliche Freibeträge soll der Übergang durchschnittlicher Vermögen im engeren Familienkreis im Regelfall nicht zu einer Erbschaftsteuerzahlung führen. Ferner werden Verbesserungen für Lebenspartner eingeführt. Die Unternehmensnachfolge bei Erbschaften oder Schenkungen soll zudem erleichtert werden, indem der Unternehmensübergang bei langfristiger Sicherung von Arbeitsplätzen über 10 Jahre und Fortführung des Betriebs über 15 Jahre steuerbegünstigt wird. Die Bewertung des Grundvermögens, des Betriebsvermögens, des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sowie von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften orientiert sich am gemeinen Wert (Verkehrswert).

III. Anhörung

Der Finanzausschuss hat am 5. März 2008 eine öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung (Drucksachen 16/7918, 16/8547) sowie zu

weiteren erbschaftsteuerrechtlichen Vorlagen durchgeführt. Folgende Einzelsachverständige, Verbände und Institutionen hatten die Gelegenheit zur Stellungnahme:

- Arbeitsgemeinschaft der Grundbesitzerverbände e. V.
- Arbeitsgemeinschaft Deutscher Waldbesitzerverbände e. V.
- Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre
- Bund der Steuerzahler Deutschland e. V.
- Bund Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter
- Bundessteuerberaterkammer
- Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.
- Bundesverband der Dienstleistungswirtschaft e. V.
- Bundesverband des Deutschen Groß- und Außenhandels e. V.
- Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e. V.
- Bundesverband Freier Immobilien- und Wohnungsunternehmen e. V.
- Bundesverband mittelständische Wirtschaft e. V.
- Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände e. V.
- Prof. Dr. Georg Crezelius
- Deloitte & Touche GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
- Deutsche Steuer-Gewerkschaft
- Deutsche Stiftung Denkmalschutz
- Deutscher Bauernverband e. V.
- Deutscher Gewerkschaftsbund
- Deutscher Industrie- und Handelskammertag
- Deutscher Städtetag, Arbeitskreis Wertermittlung
- Deutscher Steuerberaterverband e. V.
- Deutscher Unternehmerverband Vermögensberatung e. V.

- Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e. V.
- Die Familienunternehmer - ASU e.V.
- Ernst & Young Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
- Prof. Dr. Clemens Fuest
- Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e. V.
- Haag Eckhard Schoenpflug - Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwälte
- Hauptverband des Deutschen Einzelhandels e. V.
- Haus & Grund Deutschland, Zentralverband der Deutschen Haus-, Wohnungs- und Grundeigentümer e.V.
- Prof. Dr. Rudolf Hickel,
- Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung e. V.
- Immobilienverband Deutschland, Bundesverband der Immobilienberater, Makler, Verwalter und Sachverständigen e. V.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
- Kaeser Kompressoren GmbH - Thomas Kaeser
- KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft AG, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
- Peter Krämer
- Prof. Dr. Ralph Landsittel - Rowedder Zimmermann Hass
- Lesben- und Schwulenverband Deutschland e. V.
- Prof. Dr. Karl-Georg Loritz
- Prof. Dr. Detlev J. Piltz - Flick Gocke Schaumburg
- Prof. Dr. Reinhard Pöllath - P+P Pöllath + Partners
- Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung
- Dr. Christian Rödl - Rödl & Partner GbR
- Prof. Dr. Carsten Schäfer
- Prof. Dr. jur. Roman Seer
- Prof. Dr. Christoph Spengel
- Stiftung Familienunternehmen

- Dr. Manuel Tanck - tanck.rechtsanwälte
- VDMA Verband Deutscher Maschinen- und Anlagenbau e. V.
- Verband der Chemischen Industrie e. V.
- ver.di - Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft
- Prof. Dr. Joachim Wieland
- Prof. Dr. Norbert Winkeljohann
- Zentraler Immobilien-Ausschuss e. V.
- Zentraler Kreditausschuss
- Zentralverband des Deutschen Handwerks e. V.
- Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung
- zentUma - Zentrum für Unternehmensnachfolge an der Universität Mannheim

Das Ergebnis der Anhörung ist in die Ausschussberatungen eingegangen. Das Protokoll der öffentlichen Sitzung einschließlich der eingereichten schriftlichen Stellungnahmen ist der Öffentlichkeit zugänglich.

IV. Stellungnahmen der mitberatenden Ausschüsse

Der **Rechtsausschuss** hat den Gesetzentwurf am 25. November 2008 in seiner 118. Sitzung beraten und empfiehlt mit den Stimmen der Fraktionen der CDU/CSU und SPD gegen die Stimmen der Fraktionen der FDP, DIE LINKE und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN die Annahme in der Fassung der Änderungsanträge der Koalitionsfraktionen.

Der **Ausschuss für Wirtschaft und Technologie** hat am 25. November 2008 in seiner 75. Sitzung mit den Stimmen der Koalitionsfraktionen gegen die Stimmen der Fraktionen der FDP, DIE LINKE und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN sowie eines Abgeordneten aus der Fraktion der CDU/CSU empfohlen, den Gesetzentwurf in der Fassung der Änderungsanträge der Koalitionsfraktionen anzunehmen. Die Stellungnahme des Bundesrates nebst Gegenäußerung der Bundesregierung empfiehlt der Ausschuss zur Kenntnisnahme.

Der **Ausschuss für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz** hat die Vorlage am 25. November 2008 in seiner 90. Sitzung beraten und empfiehlt mit den Stimmen der Fraktionen der CDU/CSU und SPD gegen die Stimmen der Fraktionen der FDP, DIE LINKE und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN die Annahme in der Fassung der Änderungsanträge der Koalitionsfraktionen. Die Stellungnahme des Bundesrates

nebst Gegenäußerung der Bundesregierung wird zur Kenntnisnahme empfohlen.

Der **Ausschuss für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung** hat den Gesetzentwurf am 25. November 2008 in der 74. Sitzung beraten. Er empfiehlt mit den Stimmen der Koalitionsfraktionen gegen die Stimmen der Fraktion der FDP und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN bei Abwesenheit der Fraktion DIE LINKE die Annahme in der Fassung der Änderungsanträge der Koalitionsfraktionen. Zur Stellungnahme des Bundesrates und zur Gegenäußerung der Bundesregierung wird einstimmig bei Abwesenheit der Fraktion DIE LINKE die Kenntnisnahme empfohlen.

V. Beratungsverlauf und Beratungsergebnisse im federführenden Ausschuss

Der Ausschuss empfiehlt mit der Mehrheit der Fraktionen der CDU/CSU und der SPD gegen die Stimmen der Fraktionen der FDP, DIE LINKE und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, den Gesetzentwurf in der vom Ausschuss geänderten Fassung anzunehmen.

Die Koalitionsfraktionen der **CDU/CSU** und der **SPD** wiesen in den Ausschussberatungen darauf hin, Ausgangspunkte für die Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer seien zum einen die Erleichterung der Unternehmensnachfolge beim Übergang in die folgende Generation sowie zum anderen der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts, der die geltende Rechtslage insoweit als verfassungswidrig ansehe, als die Bewertungsvorschriften dem Gleichheitssatz des Grundgesetzes widersprächen und den Vermögensarten bei einheitlichem Steuersatz unterschiedliche Wertansätze zugrunde legten.

An dem von der Bundesregierung vorgelegten Gesetzentwurf machten die Koalitionsfraktionen im Verlauf der Ausschusserörterungen weitgehenden Änderungsbedarf geltend. Sie wiesen insbesondere darauf hin, dass die Vererbung von selbstgenutztem Wohneigentum unter Ehegatten sowie bei eingetragenen Lebenspartnerschaften erbschaftsteuerfrei gestellt werden und gleiches für selbstgenutztes Wohneigentum bis zu 200 qm Wohnfläche bei der Vererbung an Kinder gelten soll, sofern jeweils die Einhaltung einer Selbstnutzungsfrist von 10 Jahren beachtet werde. Zur Vererbung von Betriebsvermögen wiesen die Koalitionsfraktionen darauf hin, dass die Behaltensfrist auf 7 Jahre bei einem Verschonungsabschlag von 85 Prozent verkürzt und wahlweise für Betriebe mit bis zu 10 Prozent Verwaltungsvermögen die Behaltensfrist auf 10 Jahre und der Verschonungsabschlag auf 100 Prozent festgelegt werde. Bei Verstoß sowohl gegen die 7- als auch gegen die 10-jährige Behaltensfrist

werde die Verschonung zeitanteilig vermindert. Darüber hinaus werde die bestehende 10jährigen Stundungsregelung bei Übertragung von Betriebsvermögen auf das für fremde oder eigene Wohnzwecke genutzte Grundvermögen ausgedehnt und die Vorschriften zur Bewertung der Vermögensarten in vollem Umfang in das Gesetz aufgenommen.

Die Fraktion der **FDP** betonte, das Urteil des Bundesverfassungsgerichts verlange zwar die Reform oder Abschaffung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts zum 1. Januar 2009. Es sei aber weder sachgerecht noch politisch gewollt, das Urteil mit dem vorliegenden Änderungsgesetz umzusetzen. Dies überzeuge nicht einmal die Mitglieder der Koalitionsfraktionen. Die Fraktion der FDP sehe den föderalen Charakter der Steuer, da das Aufkommen den Bundesländern zusteht. Damit sei die Gesetzgebungskompetenz den Ländern zu übertragen.

Das Gesetz, wie es nun vorliegt, habe keine klare Linie. Es sei kompliziert. Der bürokratische Aufwand werde enorm sein. Abgrenzungsprobleme in Einzelfällen werden u.a. wegen des unklaren Rechtsbegriffs des Verwaltungsvermögens zu einer Fülle an gerichtlichen Auseinandersetzungen führen, von der lediglich Steuerberater, Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer profitieren. Außerdem stünden Kosten und Ertrag der Regelung in keinem Verhältnis zueinander. Zum einen sei das erhebliche Anwachsen des bürokratischen Aufwands bei der Steuerverwaltung dadurch zu erwarten, dass die Inanspruchnahme von steuerlichen Freistellungsanträgen jedes Jahr für jeden Gesellschafter zu prüfen ist. Zum anderen werde den Steuerpflichtigen auferlegt, komplizierte Steuererklärungen abzugeben. Dem gegenüber stünde der Ertrag von ursprünglich lediglich 4 Mrd. Euro.

Bezüglich des zu erwartenden Steueraufkommens zitierte die Fraktion der FDP ferner aus einem Brief von Bundesfinanzminister Steinbrück vom 7. November dieses Jahres an die Mitglieder der Fraktion der SPD, wonach sich das zu erwartende Steueraufkommen trotz unterschiedlicher Änderungsanträge, die die Steuerbelastung senken, auf 4,78 Mrd. Euro erhöhe. Es sei vor diesem Hintergrund nicht nachvollziehbar, dass die Fraktion der CDU/CSU weiterhin bereit ist, dieses Gesetz mitzutragen.

Zu den gestiegenen Freibeträgen in der Steuerklasse I führte die Fraktion der FDP aus, dies führe zwar zu deutlich weniger Steuerpflichtigen, die verbleibenden hätten aber eine deutlich höhere Steuerlast zu tragen. In den Steuerklassen II und III führe die geringfügige Erhöhung der Steuerfreibeträge und die drastische Erhöhung der Steuersätze auf 30 Prozent neben der

Behandlung naher Familienangehöriger wie Fremde zu einer Teilenteignung privaten Vermögens.

Obwohl die Koalitionsfraktionen die Bedeutung von Familienunternehmen politisch in den Vordergrund stellen, würden diese mit dem vorliegenden Gesetz gegenüber Aktiengesellschaften deutlich benachteiligt. Während Aktien im Erbfall verkauft werden könnten, um die Erbschaftsteuerschuld zu begleichen, sei in Familienunternehmen von jeder Veränderung der Gesellschaftervertrag berührt. Die Notwendigkeit der Aufbringung der finanziellen Mittel mache mitunter die Beleihung der Unternehmen nötig und entziehe damit - entgegen den Absichten der Koalitionsfraktionen - den Unternehmen finanzielle Basis. Betrachte man die diesbezüglich eingeführten Ausnahmen, stelle man fest, dass beispielsweise die 10-Jahres-Regelung oder die 7-Jahres-Regelung praktisch nicht in Anspruch genommen werden wird. Die stärkere Besteuerung der Familienbetriebe werde die Regel sein. Zu der Besteuerung des fiktiven Verkehrswerts eines Firmenanteils sei anzumerken, dass dies nicht sachgerecht sei, da die Gesellschafterverträge in den Familien konstitutiv sind. Darauf baue die positive Entwicklung der Familienunternehmen in Deutschland auf.

Zum Gesetzgebungsverfahren kritisierte die Fraktion der FDP den Umfang der von den Koalitionsfraktionen eingebrachten Änderungsanträge. Außerdem sei die Ablehnung der von der Fraktion der FDP beantragten zusätzlichen Anhörung unzulässig gewesen. Die Aufnahme der Bewertungsvorschriften in das Bewertungsgesetz statt der Regelung in einer Rechtsverordnung sowie die vollständig neue Regelung der Steuerfreiheit selbstgenutzten Wohneigentums mit den entsprechenden Abgrenzungsproblemen hätten dies notwendig gemacht.

Schließlich machte die Fraktion der FDP erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken geltend. Viele Ungleichbehandlungen seien willkürlich und mitunter denkbar ungeeignet. Ziele des Gesetzes wie die Fortführung geerbter Unternehmen sicherzustellen. Das Gesetz verstoße außerdem gegen den Gleichheitsgrundsatz und die Notwendigkeit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dies zeige sich beispielsweise daran, dass nur 3,5 Prozent der Erbfälle steuerpflichtig sein werden, dann aber mit zwölf bzw. 30 Prozent belastet werden. Ferner schwäche das Gesetz das Verantwortungseigentum und das Familiengut und wirke strukturell familiären Bindungen und unternehmerischer Initiative entgegen.

Die Fraktion **DIE LINKE** wies im Ausschuss darauf hin, obwohl in Deutschland jährlich in einem erheblichen Umfang Vermögen vererbt werde spiele die

Erbschaft- und Schenkungsteuer gleichwohl eine nur nachrangige Rolle für das Steueraufkommen. Auch im internationalen Vergleich stelle sich das deutsche Erbschaftsteueraufkommen unterdurchschnittlich dar. Nach dem von der Bundesregierung zu dem Gesetzentwurf in der vom Ausschuss geänderten Fassung vorgelegten Finanztableau ergäben sich gegenüber dem bestehenden Rechtsstand sogar Steuermindereinnahmen. Die Fraktion **DIE LINKE** sprach sich dafür aus, das erbschaftsteuerliche Potential für die Hebung von Steuernehreinnahmen zu nutzen. Die Fraktion **DIE LINKE** trat dafür ein, mit einem unabhängig vom Verwandtschaftsgrad zum Erblasser zu bestimmenden einheitlichen Freibetrag das durchschnittliche Gebrauchsvermögen zu verschonen, besondere persönliche Beziehung mit einem zusätzlichen Freibetrag zu berücksichtigen und die als veraltet anzusehende Steuerklasseneinteilung aufzugeben. Die Fraktion **DIE LINKE** begrüßte in diesem Zusammenhang die weitgehende Gleichstellung eingetragener Lebenspartnerschaften, wengleich die nach wie vor bestehende Privilegierung von Ehegatten nicht mitgetragen werde und es insoweit zu einer weitergehenden Gleichstellung kommen müsse. Zu erbschaftsteuerlichen Behandlung von Unternehmensübergängen vertrat die Fraktion **DIE LINKE** die Auffassung, dass bisher kein Fall in den Ausschussberatungen habe vorgetragen werden können, in dem aufgrund der erbschaftsteuerlichen Belastung eine Insolvenz eingetreten sei. Die tieferliegende Problematik bei Familienunternehmen liege in der oftmals mangelnden Bereitschaft der Gesellschafter, im Interesse des Unternehmens zu handeln und das Unternehmen fortführen zu wollen. Insgesamt werde mit der vorliegenden Erbschaftsteuerreform die in den zurückliegenden Jahren zugenommene Einkommens- und Vermögenskonzentration weiter verfestigt.

Die Fraktion **BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN** beanstandete, die geplante Neugestaltung der Erbschaftsteuer führe zu einer Entlastung der vermögenden Teile der Gesellschaft. Sie sprach sich dafür aus, die Einnahmen aus der Erbschaftsteuer zu stärken und für Bildungsinvestitionen zu verwenden, um auf diese Weise bei den Bürgern Verständnis für Umverteilung des Vermögens zwischen den Generationen zu wecken. Ferner wandte sich die Fraktion **BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN** gegen die vom Gesetzentwurf der Bundesregierung vorgesehene Struktur der Steuerklassen. Eine die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und die Größe des Vermögens besser berücksichtigende Herangehensweise bestehe in einer Reduzierung der Steuerklassen bei gleichzeitiger Erhöhung von Freibeträgen, die die Art und Weise des Zusammenlebens und die Verantwortung die der Erbe zuvor in Bezug auf den Erblasser übernommen habe, be-

rücksichtige. Die von den Koalitionsfraktionen vorgesehenen Maßnahmen zur Gleichstellung eingetragener Lebenspartnerschaften seien zwar im Ansatz positiv zu bewerten. Sie führten indes nicht zu einer vollständigen Angleichung der Besteuerung und begünstigten in stärkerem Maße den Kreis der engen Familienangehörigen. Damit spiegle das künftige Erbschaftsteuerrecht nicht die gesellschaftliche Wirklichkeit in Deutschland wider.

Die Fraktion der FDP wies im Verlauf der Ausschussberatungen darauf hin, die von den Koalitionsfraktionen zur Beratung in der 105. Ausschusssitzung vorgelegten Entwürfe von Änderungsanträgen führten zu teilweise beträchtlichen Veränderungen des Gesetzentwurfes, die inhaltlich im bisherigen Beratungsverfahren keine Erörterung gefunden hätten. Dies beziehe sich insbesondere auf die vollständige erbschaftsteuerliche Freistellung des Familienheims und die Aufnahme der bisher für Rechtsverordnungen vorgesehenen Bestimmungen des Bewertungsrechts in das Gesetz. Die Rechtsänderungen seien von der am 5. März 2008 durchgeführten Ausschussanhörung nicht abgedeckt. Die Fraktion der FDP sah es als sachlich erforderlich an, in einer erneuten Ausschussanhörung die Stellungnahmen von Sachverständigen einzuholen. Sie beantragte in der Sitzung am 12. November 2008, nach § 70 Abs. 1 der Geschäftsordnung, eine öffentliche Ausschusssitzung zu den Änderungsanträgen durchzuführen, die, um den vorgesehenen Zeitplan nicht zu gefährden, kurzfristig in der folgenden Kalenderwoche anberaumt werden könne.

Die Koalitionsfraktionen sahen die Voraussetzungen für die erneute Durchführung einer öffentlichen Anhörung nicht als gegeben an. Die von ihnen vorgelegten Änderungsanträge seien inhaltlich Gegenstand der vom Ausschuss abgehaltenen öffentlichen Anhörung gewesen und spiegelten die aus den Sachverständigenstellungnahmen von den Koalitionsfraktionen gezogenen Folgerungen wider. So sei von Sachverständigenseite eine möglichst weitgehende Aufnahme der Verordnungstexte in das Bewertungsgesetz befürwortet worden. Dies werde mit dem Änderungsantrag nachvollzogen. Die 200-qm-Begrenzung der Verschonung des Familienheims bei Übertragungen auf Kinder sei der Lösungsvorschlag, der nach der Erörterung, die in der Anhörung zur Freistellung des Familienheims stattgefunden habe, nunmehr von den Koalitionsfraktionen unterbreitet werde. Ein neuer Verhandlungsgegenstand werde jedenfalls mit den Änderungsanträgen nicht in die Ausschussberatungen eingeführt. Die Koalitionsfraktionen wandten sich ferner gegen weitere zeitliche Verzögerungen in den Ausschussberatungen. Dem Anhörungsverlangen der Fraktion der FDP könne nicht zugestimmt werden.

Der Antrag der Fraktion der FDP wurde im Ausschuss mit der Mehrheit der Koalitionsfraktionen abgelehnt.

Die erbschaftsteuerrechtliche Behandlung der Unternehmensnachfolge nahm in den Ausschusserörterungen breiten Raum ein. Die Koalitionsfraktionen hoben hierzu hervor, dass für den Regelsachverhalt die Behaltensfristen auf 7 Jahre bei einem Verschonungsabschlag von 85 Prozent verkürzt worden seien. Als Ausnahmeregelung für Betriebe mit bis zu 10 Prozent Verwaltungsvermögen werde die Behaltensfrist auf 10 Jahre und der Verschonungsabschlag auf 100 Prozent festgesetzt. Die für die Betriebsübergabe vorgeschlagenen Begünstigungsregeln stellten ein Optionsmodell dar, bei dem sich der Erwerber unwiderruflich für eine der Bestimmungen zu entscheiden habe. In Fällen eines Verstoßes sowohl gegen die 7- als auch gegen die 10-jährige Behaltensfrist werde die Verschonung zeitanteilig vermindert. In beiden Fällen sei die für die Einhaltung der Verschonungsregel erforderliche Lohnsumme angehoben worden. Bei der 7-jährigen Behaltensfrist werde die Lohnsumme über die Laufzeit betrachtet auf durchschnittlich rd. 93 Prozent pro Jahr, bei der 10-jährigen Behaltensfrist auf durchschnittlich 100 Prozent pro Jahr, jeweils ohne Dynamisierung, festgeschrieben.

Die Fraktion der FDP beanstandete die vorgesehenen Veränderungen und bezog sich insbesondere auf die Behandlung von mittelständischen Familienunternehmen. Sie bezog sich auf den zu § 10 Abs. 10 ErbStG vorgelegten Änderungsantrag der Koalitionsfraktionen, mit dem gesellschaftsvertragliche Regelungen, die eine Übertragung nach dem Erbfall mit einem der Höhe nach unter dem gemeinen Wert liegenden Abfindungsanspruch vorsehen und den Erwerberkreis beschränken, Rechnung getragen werden soll. Die Fraktion der FDP stellte fest, dass nur in dem gesetzlich beschriebenen Ausnahmefall die gesellschaftsvertragliche Regelung berücksichtigt werde, so dass bei einem späteren Ausscheiden eines Erben aus der Familiengesellschaft die Bestimmung nicht mehr zur Anwendung komme und der Gesellschaftsvertrag keine Berücksichtigung finde. Damit werde erbschaftsteuerlich nicht der gesellschaftsvertraglichen Vorgabe entsprochen und im Hinblick auf die wirtschaftspolitisch erforderliche Förderung des deutschen Mittelstand eine Bestimmung zum Nachteil von Familiengesellschaften in das Erbschaftsteuerrecht aufgenommen.

Die Koalitionsfraktionen verwiesen darauf, dass nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts das Betriebsvermögen und mithin auch die angesprochenen Familiengesellschaften mit dem gemeinen Wert zu bewerten seien. Wenn gesellschaftsrechtliche Bestimmungen ausnahmslos anerkannt würden, könne

jederzeit die Berechnung des gemeinen Werts unterlaufen werden. Vor diesem Hintergrund sei die grundsätzliche Nichtanerkennung solcher gesellschaftsrechtlicher Bestimmungen geboten. Als Ausnahme sei die vorgeschlagene Regelung des § 10 Abs. 10 ErbStG für Fälle anzusehen, in denen der Erbe nicht in der Familiengesellschaft verbleiben könne und ausscheiden müsse bspw. wegen Nichtzugehörigkeit zum Familienzweig. Insoweit sei die vorgelegte Änderung mit der Beschränkung auf den Erwerb von Todes wegen durch Erbfall eine sachgerechte Lösung der gesellschaftsrechtlichen Problematik.

Weitergehende Erörterung führte der Ausschuss ferner zum Begriff des Verwaltungsvermögens. Die Fraktion der FDP sah den Umfang des Verwaltungsvermögens als nicht hinreichend deutlich bestimmt an und trat für eine gesetzliche Konkretisierung ein. Die Koalitionsfraktionen verweisen dagegen auf die Regelung des § 13b Abs. 2 ErbStG und sahen keinen Bedarf für eine weitergehende Bestimmung des Verwaltungsvermögens. Die Bundesregierung stellte auf Nachfrage insoweit klar, dass im Rahmen der sechsmonatigen Reinvestitionsklausel (§ 13a Abs. 5 ErbStG) Geldguthaben auf betrieblichen Konten nicht als Verwaltungsvermögen anzusehen sei und die Einhaltung der Behaltensregelung nicht beeinträchtige.

Die Koalitionsfraktionen merkten ferner im Zusammenhang mit den Erörterungen zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG zu Poolingklausel an, wegen der vielfältigen Möglichkeiten, solche Vereinbarungen auf gesellschaftsvertraglicher oder schuldrechtlicher Grundlage zwischen Gesellschaftern zu schließen, muss auf eine nähere Spezifizierung verzichtet werden.

Zur Vererbung selbstgenutzter Wohnimmobilien haben die Koalitionsfraktionen hervorgehoben, es trete bei der Vererbung unter nahen Angehörigen eine grundlegende Verbesserung dadurch ein, dass das selbstgenutzte Familienheim von Ehegatten steuerfrei erworben werde. Kinder seien im Falle der Selbstnutzung begünstigt soweit die Wohnfläche der Wohnung 200 qm nicht übersteige. Es gelte jeweils eine Bindungsfrist für die Selbstnutzung von 10 Jahren. Die Koalitionsfraktionen beurteilten die gefundenen Lösungen als deutliche Verbesserung gegenüber dem Gesetzentwurf. Wegen der Festlegung der haushaltsmäßigen Auswirkung auf das mit rd. 4 Mrd. Euro bezifferte Erbschaftsteueraufkommen seien Verbesserungen gegenüber dem Regierungsentwurf an weiteren Stellen wie bspw. bei den Freibeträgen der Steuerklasse II (Geschwister, Nichten, Neffen) nicht mehr umsetzbar gewesen. Die Fraktion der FDP verwies insoweit auf die von ihr in den Ausschuss eingebrachte Anhörungsverlangen. Die Fraktion der BÜNDNIS

90/DIE GRÜNEN verwies auf Unklarheiten in der Frage der Selbstnutzung. Die Bundesregierung legte hierzu im Ausschuss dar, für die Frage der Selbstnutzung richte sich nach dem Lebensmittelpunkt des Erben und müsse an diesem Maßstab am jeweiligen Einzelfall entscheiden werden.

Die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN beanstandete im Ausschuss, die erbschaftsteuerliche Berücksichtigung von Lebenspartnerschaften entspreche der Stellung von Ehegatten nicht vollständig. Die mit dem Gesetzentwurf vorgesehene Regelung sei unzureichend und in Richtung auf eine weitergehende Gleichstellung zu verbessern. Die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN verwies auf den von ihr in den Ausschuss eingebrachten Änderungsantrag, mit dem Ergänzungen in § 15 Abs. 1 ErbStG dahingehend unterbreitet werden, dass Lebenspartner wie Ehegatten der Steuerklasse I, aufgehobenen Lebenspartnerschaften wie geschiedene Ehen der Steuerklasse II behandelt werden.

Die Koalitionsfraktionen legten dar, als deutliche erbschaftsteuerrechtliche Verbesserung sei die faktische Gleichstellung bei Lebenspartnerschaften bis hin zur erbschaftsteuerfreien Übertragbarkeit des selbstgenutzten Wohneigentums hervorzuheben. Die Koalitionsfraktionen machten deutlich, dass damit einer im Verlauf der politischen Diskussion hervorgehobenen Forderungen Rechnung getragen werde. Die Gleichstellung eingetragener Lebenspartnerschaften mit der Behandlung von Ehegatten sei damit im Ergebnis erreicht worden. Dies sei ein deutlicher, den Kern der politischen Forderung betreffender Fortschritt erzielt worden. Darüber hinausgehende Angleichungen, die nur einen kleinen Kreis von Betroffenen beträfen, seien erörtert worden, jedoch als Ergebnis einer Kompromissfindung nicht umsetzbar gewesen.

Der Änderungsantrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN wurde mit der Mehrheit der Koalitionsfraktionen und den Stimmen der Fraktion der FDP gegen die Stimmen der Fraktion DIE LINKE sowie der antragstellenden Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN abgelehnt.

Die Koalitionsfraktionen hielten im Ausschuss zur Frage der Steuerschuldnerschaft des Schenkers bei Verstoß gegen Behaltensregelungen durch den Beschenkten folgendes fest: Nach § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG sei bei einer Schenkung neben dem Erwerber (Beschenkten) auch der Schenker Schuldner der Schenkungsteuer. Die Inanspruchnahme des Schenkers durch einen eigenen Steuerbescheid sei möglich, wenn der Schenker ausdrücklich erklärt habe, die Schenkungsteuer übernehmen zu wollen, oder die Steuer beim Beschenkten nicht erhoben werden kann,

z.B. wegen fehlender Zahlungsmöglichkeit oder Wegzug ins Ausland. Auf eine gesetzliche Ausnahme von der Gesamtschuldnerschaft für Fälle, in denen der Erwerber von nach § 13a ErbStG begünstigtem Vermögen gegen die Behaltensregelungen verstoße, werde verzichtet.

Die Inanspruchnahme des Schenkers sei eine Ermessensentscheidung. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung (Urteile vom 29.11.1961, BStBl 1961 III, 323, und vom 26.10.2006, BFH/NV 2007, 852) habe die Finanzbehörde kein freies Ermessen, sondern müsse sich zunächst an den Beschenkten halten. Im Fall einer Inanspruchnahme des Schenkers müsse das Finanzamt das Ermessen stets folgerichtig ausüben und im Steuerbescheid erläutern. Dabei sei zu berücksichtigen, dass es nicht ermessensgerecht sein könne, wenn die Finanzbehörde, die für den Erwerb des Beschenkten zunächst die Verschonung gewährt habe, den Schenker - auch nach mehreren Jahren - überraschend in Anspruch nehme. Es könne nicht ermessensgerecht sein dem Schenker das Risiko des - nicht in seinem Interesse sondern im Interesse des Beschenkten und des förderungswilligen Staates - steuerrechtlich zunächst begünstigen Erwerbs tragen zu lassen, insbesondere, den Schenker für eine vom Erwerber zu vertretende Nichterfüllung von Behaltensvoraussetzungen für begünstigtes Betriebsvermögen in Anspruch zu nehmen.

Der Petitionsausschuss hat dem Finanzausschuss verschiedene Bürgereingaben übermittelt. In einer Petition wird die Kompetenz des Staates zur Erhebung einer Erbschaftsteuer als solche bestritten und eine grundrechtswidrige Ungleichbehandlung in der Begünstigung von Unternehmen gesehen. Mit einer anderen Petition wird die erbschaftsteuerliche Gleichstellung von Geld- und Immobilienvermögen gefordert. Außerdem fordert dieser und ein weiterer Petent eine Erbschaftsteuererleichterung für Familienmitglieder und nahe Angehörige; im Einzelnen wird eine deutliche Erhöhung der Freibeträge für erbende Geschwister einschließlich der Berücksichtigung von Schwerbehinderung des Erblassers gefordert. Andere Petenten fordern höhere Freibeträge für die in die Steuerklasse III eingruppierten übrigen Erwerber oder erbschaftsteuerliche Erleichterungen für entfernte Verwandte und Erben, die nicht in einem Verwandtschaftsverhältnis stehen, und den Erblasser zu Lebzeiten gepflegt haben. Zudem wird die gegenwärtige Schlechterstellung der eingetragenen Lebenspartnerschaft gegenüber Ehegatten beanstandet sowie die Eingruppierung langjähriger Lebensgemeinschaften in die Steuerklasse I gefordert. In einer weiteren Eingabe wird die Umgestaltung der Rückwirkungsoption als erforderlich angesehen. Ein anderer Petent beanstan-

det die Auswirkungen des Gesetzentwurfs der Bundesregierung auf Gesellschafter mittlerer und größerer Familienunternehmen.

Nach § 109 der Geschäftsordnung hat der Petitionsausschuss beim federführenden Finanzausschuss um Stellungnahme zu den Anliegen nachgesucht. Der Finanzausschuss hat die Petitionen in seine Beratungen einbezogen. Zu den Forderungen der Petenten hat sich der Ausschuss folgendermaßen verhalten:

- Der Ausschuss teilt die Auffassung, dass die Kompetenz zur Regelung der Erbschaftsteuer beim Bund liegt und das Aufkommen den Ländern zusteht.
- Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung durch Begünstigung einzelner Erbformen wurde vom Ausschuss nicht gesehen.
- Die erbschaftsteuerliche Gleichbehandlung von Geld- und Immobilienvermögen ist zentrales Anliegen des Gesetzgebungsverfahrens.
- Die erbschaftsteuerliche Be- bzw. Entlastungswirkung gegenüber altem Recht hängt vom Einzelfall ab. Grundsätzlich ist der Ausschuss davon überzeugt, dass die Einteilung der Erben in Steuerklassen, die gewährten Freibeträge und die anzuwendenden Steuersätze des Gesetzentwurfs sachgerecht sind. Eine Änderung dieser Sachverhalte hat der Ausschuss nicht empfohlen.
- Der Ausschuss war der Ansicht, es gebe eine erbschaftsteuerlichen Schlechterstellung eingetragener Lebenspartnerschaften gegenüber Ehepaaren im Gesetzentwurf der Bundesregierung. Mit entsprechenden Änderungsanträgen empfiehlt der Ausschuss Änderungen des Gesetzentwurfs, die Lebenspartnerschaften Ehepaaren nahezu gleichstellen. Lediglich bei sehr großen Erbschaften sind Lebenspartner Ehepartner nicht vollständig gleichgestellt.
- Der Artikel 3 des Gesetzentwurfs der Bundesregierung, der die rückwirkende Anwendung des durch das Erbschaftsteuerreformgesetz geänderte Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht regelt, wurde vom Ausschuss zur unveränderten Annahme empfohlen.
- Die Verschonungsregeln bei der Vererbung von Unternehmen wurden vom Ausschuss in diversen Normen grundlegend umgestaltet.

Im Übrigen wird zu den Anliegen der Petenten auf den vorstehenden Bericht über die Ausschusserörterungen verwiesen.

B. Besonderer Teil

Zu Artikel 1 (Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes)

Zu Nummer 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa (§ 3 Abs. 2 Nr. 4)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Nummer 4 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc - neu - (§ 5 Abs. 1 Satz 5)

Der Umfang des Endvermögens des verstorbenen Ehegatten einschließlich der Hinzurechnungen nach § 1375 Abs. 2 BGB soll auch zur Umrechnung der fiktiven Ausgleichsforderung in den steuerfreien Betrag Maßgröße sein und nicht wie bisher der Umfang des Nachlasses. Der Zugewinn eines Ehegatten wird nach zivilrechtlichen Grundsätzen als Unterschiedsbetrag zwischen dem Endvermögen und dem Anfangsvermögen ermittelt. Es ist deshalb folgerichtig, bei der Umrechnung der Zugewinnausgleichsforderung auf das Endvermögen abzustellen.

Zu Nummer 6 (§ 7)

Zu Buchstabe a (Abs. 1)

Zu Doppelbuchstabe aa (Nr. 4)

Unverändert.

Zu Doppelbuchstabe bb (Nr. 6)

In dem am 1. April 1998 in Kraft getretenen Erbrechtsgleichstellungsgesetz vom 16. Dezember 1997 (BGBl. I S. 2968) wurden die §§ 1934a bis 1934e BGB ersatzlos gestrichen. In Erbfällen ab diesem Datum kann ein nichteheleichen Kindes keinen vorzeitigen Erbausgleich mehr beanspruchen und der entsprechende Steuertatbestand nicht mehr erfüllt werden.

Zu Doppelbuchstabe cc (Nr. 9)

Unverändert. Es handelt sich lediglich um eine redaktionelle Ergänzung des bisherigen Wortlauts.

Zu Buchstabe b (Abs. 7)

Es handelt sich um eine Folgeänderung zu dem neuen § 10 Abs. 10 ErbStG (vgl. Nr. 4 zu Buchstabe c). In den dort genannten Fällen erfahren die verbleibenden Gesellschafter eine Bereicherung, weil sie die übertragene Beteiligung bzw. den übertragenen Geschäftsanteil gegen eine Abfindung unter dem steuerlichen Wert erlangen bzw. weil ein Geschäftsanteil an einer GmbH gegen eine Abfindung unter dem steuerlichen Wert eingezogen wird und dadurch eine Werterhöhung der verbleibenden Anteile bewirkt wird.

Zu Nummer 8 (§ 10)

Zu Buchstabe a Doppelbuchstabe aa (Abs. 1 Sätze 1 und 2)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Buchstabe c Doppelbuchstabe bb (Abs. 6 Satz 6)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Buchstabe d (Abs. 10 - neu -)*

In mittelständischen Familienunternehmen finden sich, um das Gesellschaftsvermögen in der Gesellschaft für Zwecke der Familie zu erhalten, gesellschaftsvertragliche Regelungen, die eine Übertragung von Mitgliedschaftsrechten bzw. Anteilen an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach dem Erbfall mit einem der Höhe nach unter dem gemeinen Wert liegenden Abfindungsanspruch vorsehen sowie den Erwerberkreis auf bereits in der Familiengesellschaft befindlichen Gesellschafter einschränken. Diese vor dem Erbfall getroffenen gesellschaftsvertraglichen Regelungen dienen auch dem Schutz vor dem Eindringen von Dritten in die Familiengesellschaft sowie zum Erhalt des Gesellschaftsvermögens.

Kraft Gesetzes sind die Mitgliedschaftsrechte an Personengesellschaften mit Ausnahme der Kommanditistenstellung nicht vererblich. Da es sich insoweit um dispositives Recht handelt, können sie gesellschaftsvertraglich vererblich gestellt werden. Zugleich kann der Gesellschaftsvertrag vorsehen, dass Erben aus bestimmten darin festgelegten Gründen (z.B. Nichtzugehörigkeit zum umschriebenen Familienzweig) ihren Anteil unverzüglich an Mitgesellschafter zu übertragen haben und dabei nur den Anspruch realisieren können, der ihnen bei ihrem Ausscheiden (Abfindungsanspruch) zustehen würde. Vergleichbare Regelungen finden sich auch in Gesellschaftsverträgen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, sofern sie nicht schon die Einziehung des vererbten Geschäftsanteils gegen eine unter dem gemeinen Wert liegende Abfindung vorsehen. Deshalb ist die Anwendung dieser Vorschrift auf den Erwerb von Todes wegen durch Erbfall zu beschränken.

Das Gesetz passt die Bewertung der einzelnen Vermögensklassen entsprechend den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts im Verhältnis zueinander unter Zugrundelegung des gemeinen Werts (Verkehrswert) an. Damit kann sich die Differenz vergrößern zwischen dem gemeinen Wert der vererbten Gesellschafterstellung zum Abfindungsanspruch, der im Interesse der Familiengesellschaften zum Erhalt der Gesellschaft und des abgegrenzten Gesellschafterbestandes gesellschaftsvertraglich vor dem Erbfall ver-

einbart wurde. In diesen Fällen, in denen der Erbe tatsächlich und ausschließlich im Ergebnis nur durch den Abfindungsanspruch berechtigt ist, ist es geboten den Wert des Abfindungsanspruchs der Besteuerung zugrunde zu legen.

Dasselbe gilt im Falle der Einziehung eines vererbten Geschäftsanteils einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Bei der Einziehung gegen eine Abfindung unter dem gemeinen Wert erhöht sich der Wert der verbleibenden Geschäftsanteile der Mitgesellschafter.

In diesem Zusammen 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.

Zu Nummer 10 (§ 13 Abs. 1)

Zu Buchstabe b (Nr. 2)

Die infolge der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006 notwendige Neubewertung des Grundvermögens mit dem gemeinen Wert führt dazu, dass auch nicht in vollem Umfang steuerbefreite Baudenkmale mit einem höheren Wert in die steuerliche Bemessungsgrundlage einfließen. Um hier einen angemessenen Ausgleich zu gewähren, wird die Steuerbefreiung auf 85 % des Werts angehoben. Die Voraussetzungen, unter denen die Steuerbefreiung gewährt wird, bleiben unverändert.

Wegen der mit nunmehr aufgenommenen Änderung von Buchstabe a wird die im Regierungsentwurf bislang in Art. 1 Nr. 10 Buchstabe b vorgesehene Änderung inhaltlich unverändert in den neuen Doppelbuchstaben bb übernommen.

Zu Buchstabe c (Nr. 4a)

Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung. Einbezogen in die Befreiung wird künftig dem inländischen Familienheim entsprechendes Vermögen in den anderen EU-Mitgliedstaaten und Staaten des Europäischen Wirtschaftsraums.

Zu Buchstabe d - neu - (Nr. 4b - neu - und Nr. 4c - neu -)

Zu Nummer 4b

Die Regelung zur Steuerfreistellung von Wohneigentum für Ehegatten und Lebenspartner dient neben dem Schutz des gemeinsamen familiären Lebensraums

dem Ziel der Lenkung in Grundvermögen schon zu Lebzeiten des Erblassers. Insbesondere vor dem Hintergrund der Finanzmarktentwicklung des Jahres 2008 dient die Regelung dazu, das Familiengebrauchsvermögen krisenfest zu erhalten. Ein in diesem Sinne besonders geschütztes Familiengebrauchsvermögen ist bei Ehegatten und Lebenspartnern stets anzunehmen.

Die Regelung zur Steuerfreistellung von Wohneigentum für Ehegatten und Lebenspartner entspricht im Übrigen dem geltenden Recht einer Steuerbefreiung für die lebzeitige Zuwendung eines Familienheims unter Ehegatten nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG.

Muss ein Erbe begünstigtes Vermögen aufgrund eines Vermächtnisses oder einer Auflage des Erblassers auf einen Dritten übertragen, soll der Dritte, der für den Erwerb des begünstigten Vermögens anderes aus demselben Nachlass stammendes Vermögen hingibt, so gestellt werden, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen erhalten. Entsprechendes gilt auch, wenn ein Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses seinen erworbenen Anteil am begünstigten Vermögen auf einen Miterben überträgt.

Der Schutz des gemeinsamen familiären Lebensraums gebietet es jedoch andererseits die Steuerbefreiung davon abhängig zu machen, dass der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner das Familienheim auch tatsächlich selbst zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Gibt er diese Nutzung innerhalb von zehn Jahren auf, ist ein solcher Schutz nicht mehr geboten, so dass die Steuerbefreiung rückwirkend entfällt. Schädlich ist ein Verkauf oder eine Vermietung des Familienheims oder von Teilen davon oder ein längerer Leerstand. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist auch noch gegeben, wenn der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner, zum Beispiel als Berufspendler, mehrere Wohnsitze hat, das Familienheim aber seinen Lebensmittelpunkt bildet. Der Wegfall der Steuerbefreiung soll dann nicht eintreten, wenn zwingende, objektive Gründe vorliegen, die das selbstständige Führen eines Haushaltes in dem erworbenen Familienheim unmöglich machen, z.B. eine entsprechende Pflegebedürftigkeit oder Tod.

Zu Nummer 4c

Ähnlich wie die Regelung zur Steuerfreistellung von Wohneigentum für Ehegatten soll auch die begrenzte Freistellung für Kinder neben dem Schutz des gemeinsamen familiären Lebensraums auch dem Ziel der Lenkung in Grundvermögen schon zu Lebzeiten des Erblassers dienen. Insbesondere vor dem Hintergrund der Finanzmarktentwicklung des Jahres 2008 dient die Regelung dazu, das Familiengebrauchsvermögen krisenfest zu erhalten. Ein in diesem Sinne

besonders geschütztes Familiengebrauchsvermögen ist auch bei in Hausgemeinschaft mit den Eltern lebenden Kindern anzunehmen oder Kindern, die unverzüglich nach dem Erwerb das Familienheim selbst zu Wohnzwecken nutzen.

Eine nur begrenzte Freistellung für Kinder trägt der grundsätzlich eingeschränkteren Bindung erwachsener Kinder an ihre Eltern Rechnung. Es soll sichergestellt werden, dass Wohneigentum bis zu einer bestimmten Grenze an die in Hausgemeinschaft lebenden Kinder dann steuerfrei vererbt werden kann, wenn der Erbe ansonsten wegen seiner Erbschaftssteuerpflichtungen zur Veräußerung gezwungen wäre. Bei der zu ziehenden Grenze kommt dem Gesetzgeber eine Typisierungskompetenz zu. Die an eine Quadratmeterzahl gebundene Regelung dient dazu, eine Regelung zu finden, die den regional bestehenden Unterschieden der Grundstückswerte Rechnung trägt. Mit der Begrenzung auf 200 qm wird typisierend eine noch angemessene Größenordnung für ein Familienheim zugrunde gelegt.

Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung ist, dass der Erwerber das erworbene Vermögen nicht auf Grund letztwilliger Verfügung oder rechtsgeschäftlicher Verfügung des Erblassers auf einen Dritten übertragen muss oder im Rahmen der Erbausinandersetzung auf einen Miterben überträgt. Gründe für eine solche Übertragungspflicht sind insbesondere Vermächtnisse (auch Vorausvermächtnisse), Schenkungen auf den Todesfall und Auflagen. Dazu zählt jedoch auch, wenn sich die Erben aufgrund einer vom Erblasser verfügten Teilungsanordnung in entsprechender Weise auseinandersetzen. Dem durch die Weitergabeverpflichtung belasteten Erwerber entsteht dadurch kein Nachteil. Er kann die daraus resultierende Last bereicherungsmindernd berücksichtigen. Der nachfolgende Erwerber kann seinerseits die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen.

Muss ein Erbe begünstigtes Vermögen aufgrund eines Vermächtnisses oder einer Auflage des Erblassers auf einen Dritten übertragen, soll der Dritte, der für den Erwerb des begünstigten Vermögens anderes aus demselben Nachlass stammendes Vermögen hingibt, so gestellt werden, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen erhalten. Entsprechendes gilt auch, wenn ein Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses seinen erworbenen Anteil am begünstigten Vermögen auf einen Miterben überträgt.

Der Schutz des gemeinsamen familiären Lebensraums gebietet es jedoch andererseits die Steuerbefreiung davon abhängig zu machen, dass das Kind das Familienheim auch tatsächlich selbst zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Gibt es diese Nutzung innerhalb von zehn

Jahren auf, ist ein solcher Schutz nicht mehr geboten, so dass die Steuerbefreiung rückwirkend entfällt. Schädlich ist ein Verkauf oder eine Vermietung des Familienheims oder von Teilen davon oder ein längerer Leerstand. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist auch noch gegeben, wenn das Kind, zum Beispiel als Berufspendler, mehrere Wohnsitze hat, das Familienheim aber seinen Lebensmittelpunkt bildet. Der Wegfall der Steuerbefreiung soll dann nicht eintreten, wenn zwingende, objektive Gründe vorliegen, die das selbstständige Führen eines Haushaltes in dem erworbenen Familienheim unmöglich machen, z.B. eine entsprechende Pflegebedürftigkeit oder Tod.

Zu Buchstabe g - neu - (Nr. 9)

Die steuerliche Berücksichtigung von Pflegeleistungen, die gegenüber dem Erblasser unentgeltlich oder gegen zu geringes Entgelt erbracht wurden, soll verbessert werden. Dazu wird der Freibetrag für eine Zuwendung, die als angemessenes „Entgelt“ für eine Pflege oder Unterhaltsgewährung an den Erblasser oder Schenker anzusehen ist, auf 20.000 € erhöht. Das Beibehalten einer Obergrenze ist notwendig und auch verfassungsgemäß (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 26. März 1984, HFR S. 436). Mit ihr lassen sich die Möglichkeiten einer missbräuchlichen Ausnutzung der Befreiung durch Beantragen überhöhter Beträge für meist nur bedingt nachprüfbarer Pflege oder Unterhaltsleistungen auf ein vernünftiges, akzeptables Maß beschränken.

Zu Buchstabe h - neu - (Nr. 18)

Mit Beschluss vom 17. April 2008 - 2 BvL 4/05 - hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass es das Recht auf Chancengleichheit (Art. 3 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 9 Abs. 1 und Art. 28 Abs. 1 Satz 2 GG) verletzt, wenn Zuwendungen an politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes steuerfrei gestellt sind, Zuwendungen an kommunale Wählervereinigungen und ihre Dachverbände dagegen nicht. § 13 Abs. 1 Nr. 18 ErbStG ist längstens bis zum 30. Juni 2009 weiter anzuwenden. Mit der Änderung werden Zuwendungen an Wählervereinigungen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit. Die in Doppelbuchstabe aa und bb genannten Voraussetzungen entsprechen denen des § 34g Satz 1 Nr. 2 EStG.

Nimmt die Wählervereinigung tatsächlich an der jeweils nächsten Wahl nach der Zuwendung nicht teil, ist es gerechtfertigt, die Steuerbefreiung rückwirkend entfallen zu lassen. Das soll jedoch dann nicht gelten, wenn eine Teilnahme aus objektiven Gründen nicht möglich war, z.B. weil die für die Einreichung eines Wahlvorschlages benötigte Zahl der Unterschriften

nicht erreicht werden konnte, die Wählervereinigung sich aber ernsthaft um eine Teilnahme bemüht hat.

Zu Nummer 11 (§ 13a)

Zu Abs. 1

Die Arbeitsplatzwirkung dient als Begründung der erbschaftsteuerrechtlichen Verschonungsmaßnahmen, wobei ein Abstellen auf die Lohnsumme bereits flexibler ist als eine reine Arbeitsplatzklausel. Eine zusätzliche Vereinfachung wird erreicht, indem auf die jährliche Dynamisierung der Ausgangslohnsumme verzichtet wird. Bei einem Unterschreiten der Mindestlohnsumme soll die Verschonung nur in demselben prozentualen Umfang entfallen, zu dem die Mindestlohnsumme tatsächlich unterschritten wird.

Beispiel:

Die Summe der jährlichen Lohnsummen in den 7 Jahren erreicht 585 % der Ausgangslohnsumme und liegt damit 65 % unter der Mindestlohnsumme von 650 %, das entspricht einem Zehntel. Der Verschonungsabschlag verringert sich um ein Zehntel von 85 % auf 76,5 %.

Beträgt der gemeine Wert eines Betriebs im Besteuerungszeitpunkt 10 Mio. €, bleiben zunächst 8,5 Mio. € steuerfrei und 1,5 Mio. € sind zu versteuern. Wegen des Verstoßes gegen die Lohnsummenregelung bleiben dann nur noch 7,65 Mio. € steuerfrei und 2,35 Mio. € sind zu versteuern. Die zunächst gezahlte Steuer wird verrechnet.

Zu Abs. 5 Satz 1 einleitender Satzteil

Eine weitgehende Entlastung unternehmerischen Betriebsvermögens muss von einer längerfristigen Fortführung des Betriebs durch den Betriebsnachfolger abhängig gemacht werden. In einem schnelllebigen Wirtschaftssystem sind aber bereits sieben Jahre eine ausreichende Zeit.

Zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 2

Die Vorschrift koppelt den Wegfall der Verschonungsregelung an die Veräußerung oder den Wegfall der bewertungsrechtlichen Zweckbestimmung des begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens. Da die ertragsteuerliche Aufgabe eines Betriebs zur Vermögensverwaltung führt und bewertungsrechtlich nicht in Frage kommt, ist der dauerhafte Übergang vom aktiven Betrieb der Land- und Forstwirtschaft hin zu einer vermögensverwaltenden Tätigkeit aus Gleichbehandlungsgründen als schädlicher Vorgang einzustufen.

Zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Satz 1

Die Behaltensfrist wird von 15 Jahren auf sieben Jahre verkürzt.

Zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 Satz 2

Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften führt nach geltendem Recht bereits die Umwandlung der Gesellschaft in eine Personengesellschaft bzw. ein Einzelunternehmen oder eine andere Körperschaft zu einer schädlichen Verwendung. Werden hingegen ein 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 Satz 2 ErbStG). Diese Ungleichbehandlung der Umwandlungsfälle bei Anteilen an Kapitalgesellschaften einerseits und Einzelunternehmen bzw. Personengesellschaften andererseits wird aufgegeben. Die Gleichstellung aller Umwandlungsfälle trägt dem Fortführungsgedanken Rechnung, der den Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes zugrunde liegt, und verbessert zugleich die Rechtsformneutralität der Besteuerung.

Zu Abs. 5 Satz 2 - neu -

Der eingefügte Satz 2 bewirkt, dass der nach Satz 1 Nr. 1, 2, 4 und 5 eintretende Wegfall des Verschonungsabschlags bei einer schädlichen Verfügung nur zeitanteilig erfolgt. So bleibt beispielsweise bei einer schädlichen Verfügung im 5. Jahr nach der Übertragung des begünstigten Vermögens der anteilige Verschonungsabschlag zu 57,2 % erhalten und fällt nur zu 42,8 % weg. Ausgenommen von diesem zeitanteiligen Wegfall bleiben so genannte Überentnahmen nach Satz 1 Nr. 3. Diese betreffen stets den gesamten Behaltenszeitraum und über ihr Vorliegen kann erst nach dessen Ablauf entschieden werden.

Zu Abs. 5 Satz 3

Die erweiterte Reinvestitionsklausel schafft eine größere Flexibilität für Unternehmen. Hierunter fällt neben der Anschaffung von neuen Betrieben, Betriebsteilen oder Anlagengütern, die das veräußerte Vermögen im Hinblick auf den ursprünglichen oder einen neuen Betriebszweck ersetzen, auch beispielsweise die Tilgung betrieblicher Schulden oder die Erhöhung von Liquiditätsreserven. Die Reinvestition muss dabei stets innerhalb der selben Vermögensart erfolgen.

Zu Abs. 6

Auf die im Gesetzentwurf vorgesehene Verpflichtung des Erwerbers, bei einem Unterschreiten der Lohnsummengrenze den fälligen Steuerbetrag selbst zu berechnen, wird angesichts der Komplexität der Regelung verzichtet. Sie wird auch, wie bei einer Verwirklichung eines Veräußerungstatbestandes nach Absatz 5, durch eine Anzeigepflicht ersetzt. Zur Verein-

fachung wird eine einheitliche Regelung zum Ende der Festsetzungsfrist in den anzeigespflichtigen Fällen getroffen. Die Sätze 4 bis 6 entsprechen den Regelungen in § 19 Abs. 3 und 5 Grunderwerbsteuergesetz und stellen sicher, dass eine Anzeige auch zu erfolgen hat, wenn durch den anzuzeigenden Vorgang keine Steuer ausgelöst wird.

Zu Abs. 7 - entfällt -

Durch den Verzicht auf eine Selbstberechnung der Steuer bei einem Unterschreiten der Lohnsumme ist eine Regelung zu Säumniszuschlägen und einer Verzinsung der Steuer nicht mehr notwendig.

Zu Abs. 7 (neue Absatznummerierung)

Es handelt sich um Folgeänderungen aus der Streichung des bisherigen Absatzes 7.

Zu Abs. 8 - neu -

Dem Betriebsnachfolger wird eine Option eingeräumt. Er muss unwiderruflich wählen, ob er eine Verschonung zu 85 Prozent oder zu 100 Prozent des begünstigten Vermögens in Anspruch nehmen will. Er kann die Erklärung bis zur (formellen) Bestandskraft der Steuerfestsetzung abgeben. Im Regelfall muss er 15 Prozent des Verkehrswertes des Betriebsvermögens versteuern. Wählt er die vollständige Steuerfreiheit des begünstigten Vermögens, muss er allerdings strengere Voraussetzungen einhalten:

- Der Betriebsnachfolger muss den Betrieb nicht nur für einen Zeitraum von zehn Jahren statt sieben Jahren fortführen,
- er muss auch im Gesamtzeitraum statt einer Lohnsumme von 650 Prozent über sieben Jahre eine solche von 1 000 Prozent über zehn Jahre einhalten und
- es darf sich zum Zeitpunkt des Betriebsübergangs nicht mehr als 10 Prozent Verwaltungsvermögen im Betriebsvermögen befinden.

Zu Nummer 12 (§ 13b)

Zu Abs. 1 Nr. 1

Es handelt sich um eine Folgeänderung zu der geänderten Abgrenzung der Stückländereien im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 160 Abs. 7 BewG).

Zu Abs. 2

Die Vorschrift wurde im Interesse einer besseren Lesbarkeit neu gegliedert.

Zu Abs. 2 Nr. 1

Im Gesetzentwurf wurde der Begriff des Verwaltungsvermögens bei den Dritten zur Nutzung überlas-

senen Grundstücken zu weit gefasst. Damit wird bewirkt, dass auch solches Betriebsvermögen aus den Begünstigungen ausgenommen sein kann, das unmittelbar einem Betrieb und zugleich dem Erhalt von Arbeitsplätzen dient. Die Änderungen weiten daher die Ausnahmen vom Verwaltungsvermögen aus. Im Übrigen ist zu bemerken, dass bei Beherbergungsbetrieben überlassene Räume nicht zum Verwaltungsvermögen gehören. Das gewerbliche Leistungsbild schließt ein Bündel von zusätzlichen Dienstleistungen (Zimmerservice, Frühstück usw.) ein, die nur einheitlich angeboten und in Anspruch genommen werden.

Zu Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a

Bisher wird verlangt, dass der Erblasser oder Schenker im Besitz- und Betriebsunternehmen einer Betriebsaufspaltung einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte. Nur dann soll der an das Betriebsunternehmen vermietete Grundbesitz nicht als Verwaltungsvermögen qualifiziert werden. Die Bezugnahme allein auf den Erblasser oder Schenker blendet bisher die sog. Personengruppentheorie aus. Danach reicht es für die Beherrschung von Besitz- und Betriebsunternehmen aus, wenn an beiden Unternehmen mehrere Personen beteiligt sind, die zusammen beide Unternehmen beherrschen. Dies gilt auch für Familienangehörige (BFH vom 28.5.1991, BStBl 1991 II S. 801). Die Regelung wird insoweit ergänzt.

Zu Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b

Die erbschaftsteuerrechtliche Behandlung der Betriebsverpachtung im Ganzen orientiert sich einerseits auch künftig eng an der ertragsteuerlichen Regelung. Liegen bei der Betriebsverpachtung ertragsteuerlich Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 bis 3 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 EStG vor, handelt es sich auch erbschaftsteuerrechtlich dem Grunde nach um begünstigungsfähiges Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG. Insoweit wird auch bei der Prüfung der Verwaltungsvermögensgrenze nach § 13b Abs. 2 ErbStG der ertragsteuerlichen Behandlung der Betriebsverpachtung gefolgt.

Andererseits soll - dem Gesetzesziel einer Verschonung der eigentlichen Unternehmensnachfolge entsprechend - die Betriebsverpachtung im Ganzen bei der Prüfung der Verwaltungsvermögensgrenze nur dann als unschädlich behandelt werden, wenn

- der Erbe, auf den der Betrieb beim Tod des Verpächters übergeht, bereits Pächter des Betriebs gewesen ist oder
- bei einer Schenkung der Beschenkte zunächst den Betrieb noch nicht selber führen kann, weil

ihm z.B. die dazu erforderliche Qualifikation zunächst noch fehlt und der Schenker im Hinblick darauf den verschenkten Betrieb zunächst für eine Übergangszeit von maximal zehn Jahren an einen Dritten verpachtet hat. Die Verpachtung darf nicht über den Zeitpunkt hinausgehen, in dem der Beschenkte das 28. Lebensjahr vollendet, wenn die Schenkung an ein minderjähriges Kind erfolgt ist.

Voraussetzung ist stets dass der Verpächter Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 bis 3 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 EStG erzielt.

Die Nutzungsüberlassung von Grundstücken im Rahmen der Verpachtung eines Betriebs im Ganzen gehört jedoch immer dann zum schädlichen Verwaltungsvermögen, wenn der verpachtete Betrieb bereits in der Zeit vor der Verpachtung nicht die Voraussetzungen für die erbschaftsteuerrechtliche Begünstigung erfüllt hat. Hierdurch wird vermieden, dass ein in der aktiven Zeit nicht begünstigtes Unternehmen (z. B. Grundstücksvermietung) über den Weg der Betriebsverpachtung in begünstigtes Vermögen umqualifiziert werden kann.

Zu Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c

Eine Nutzungsüberlassung von Grundstücken, Grundstücksteilen, grundstücksgleichen Rechten und Bauten innerhalb eines Konzerns im Sinne des § 4h EStG soll nicht zum Ausschluss der Verschonungsregelung führen. Wegen der Prüfung der 50%-Grenze für Verwaltungsvermögen auf jeder einzelnen Beteiligungsebene im Konzern kann durch eine ungünstige Verteilung, z.B. Bündelung der konzern eigenen Grundstücke in einer Gesellschaft, die diese an andere Konzerngesellschaften zur Nutzung überlässt, wünschenswert zu begünstigendes Vermögen aus der Verschonungsregelung herausfallen, obwohl die Widmung für betriebliche „produktive“ Zwecke des Unternehmens unzweifelhaft ist. Die Überlassung von Wirtschaftsgütern im Konzern ist als solche nicht geeignet, diese Wirtschaftsgüter generell als (unproduktives) Verwaltungsvermögen einzustufen. Die Einordnung von konzernintern überlassenen Grundstücken usw. als produktives, d.h. begünstigungswertes Vermögen, ist folgerichtig, da die überlassenen Wirtschaftsgüter auch bei dieser Sachverhaltskonstellation produktiv genutzt werden und nicht der reinen Kapitalanlage dienen. Gerade große Familienunternehmen sind aus betriebswirtschaftlichen Gründen häufig in verzweigten (oftmals historisch gewachsenen) Betriebsstrukturen organisiert. Aus dieser Organisationsstruktur kann nicht von vornherein gefolgert werden, dass die gegenseitige Überlassung von Wirt-

schaftsgütern innerhalb dieses Rahmens zu steuer-schädlichem Verwaltungsvermögen führt.

Zu Abs. 2 Nr. 1 Buchst. d

Nummer 1 Buchstabe d) nimmt Wohnimmobilien dann aus dem Verwaltungsvermögen aus, wenn deren Überlassung im Rahmen eines in kaufmännischer Weise eingerichteten, d.h. wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgt. Damit wird insbesondere erreicht, dass Wohnungsunternehmen die erbschaftsteuerrechtlichen Vergünstigungen nicht von vornherein versagt bleiben. Da auch diese Unternehmen in nicht unerheblichem Umfang Arbeitsplätze zur Verfügung stellen, ist die Einbeziehung in die Verschonungsregelungen gerechtfertigt. Der Hauptzweck des Betriebs muss in der Vermietung von Wohnungen bestehen. Das gilt auch dann, wenn Grundstücke oder Grundstücksteile vermietet werden, die nicht zu Wohnzwecken, sondern z. B. zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken genutzt werden. Maßstab ist die Summe der Grundbesitzwerte der zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke oder Grundstücksteile im Verhältnis zur Summe der Grundbesitzwerte aller vermieteten Grundstücke.

Zu Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e

Verpachtete land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke werden infolge der Besonderheiten des Bewertungsverfahrens (§ 160 Abs. 7 BewG) vom Verwaltungsvermögen ausgenommen.

Zu Abs. 2 Nr. 2 und 4

Auch bei Versicherungsunternehmen gehören Anteile an Kapitalgesellschaften und Wertpapiere nicht zum Verwaltungsvermögen. Dies entspricht der vergleichbaren Regelung für Banken.

Zu Nummer 13 (§ 14)

Zu Buchstabe a (Abs. 1 Satz 4)

Unverändert.

Zu Buchstabe b (Abs. 2 - neu -)

Die Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe nach § 14 Satz 1 ErbStG soll verhindern, dass mehrere Teilerwerbe gegenüber einem einheitlichen Erwerb steuerlich nicht nur durch mehrfache Ausnutzung des persönlichen Freibetrages des Erwerbers, sondern auch durch Progressionsvorteile begünstigt werden. Das Ziel der Gleichstellung der mehreren Erwerbe im Zehnjahreszeitraum mit einem einheitlichen Erwerb kann jedoch dann nicht erreicht werden, wenn der Änderung des Steuerbescheides für den jeweiligen letzten Erwerb wegen des Eintritts eines Ereignisses mit Wirkung für die Vergangenheit für einen früheren Erwerb, der Ablauf der Festsetzungsfrist für diesen

entgegen stehen würde. Für dessen Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO würde nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO die Festsetzungsfrist mit Ablauf desjenigen Kalenderjahres beginnen, in dem das zur Änderung führende Ereignis eintritt und mit Ablauf des vierten darauf folgenden Kalenderjahres enden. Dagegen ist durch § 13a Absätze 5 und 6 ErbStG der Ablauf der Festsetzungsfrist für die Änderung oder auch den erstmaligen Erlass eines Bescheids wegen Verstoßes gegen die Lohnsummenvoraussetzungen sowie gegen die Behaltensfristen auf den Ablauf des vierten Jahres, nachdem die Finanzbehörde vom teilweisen bzw. völligen Wegfall der Befreiungsvoraussetzungen Kenntnis erlangt, hinausgeschoben. In diesem Zeitpunkt kann die durch § 175 Abs. 1 Satz 2 AO eröffnete vierjährige Festsetzungsfrist schon abgelaufen sein. Es ist deshalb geboten, den Ablauf der Festsetzungsfrist auch für Änderungen des Bescheides oder der Bescheide für nachfolgende Erwerbe ebenfalls hinauszuschieben.

Da die Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe im Zehnjahreszeitraum aber auch nicht dazu führen soll, dass mehrere Teilerwerbe im Verhältnis zu einem einheitlichen Erwerb höher belastet werden, sieht § 14 Abs. 1 Satz 2 und 3 ErbStG den Abzug der fiktiven Steuer auf den Vorerwerb bzw. den Abzug der tatsächlich dafür entrichteten Steuer vor. Nach § 19a Abs. 6 ErbStG fällt der Entlastungsbetrag, der nach § 19a Abs. 1 bis 4 ErbStG zu gewähren ist, mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb der maßgebenden Frist gegen die Behaltensregelung des § 13a ErbStG verstößt. Da auch insoweit das Gesetz einen besonderen Ablauf der Festsetzungsfrist vorsieht, ist aus den nämlichen Erwägungen auch für die Änderung des Bescheids bzw. der Bescheide für nachfolgende Erwerbe der Ablauf der Festsetzungsfrist in gleicher Weise zu erstrecken.

Zu Buchstabe c (Abs. 3)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung.

Zu Nummer 18 (§ 19a)

Zu Abs. 5 Satz 1

Eine weitgehende Entlastung unternehmerischen Betriebsvermögens muss von einer längerfristigen Fortführung des Betriebs durch den Betriebsnachfolger abhängig gemacht werden. In einem schnelllebigen Wirtschaftssystem sind aber bereits sieben Jahre eine ausreichende Zeit. Hat der Erwerber in seiner Erklärung unwiderruflich eine vollständige Verschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG beantragt, verlängert sich auch die Behaltensfrist nach § 19a Abs. 5 ErbStG auf zehn Jahre.

Zu Abs. 5 Satz 2 bis 4 - neu -

Zur Vereinfachung eine einheitliche Regelung zum Ende der Festsetzungsfrist in den anzeigepflichtigen Fällen getroffen. Die Änderungen folgen den entsprechenden Regelungen in § 13a Abs. 5 und 6 ErbStG.

Zu Nummer 28 (§ 28 Abs. 3 - neu -)

Nach der Erbschaftsteuerreform soll ein funktionierender Markt auf dem Wohnungssektor erhalten bleiben, bei dem gerade das Angebot einer Vielzahl von Mietwohnungen durch private Eigentümer, einen Gegenpol gegen die Marktmacht großer institutioneller Anbieter setzt. Aufgrund der nunmehr am gemeinen Wert orientierten Wertansätze für Grundstücke ist es geboten, eine zwangsweise Veräußerung dieses Vermögens allein zum Zwecke der Begleichung der darauf entfallenden Erbschaftsteuer zu vermeiden. Andernfalls könnte das mit der Begünstigung nach § 13c ErbStG verfolgte Ziel, die Wohnraumversorgung der Bevölkerung zu sichern und zugleich die Marktkonzentration auf institutionelle Anbietern zu verringern, nicht verwirklicht werden. Aus diesen Gründen wird ein gesetzlicher Anspruch auf eine Stundung der auf begünstigte Erwerbe im Sinne des § 13c ErbStG entfallenden Erbschaftsteuer normiert.

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.

Der Rechtsanspruch auf Stundung besteht nicht, wenn der Erwerber die auf das begünstigte Vermögen entfallende Erbschaftsteuer entweder aus weiterem erworbenem Vermögen oder aus seinem vorhandenen eigenen Vermögen aufbringen kann. 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.

Zu Nummer 29 (§ 37)

Zu Buchstabe b - neu - (Abs. 2 Satz 2 - neu -)

Die Änderung 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.

Zu Buchstabe c (Abs. 3)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung.

Zu Artikel 2 (Änderung des Bewertungsgesetzes)

Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)

Zu Buchstabe b (Sechster Abschnitt)

Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung. Die Einzelheiten zur Bewertung von Grundbesitz, nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen werden nicht in Rechtsverordnungen, sondern unmittelbar im Bewertungsgesetz geregelt.

Zu Buchstabe c (Dritter Teil)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung.

Zu Nummer 2 (§ 11 Abs. 2)

Der Kapitalisierungszinssatz setzt sich aus zwei Komponenten zusammen:

- ein variabler Basiszins und
- ein pauschaler Zuschlag von 4,5 Prozent.

Der Zuschlag berücksichtigt pauschal neben dem Unternehmerrisiko auch andere Korrekturposten, z.B. Fungibilitätszuschlag, Wachstumsabschlag oder inhaberabhängige Faktoren. Branchenspezifische Faktoren werden in dem hier geregelten typisierenden Verfahren durch einen Beta-Faktor von 1,0 berücksichtigt, weil dann die Einzelrendite wie der Markt schwankt. Eine Korrektur wegen der Ertragsteuerbelastung ist nicht vorzunehmen, weil § 202 Abs. 3 BewG die Betriebssteuern bereits im Rahmen der Ermittlung des Jahresertrags berücksichtigt. Zudem wird der Basiszins als Vergleichsgröße vor Berücksichtigung der persönlichen Steuerbelastung des Unternehmers/Anteilsinhabers zugrunde gelegt. Diese besteht hier in gleicher Höhe wie bei anderen Vermögensanlagen, die der Abgeltungssteuer unterliegen, z.B. öffentlichen Anleihen, aus denen auch der Basiszins abgeleitet wird.

Als Basiszins wird der von der Deutschen Bundesbank aus den Zinsstrukturdaten für öffentliche Anleihen ermittelte Zinssatz zugrunde gelegt, der für den ersten Börsentag eines Jahres errechnet wird und eine prognostizierte Rendite für langfristig laufende Anleihen darstellt. Der Basiszins wird vom Bundesministe-

rium der Finanzen veröffentlicht. Er ist aus Vereinfachungsgründen für alle Wertermittlungen auf Bewertungsstichtage in dem jeweiligen Kalenderjahr anzuwenden.

Das vereinfachte Ertragswertverfahren wird nicht in einer Rechtsverordnung, sondern in dem neuen Unterabschnitt D des Sechsten Abschnitts (§§ 199 bis 203) geregelt.

Zu Nummer 6 (§ 97)

Zu Buchstabe a - neu - (Abs. 1a)

Das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft einerseits und das zivilrechtlich den Gesellschaftern gehörende Sonderbetriebsvermögen andererseits sind getrennt zu bewerten. Dies entspricht auch der Vorgehensweise bei anderen marktüblichen Bewertungsverfahren. Damit wird zugleich eine Vereinfachung erreicht. Ansonsten müsste das Sonderbetriebsvermögen 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 Ertragswertermittlung berücksichtigt, so dass es nicht zu einer doppelten Erfassung des Sonderbetriebsvermögens kommen kann.

Der ermittelte Ertragswert des Gesamthandsvermögens ist zunächst anhand der Kapitalkonten zu verteilen. Das Kapital etwaiger Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter wird nicht berücksichtigt, weil die Ergänzungsbilanzen weder bei der Ermittlung des Unternehmenswerts berücksichtigt werden noch zusätzliche Entnahmerechte gewähren.

Der nach Abzug der Kapitalkonten verbleibende Restwert ist anhand des Gewinnverteilungsschlüssels aufzuteilen.

Die Summe aus dem anteiligen Wert des Gesamthandsvermögens und dem gemeinen Wert des Sonderbetriebsvermögens ergibt den gemeinen Wert des Anteils des Gesellschafters.

Zu Buchstabe b - neu - (Abs. 1b - neu -)

Der gemeine Wert eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft ist in den Fällen des § 11 Abs. 2 Satz 2 ff. BewG in zwei Stufen zu ermitteln. Zunächst wird nach § 11 Abs. 2 BewG der gemeine Wert des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft ermittelt. In einer zweiten Stufe wird er nach dem Verhältnis des übergegangenen oder übertragenen Anteils am Nennkapital (Grund- oder Stammkapital) der Gesellschaft

zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft im Bewertungsstichtag aufgeteilt.

Zu Buchstabe c (Abs. 3 - aufgehoben -)

Die im Regierungsentwurf in Artikel 2 Nummer 6 vorgesehene Aufhebung von § 97 Abs. 3 wird unverändert in den neuen Buchstaben c übernommen.

Zu Nummer 14 (Sechster Abschnitt - neu -)

Zur Zwischenüberschrift des Sechsten Abschnitts

Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung. Die Einzelheiten zur Bewertung von Grundbesitz, nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen werden nicht in Rechtsverordnungen, sondern unmittelbar im Bewertungsgesetz geregelt.

Zu § 157

Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung. Die Einzelheiten zur Bewertung von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen werden nicht in einer Rechtsverordnung, sondern unmittelbar im Bewertungsgesetz geregelt.

Zu § 158 Abs. 4 Nr. 5

Die Änderung gewährleistet den zutreffenden Gesetzesfolgenverweis und die zutreffende Bezeichnung der Nutzung.

Zu § 160 Abs. 2 Satz 2 - neu -

Art und Umfang der land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen nach Satz 1 entsprechen im Wesentlichen dem geltenden Recht. Satz 2 regelt die Abgrenzung der Sondernutzungen von der landwirtschaftlichen Nutzung. Weitere Einzelheiten können durch norminterpretierende Verwaltungsanweisungen geregelt werden.

Zu § 160 Abs. 7 - neu -

Die Vorschrift entspricht weitgehend § 34 Abs. 7 BewG. Bei Stückländereien ist zu unterstellen, dass der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen selbst bewirtschafteten Flächen und verpachteten Flächen aufgehoben ist oder von vornherein nicht besteht, wenn es sich bei der Begründung des Pachtverhältnisses um einen Dauerzustand handelt. Hiervon ist auszugehen, wenn die Pachtdauer am Bewertungsstichtag noch mindestens 15 Jahre beträgt. Dies gilt unabhängig von der Art der zivilrechtlichen Vertragsgrundlage und der damit verbundenen Möglichkeit einer Vertragsverlängerung. Ist dagegen mittelfristig aus der Sicht des Bewertungsstichtags die Wiederaufnahme des Betriebs innerhalb des 15-Jahreszeitraums möglich, sollen land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen auch dann als Betriebe der Land- und Forstwirtschaft bewertet und begünstigt sein, wenn sie

verpachtet sind. Gleiches gilt in Fällen der unentgeltlichen Überlassung land- und forstwirtschaftlich genutzter Flächen.

Zu § 160 Abs. 8

Die Streichung erfolgt aus redaktionellen Gründen.

Zu § 162 Abs. 1

Die Vorschrift regelt das Bewertungsverfahren für den Wirtschaftsteil und definiert den jeweils zu ermittelnden Wirtschaftswert als Fortführungswert. Der Fortführungswert ist der Wert, der den Nutzungen, Nebenbetrieben und übrigen Wirtschaftsgütern im fortgeführten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unter objektiven ökonomischen Bedingungen beizumessen ist.

Zu § 162 Abs. 2

Die Vorschrift definiert den Fortführungswert für Stückländereien im Sinne des § 160 Abs. 7.

Zu § 162 Abs. 3

Die Vorschrift bestimmt in Satz 1 ein abweichendes Bewertungsverfahren im Falle der Veräußerung des ganzen Betriebs (Ansatz des Liquidationswerts). Der Nachbewertungsvorbehalt orientiert sich in zeitlicher Hinsicht an der Frist des § 17 des Grundstücksverkehrsgesetzes. Die in Satz 2 verankerte Reinvestitionsklausel umfasst die Fälle, in denen die Struktur des übernommenen Betriebs in der Weise verändert wird, dass der nämliche Betrieb aufgrund tatsächlicher Hindernisse oder wirtschaftlicher Umstrukturierungen innerhalb der Land- und Forstwirtschaft nicht mehr fortbestehen kann.

Zu § 162 Abs. 4 - neu -

Die Vorschrift bestimmt in Satz 1 ein abweichendes Bewertungsverfahren nach dem Ausscheiden wesentlicher Wirtschaftsgüter (Grund und Boden, Wirtschaftsgebäude, der stehenden Betriebsmittel und der immateriellen Wirtschaftsgüter). Vom Ansatz des Liquidationswerts wird im Fall einer zeitnahen Reinvestition abgesehen.

Zu § 163 Abs. 1 - neu -

Bei der Bewertung der Wirtschaftsgüter im Sinne des § 158 Abs. 2 durch Kapitalisierung des Reingewinns ist nicht das individuell durch den Land- und Forstwirtschaftler erwirtschaftete Ergebnis zu berücksichtigen, sondern der im Allgemeinen normierte Reingewinn.

Bei der Beurteilung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit ist nicht auf Muster- oder Spitzenbetriebe abzustellen, sondern auf die Betriebsergebnisse vergleichbarer Betriebe. Dabei sind alle Umstände, die auf den Wirtschaftserfolg Einfluss nehmen oder von denen die

Verwertung der gewonnenen Erzeugnisse abhängig ist, zu berücksichtigen. Hierzu kann auf die Agrarberichterstattung zurückgegriffen werden. Die Vorschrift bestimmt daher, dass zur Berücksichtigung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit der durchschnittliche Reingewinn der letzten fünf Jahre heranzuziehen ist.

Zu § 163 Abs. 2 - neu -

Die Vorschrift konkretisiert die Bewertungsfaktoren, die zur Ermittlung des gesetzlichen Reingewinns erforderlich sind. Der Reingewinn ermittelt sich nach folgendem Schema:

	Gewinn/Verlust laut Testbetriebsbuchführung des Bundesministeriums für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz (BMELV)
Abzüglich	Investitionszulagen
Abzüglich	Zeitraumfremde Erträge
Zuzüglich	Zeitraumfremde Aufwendungen
Abzüglich	Außerordentliche Erträge
Zuzüglich	Außerordentliche Aufwendungen
	Ordentliches Ergebnis lt. Testbetriebsbuchführung des BMELV
Abzüglich	Lohnansatz für nicht entlohnte Arbeitskräfte und den Betriebsinhaber
	Reingewinn nach § 163 Abs. 1 und 2 BewG

Zu § 163 Abs. 3 - neu -

Die Vorschrift konkretisiert die Bewertungsfaktoren zur Ermittlung des Reingewinns der landwirtschaftlichen Nutzung unter Beachtung europäischer Vorgaben. Hierzu werden die Standarddeckungsbeiträge als rechnerische Größe und die Betriebssystematik der Agrarberichterstattung (BMELV-Testbetriebsbuchführung) zu Grunde gelegt. Da die betriebswirtschaftliche Ausrichtung und die Betriebsgröße die entscheidenden Merkmale für die wirtschaftliche Ertragskraft eines Betriebes darstellen, müssen diese Parameter bei der Bewertung von landwirtschaftlichen Betrieben herangezogen werden. Grundlage ist dabei die Europäische Größeneinheit, die einem Gesamtstandarddeckungsbeitrag von 1 200 Euro entspricht.

Die Regionalisierung der Werte trägt der unterschiedlichen Ertragsfähigkeit des Bodens Rechnung und erfolgte auf der Basis der für 38 Regionen ermittelten Standarddeckungsbeiträge. Die wertmäßigen Unterschiede der Standarddeckungsbeiträge in den Regionen wurden in Form von Zu- und Abschlägen aus der BMELV-Testbetriebsbuchführung auf die für Deutschland berechneten Reingewinne übertragen.

Zu § 163 Abs. 4 - neu -

Die Vorschrift konkretisiert die Bewertungsfaktoren zur Ermittlung des Reingewinns der forstwirtschaftli-

chen Nutzung. Da hier nicht auf die Agrarberichterstattung (BMELV-Testbetriebsbuchführung) zurückgegriffen werden kann, wurde die flächenmäßige Bindung beibehalten. Eine Regionalisierung ist wegen der inhomogenen Zusammensetzung der Betriebe nicht sachgerecht.

Zu § 163 Abs. 5 - neu -

Die Vorschrift konkretisiert die Bewertungsfaktoren zur Ermittlung des Reingewinns der weinbaulichen Nutzung. Da keine regionalen Standarddeckungsbeiträge für die unterschiedlichen Nutzungsarten ermittelt werden, muss die flächenmäßige Bindung beibehalten werden. Folglich scheidet eine Regionalisierung der Werte aus. Zudem kann sie vernachlässigt werden, weil die betriebswirtschaftliche Ausrichtung und der flächenmäßige Anbau die entscheidenden Merkmale für die wirtschaftliche Ertragskraft eines Weinbaubetriebes sind.

Zu § 163 Abs. 6 - neu -

Die Vorschrift konkretisiert die Bewertungsfaktoren zur Ermittlung des Reingewinns der gärtnerischen Nutzung. Da keine regionalen Standarddeckungsbeiträge für die unterschiedlichen Nutzungsarten ermittelt werden, ist eine Regionalisierung der Werte nicht möglich. Insoweit muss die flächenmäßige Bindung beibehalten werden. Dabei müssen insbesondere die unterschiedlichen Nutzungsarten des produzierenden Gartenbaus berücksichtigt werden. Eine Regionalisierung der Werte kann zudem vernachlässigt werden, da insbesondere betriebswirtschaftliche Ausrichtung und der flächenmäßige Anbau die entscheidenden Merkmale für die wirtschaftliche Ertragskraft eines Gartenbaubetriebes sind.

Zu § 163 Abs. 7 - neu -

Die Vorschrift konkretisiert die Bewertungsfaktoren zur Ermittlung des Reingewinns der Sondernutzungen. Dabei wird eine flächenmäßige Bindung zu Grunde gelegt. Eine Regionalisierung der Werte ist nicht erforderlich, weil sich die Reingewinne bereits an typischen Anbaugebieten orientieren.

Zu § 163 Abs. 8 - neu -

Die Vorschrift ordnet mangels agrarstatistischer Werte grundsätzlich ein Einzelertragswertverfahren für die sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen, die Nebenbetriebe und das Abbauland an. Können in bestimmten Regionen statistische Erhebungen für einzelne sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzungen, Nebenbetriebe und Abbauland durchgeführt werden, sind sie für die sachverständige Ermittlung des jeweiligen pauschalen Reingewinns heranzuziehen.

Zu § 163 Abs. 9 - neu -

Für das Geringstland wird aus Vereinfachungsgründen der Reingewinn im Ertragswertverfahren mit 5,40 Euro pro Hektar angesetzt. Bei einem Kapitalisierungsfaktor von 18,6 entspricht dies einem Bodenwert von rund 0,01 Euro pro Quadratmeter.

Zu § 163 Abs. 10 - neu -

Für das Unland wird aus Vereinfachungsgründen der Reingewinn mit 0 Euro angesetzt.

Zu § 163 Abs. 11 - neu -

Die Vorschrift bestimmt den auf den Reingewinn anzuwendenden Kapitalisierungszinssatz. Der Zinssatz setzt sich aus einem Basiszins von 4,5 Prozent und einem Zuschlag von 1,0 Prozent zusammen. Der Kapitalisierungsfaktor von 18,6 wurde auf der Grundlage des Zinssatzes von 5,5 Prozent einer mittelschüssig zu zahlenden Zeitrente von unendlicher Dauer (18,681818) abgeleitet.

Zu § 163 Abs. 12 - neu -

Für die flächenabhängigen Nutzungen ist der kapitalisierte Reingewinn pro Hektar mit der jeweiligen Eigentumsfläche des Betriebs, die dieser Nutzung zuzurechnen ist, zu multiplizieren.

Zu § 163 Abs. 13 - neu -

Die Vorschrift entspricht § 40 Abs. 3 BewG.

Zu § 163 Abs. 14 - neu -

Die Vorschrift ermächtigt das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrats zum Erlass einer Rechtsverordnung, die eine Anpassung der Reingewinne in Abhängigkeit von den Erhebungen nach § 2 des Landwirtschaftsgesetzes ermöglicht. Dadurch wird der Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts nach dynamischen Wertermittlungsverfahren Rechnung getragen.

Zu § 164 Abs. 1

Im Durchschnitt erwirtschaften kleine und mittlere Betriebe nur einen geringen oder gar negativen Reinertrag. Der sich daraus ergebende rechnerische Ertragswert stellt für die Erbschaftsbesteuerung keine plausible und rechtfertigbare Ausgangsbasis dar. Da auch diese Betriebe regelmäßig werthaltig sind, ist für steuerliche Zwecke ein Mindestwert anzusetzen.

Zu § 164 Abs. 2

Die Vorschrift regelt den Ansatz des aus dem Agrarbericht (BMELV-Testbetriebsbuchführung) abgeleiteten regionalen Pachtpreises pro Hektar. Dabei wurden die bundesdurchschnittlichen Ergebnisse unter Berücksichtigung der Standarddeckungsbeiträge regiona-

lisiert. Um die in der Landwirtschaft üblichen Einkommenschwankungen zwischen mehreren Wirtschaftsjahren auszugleichen, wurden die Pachtpreise aus einem fünfjährigen Durchschnitt gebildet. Diese Vorgehensweise berücksichtigt, dass es auf dem Grundstückmarkt keinen innerlandwirtschaftlichen Verkehrswert gibt. Für die Bewertung von verpachteten Flächen gelten die gleichen Grundsätze. Da sich die Pachthöhe regelmäßig in Abhängigkeit der Region und der Nutzungsmöglichkeiten bestimmt, sind für verpachtete Flächen die Verhältnisse der jeweiligen wirtschaftlichen Einheit zu Grunde zu legen.

Zu § 164 Abs. 3

Der Zinssatz setzt sich aus einem Basiszinssatz von 4,5 Prozent und einem Risikozuschlag von 1,0 Prozent zusammen.

Zu § 164 Abs. 4 - neu -

Die übrigen dauerhaft dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter sind mit dem gemeinen Wert unter Berücksichtigung der Betriebsfortführung zu bewerten. Der gemeine Wert wird in Abhängigkeit der Nutzungsart pro Hektar aus dem Bilanzvermögen laut Agrarberichterstattung (BMELV-Testbetriebsbuchführung) abgeleitet und mit der selbst bewirtschafteten Fläche multipliziert. Damit sind auch die immateriellen Wirtschaftsgüter eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft wie z. B. Brennrechte, Milchlieferrechte, Jagdrechte, Zahlungsansprüche und Zuckerrübenlieferrechte erfasst. Dadurch wird sichergestellt, dass das Besatzkapital jeweils in dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft berücksichtigt wird, der die Flächen bewirtschaftet.

Für den Bereich der Forstwirtschaft wurden die Mindestwerte für das Besatzkapital aus dem Gutachten des Instituts für Forstökonomie der Universität Göttingen für ein typisierendes Verfahren zur Bewertung forstwirtschaftlicher Betriebe für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer vom 25. Juni 2007 abgeleitet.

Zu § 164 Abs. 5 - neu -

Der Zinssatz setzt sich aus einem Basiszinssatz von 4,5 Prozent und einem Risikozuschlag von 1,0 Prozent zusammen.

Zu § 164 Abs. 6

Die mit dem Grund und Boden sowie dem Besatzkapital in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten werden entsprechend berücksichtigt. Ein negativer Mindestwert führt dazu, dass als Mindestwert 0 Euro angesetzt werden.

Zu § 164 Abs. 7

Die Vorschrift ermächtigt das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrats zum Erlass einer Rechtsverordnung, die eine Anpassung der Pachtpreise und der Werte für das Besatzkapital in Abhängigkeit von den Erhebungen nach § 2 des Landwirtschaftsgesetzes ermöglicht. Dadurch wird der Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts nach dynamischen Wertermittlungsverfahren Rechnung getragen.

Zu § 165 Abs. 1

Die Vorschrift regelt die Bewertung des Wirtschaftsteils durch Addition der nach § 163 BewG ermittelten Wirtschaftswerte.

Zu § 165 Abs. 2

Die Vorschrift regelt den Ansatz der Summe aller Wirtschaftswerte oder den Ansatz des Mindestwerts.

Zu § 165 Abs. 3

Die Regelung ermöglicht dem Steuerpflichtigen einen Verkehrswertnachweis nur für den gesamten Wirtschaftsteil, der zur Gleichbehandlung mit dem Betriebsvermögen im Liquidationswert seine unterste Grenze findet.

Zu § 166 Abs. 1

Redaktionelle Anpassung an die Änderung des § 162.

Zu § 166 Abs. 2 Nr. 2

Die Vorschrift regelt die Berechnung des Liquidationswerts für die Fälle des Absatzes 1 und wurde redaktionell geändert.

Zu § 167 Abs. 1

Absatz 1 stellt sicher, dass grundsätzlich der Wert für Wohnraum nach denselben Verfahren wie beim Grundvermögen und damit wie für andere vergleichbare Wohnungen ermittelt wird. Für die Bewertung der Betriebswohnungen und des Wohnteils ist daher ein Verweis auf die Regelungen zur Bewertung des Grundvermögens notwendig.

Zu § 167 Abs. 2

Die Vorschrift grenzt den zu bewertenden Wohnteil und die Betriebswohnungen vom Wirtschaftsteil flächenmäßig ab. Zur Vereinfachung der Ermittlung des Bodenwerts sieht die Vorschrift eine Beschränkung der zu bewertenden Fläche auf das Fünffache der bebauten Fläche vor.

Zu § 167 Abs. 3 - neu -

Die Vorschrift berücksichtigt die Besonderheiten, die sich aus der engen räumlichen Verbindung zwischen Wohnraum und Hofstelle ergeben.

Zu § 167 Abs. 4 - neu -

Die Regelung ermöglicht dem Steuerpflichtigen einen Verkehrswertnachweis für den gesamten Wohnteil oder die Betriebswohnungen.

Zu § 168 Abs. 1

Die Vorschrift regelt die Zusammensetzung des Werts eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft. Im Gegensatz zur bisherigen Bewertung ist der Wert eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft ein „Nettowert“.

Zu § 168 Abs. 2 - neu -

Die Vorschrift regelt die Zusammensetzung des Werts eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft, wenn lediglich Stückländereien im Sinne des § 160 Abs. 7 BewG vorliegen.

Zu § 168 Abs. 3 - neu -

Die Vorschrift regelt, dass zur Ermittlung des Anteils an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft der Grundbesitzwert bei Gemeinschaften oder Personengesellschaften aufzuteilen ist.

Zu § 168 Abs. 4 - neu -

Die Aufteilung des Wirtschaftswerts umfasst den Grund und Boden, die übrigen Wirtschaftsgüter und die Verbindlichkeiten. Die Zuordnung erfolgt vorrangig nach den Eigentumsverhältnissen. Die übrigen Wirtschaftsgüter müssen entsprechend dem vom Eigentümer zur Verfügung gestellten Umfang prozentual berücksichtigt werden.

Zu § 168 Abs. 5 - neu -

Die Zuordnung der Betriebswohnungen und der damit im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten ist vorrangig nach den Eigentumsverhältnissen vorzunehmen.

Zu § 168 Abs. 6 - neu -

Die Zuordnung des Wohnteils und der damit im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten ist vorrangig nach den Eigentumsverhältnissen vorzunehmen.

Zu § 169 Abs. 5

Die Vorschrift regelt Einzelheiten zur Bewertung von Tierbeständen durch Verweisung auf die Anlagen 19 und 20. Das Bundesministerium der Finanzen wird mit Zustimmung des Bundesrats zum Erlass einer Rechtsverordnung ermächtigt, die eine Anpassung an geänderte Verhältnisse ermöglicht.

Zu § 173 Abs. 1

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu § 176 Abs. 1

Satz 2 der Vorschrift wurde gestrichen und dessen Regelungsinhalt in Satz 1 aufgenommen. Es handelt sich um eine redaktionelle Klarstellung.

Zu § 177

Die Paragraphenverweise werden redaktionell angepasst.

Zu § 182

Die Vorschrift wird redaktionell angepasst. Die Einzelheiten zur Bewertung von bebauten Grundstücken werden nicht in einer Rechtsverordnung, sondern unmittelbar im Bewertungsgesetz geregelt. Grundsätzliche Aussagen zu den Bewertungsverfahren werden dadurch entbehrlich.

Zur Zwischenüberschrift „IV. Sonderfälle“

Die Zwischenüberschrift vor § 183 wird aus redaktionellen Gründen gestrichen.

Zu § 183 - neu -

Die Einzelheiten zum Vergleichswertverfahren werden nicht in einer Rechtsverordnung, sondern unmittelbar im Bewertungsgesetz geregelt.

Zu § 183 Abs. 1

Die Vorschrift entspricht im Wesentlichen der Regelung des § 13 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 4, 5 der Wertermittlungsverordnung (WertV) vom 6. Dezember 1988, BGBl. I S. 2209, zuletzt geändert durch das Bau- und Raumordnungsgesetz (BauROG) vom 18. August 1997, BGBl. I S. 2081. Sie trägt einer typisierenden Wertermittlung Rechnung. Das Erfordernis hinreichender (nicht absoluter) Übereinstimmung der Vergleichsgrundstücke mit dem zu bewertenden Grundstück dient nicht nur der Verwaltungsvereinfachung, sondern auch dazu, den Kreis der Vergleichsgrundstücke nicht über Gebühr einzuengen. Grundlage sind die von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Vergleichspreise. Nachrangig kann auf die in der Finanzverwaltung vorliegenden Unterlagen zu vergleichbaren Kauffällen zurückgegriffen werden.

Zu § 183 Abs. 2

Die Vorschrift ist den Regelungen der §§ 12, 13 Abs. 3 WertV nachgebildet.

Zu § 183 Abs. 3

Besondere Abweichungen im Sinne des § 14 WertV, wie z. B. wertbeeinflussende Rechte und Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, sind dem Grunde nach zu berücksichtigen; im Rahmen der typisierenden Wertermittlung werden sie jedoch nicht gesondert ermittelt und angesetzt. Dem Steuerpflich-

tigen steht der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 offen.

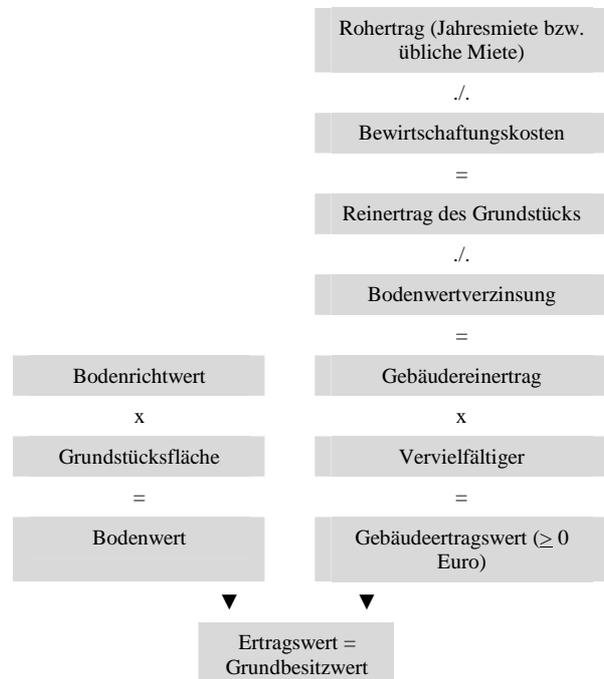
Zu § 184 bis § 188 - neu -

Die Einzelheiten zum Ertragswertverfahren (§§ 184 bis 188) werden nicht in einer Rechtsverordnung, sondern unmittelbar im Bewertungsgesetz geregelt.

Zu § 184

Das Ertragswertverfahren entspricht im Wesentlichen dem Ertragswertverfahren nach den §§ 15 ff. WertV. Dabei ist vom Bodenwert, der wie bei einem unbebauten Grundstück zu ermitteln ist (§ 179), und dem Gebäudeertragswert (§ 185) auszugehen. Es ist mindestens der Bodenwert anzusetzen. Hierdurch werden komplizierte Wertberechnungen in Fällen erspart, in denen nach Abzug der Bodenwertverzinsung kein Gebäudereinertrag mehr verbleibt (vgl. § 20 WertV). Sonstige bauliche Anlagen, insbesondere Außenanlagen, sind bereits durch den Ertragswert abgegolten. Sonstige besondere wertbeeinflussende Umstände (vgl. z.B. § 19 WertV) werden im Rahmen dieser typisierenden Wertermittlung nicht gesondert ermittelt und angesetzt. Dem Steuerpflichtigen steht der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 offen.

Überblick über das Verfahren (Schema):



Zu § 185 Abs. 1

Die Vorschrift regelt die Ermittlung des Reinertrags des Grundstücks als erste Stufe der Wertermittlung. Hierzu sind vom Rohrertrag des Grundstücks (§ 186) die Bewirtschaftungskosten (§ 187) abzuziehen.

Zu § 185 Abs. 2

Die Vorschrift regelt die Ermittlung des Gebäudereinertrags durch Abzug der Bodenwertverzinsung. Hierzu ist der Liegenschaftszinssatz (§ 188) auf den nach § 179 ermittelten Bodenwert anzuwenden. Satz 3 regelt die Wertermittlung in den Fällen, in denen ein Grundstück durch die vorhandene Bebauung nicht angemessen genutzt wird und eine zusätzliche Nutzung oder Verwertung einer Teilfläche zulässig und möglich ist. Bei der Berechnung des Abzugs der Bodenwertverzinsung sind diese Teilflächen nicht zu berücksichtigen.

Zu § 185 Abs. 3

Die Vorschrift regelt die Ermittlung des Gebäudeertragswerts durch Anwendung des Vervielfältigers nach Anlage 21 auf den Gebäudereinertrag. Die Vervielfältiger wurden aus der Anlage zu § 16 Abs. 3 WertV (Zeitrentenbarwertfaktor einer jährlich nachschüssig zahlbaren Rente) übernommen. Maßgeblich für den Vervielfältiger sind der Liegenschaftszinssatz (§ 188) und die Restnutzungsdauer des Gebäudes. Die Restnutzungsdauer wird im Allgemeinen nach der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer, die in Anlage 22 typisierend geregelt ist, und dem Alter des Gebäudes zum Bewertungsstichtag ermittelt. In begründeten Ausnahmefällen ist von einem späteren Baujahr (fiktives Baujahr) auszugehen, wenn durchgreifende Instandhaltungsmaßnahmen oder Modernisierungen durchgeführt wurden, die zu einer wesentlichen Verlängerung der Restnutzungsdauer führen. Entsprechend ist ein früheres Baujahr anzunehmen, wenn ein Gebäude nicht mehr den allgemeinen Anforderungen entspricht, wie sie die gesetzlichen Bestimmungen und die gewöhnlichen Verhältnisse auf dem Grundstücks- und Mietenmarkt verlangen. Die Regelung des Satzes 5 (Mindestrestnutzungsdauer) berücksichtigt, dass auch ein älteres Gebäude, das laufend instand gehalten wird, nicht wertlos wird. Sie macht in vielen Fällen – gerade bei älteren Gebäuden – die Prüfung entbehrlich, ob die restliche Lebensdauer infolge baulicher Maßnahmen wesentlich verlängert wurde.

Zu § 186 Abs. 1

Ausgangsgröße der Bewertung ist der Rohertrag, der inhaltlich mit der Jahresmiete im Sinne des § 146 Abs. 2 BewG übereinstimmt. Dadurch wird eine Vereinfachung gegenüber der Ermittlung einer nachhaltig erzielbaren Miete erreicht.

Zu § 186 Abs. 2

Die Anwendung der üblichen Miete entspricht dem geltenden Recht (§ 146 Abs. 3 BewG).

Zur Zwischenüberschrift „V. Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts“

Die Zwischenüberschrift vor § 187 wird aus redaktionellen Gründen gestrichen.

Zu § 187 Abs. 1

Die Regelung entspricht § 18 Abs. 1 WertV.

Zu § 187 Abs. 2

Aus Vereinfachungsgründen werden die anzusetzenden Bewirtschaftungskosten nach Erfahrungssätzen bestimmt. Erfahrungssätze werden oft von den Gutachterausschüssen ermittelt. Soweit örtliche Erfahrungssätze nicht zur Verfügung stehen, sind die pauschalierten Bewirtschaftungskosten nach Anlage 23 zu übernehmen.

Zu § 188 bis § 191 - neu -

Zu § 188 Abs. 1

Die Regelung enthält die Definition des Liegenschaftszinssatzes. Sie entspricht § 11 Abs. 1 WertV.

Zu § 188 Abs. 2

Bei den Liegenschaftszinssätzen handelt es sich um Daten, die für die Verkehrswertermittlung von Grundstücken erforderlich sind. Sie sind aus der Kaufpreissammlung abzuleiten (vgl. § 8 WertV). Die Ableitung der Liegenschaftszinssätze ist Aufgabe der Gutachterausschüsse (§ 193 Abs. 3 BauGB). Oftmals kommen Gutachterausschüsse ihrer Verpflichtung, Liegenschaftszinssätze für das Ertragswertverfahren abzuleiten und mitzuteilen, nur lückenhaft nach. In diesen Fällen sind die hier geregelten Zinssätze anzuwenden.

Zu § 189 bis § 191

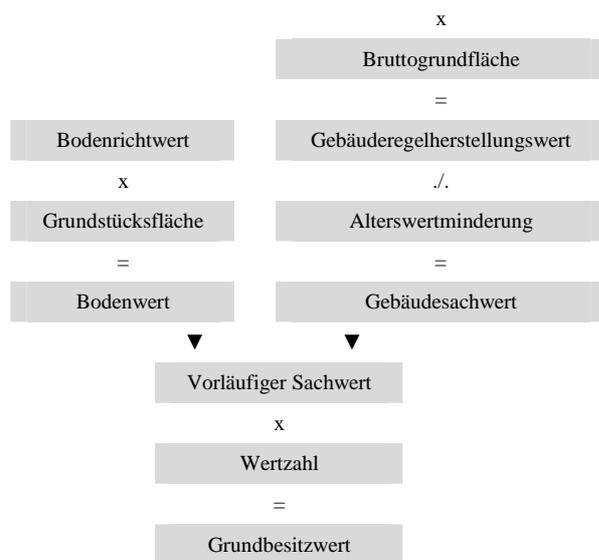
Die Einzelheiten zum Sachwertverfahren (§§ 189 bis 191) werden nicht in einer Rechtsverordnung, sondern unmittelbar im Bewertungsgesetz geregelt.

Zu § 189

Das Sachwertverfahren entspricht im Wesentlichen dem Sachwertverfahren nach den §§ 21 ff. WertV. Sonstige besondere wertbeeinflussende Umstände (vgl. z.B. § 25 WertV) werden im Rahmen dieser typisierenden Wertermittlung nicht gesondert ermittelt und angesetzt. Dem Steuerpflichtigen steht der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 offen.

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

Flächenpreis (Regelherstellungskosten)



Zu § 189 Abs. 1

Die Regelung ordnet die getrennte Ermittlung des Gebäudewerts (Gebäudesachwert) und des Bodenwerts an. 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.

Zu § 189 Abs. 2

Die Vorschrift regelt die Ermittlung des Bodenwerts entsprechend dem Wert des unbebauten Grundstücks (§ 179).

Zu § 189 Abs. 3

Der Bodenwert und der Gebäudesachwert ergeben einen vorläufigen Sachwert, der erheblich vom gemeinen Wert abweichen kann. Wie bei der Verkehrswertermittlung ist deshalb eine Anpassung zur „Berücksichtigung der Lage auf dem Grundstücksmarkt“ (vgl. § 7 Abs. 1 Satz 2 WertV) erforderlich, die hier durch Wertzahlen (§ 191) erfolgt.

Zu § 190 Abs. 1

Bei der Verkehrswertermittlung von Gebäuden sind nicht die tatsächlichen Herstellungskosten, sondern die gewöhnlichen Herstellungskosten (= Normalherstellungskosten, vgl. § 22 Abs. 1 WertV) zugrunde zu legen. Die vorgesehenen Flächenpreise (Regelherstellungskosten, vgl. Anlage 24) beruhen auf den Normalherstellungskosten 2000 (NHK 2000), die Bestandteil der für die Verkehrswertermittlung von Grundstücken maßgeblichen Wertermittlungsrichtlinien 2006 (WertR 2006) sind. Für Zwecke der typisie-

renden steuerlichen Bewertung werden die NHK 2000 nicht unverändert übernommen; vielmehr wurden Gebäudetypen zusammengefasst und anhand des vom Statistischen Bundesamt ermittelten Baupreisindex zum 1.1.2007 angepasst. Sofern lediglich Raumterpreise vorlagen, wurden die Werte in Flächenpreise umgerechnet. Die Regelherstellungskosten für Wohnungseigentum wurden aus den Normalherstellungskosten des Geschosswohnungsbaus abgeleitet. Die Baunebenkosten wurden eingerechnet. Auf eine Regionalisierung der Regelherstellungskosten wurde aus Vereinfachungsgründen verzichtet. Durch die Verordnungsermächtigung zur Aktualisierung der Regelherstellungskosten wird eine Festschreibung der Wertverhältnisse vermieden und damit dem verfassungsrechtlichen Auftrag, die Vermögensgegenstände mit Gegenwartswerten zu erfassen oder vergangenheitsbezogene Werte entwicklungsbegleitend fortzuschreiben, entsprochen.

Zu § 190 Abs. 2

Der Gebäuderegelerstellungswert ist wegen des Alters des Gebäudes zu mindern. Die Alterswertminderung wird regelmäßig nach dem Alter des Gebäudes zum Bewertungsstichtag und einer typisierten wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer bestimmt, die sich aus der Anlage 22 ergibt und beispielsweise bei Ein- und Zweifamilienhäusern 80 Jahre beträgt. Dabei ist von einer linearen jährlichen Wertminderung auszugehen. In begründeten Ausnahmefällen ist von einem späteren Baujahr (fiktives Baujahr) auszugehen, wenn durchgreifende Instandhaltungsmaßnahmen oder Modernisierungen durchgeführt wurden, die zu einer wesentlichen Verlängerung der Restnutzungsdauer führen. Entsprechend ist ein früheres Baujahr anzunehmen, wenn ein Gebäude nicht mehr den allgemeinen Anforderungen entspricht, wie sie die gesetzlichen Bestimmungen und die gewöhnlichen Verhältnisse auf dem Grundstücks- und Mietenmarkt verlangen. Der nach Abzug der Alterswertminderung verbleibende Gebäudewert ist regelmäßig mit mindestens noch 40 Prozent des Gebäuderegelerstellungswerts anzusetzen. Diese Restwertregelung berücksichtigt, dass auch ein älteres Gebäude, das laufend instand gehalten wird, einen Wert hat. Sie macht in vielen Fällen die Prüfung entbehrlich, ob die restliche Lebensdauer des Gebäudes infolge baulicher Maßnahmen wesentlich verlängert wurde.

Zu § 191 Abs. 1

In vielen Fällen stehen für Sachwertverfahren bei der Verkehrswertermittlung geeignete Marktanpassungsfaktoren der Gutachterausschüsse zur Verfügung. Diese Faktoren sind hier vorrangig als Wertzahlen anzuwenden.

Zu § 191 Abs. 2

Die in Anlage 25 geregelten Wertzahlen für Wohngrundstücke werden in Abhängigkeit von der Höhe des vorläufigen Sachwerts und dem Bodenpreisniveau geregelt. Sie sind in Anlehnung an bundesweite Untersuchungen bei den Gutachterausschüssen festgelegt. Die pauschalen Wertzahlen für Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke, sonstige bebaute Grundstücke und Teileigentum beruhen auf der Erwägung, dass mit zunehmender Höhe der Grundstücksinvestitionen zur Abbildung des gemeinen Werts ein wachsender Abschlag vom vorläufigen Sachwert vorgenommen werden muss.

Zu § 192

Für die wirtschaftlichen Einheiten Erbbaurecht und belastetes Grundstück sind gesonderte Wertermittlungen erforderlich, um sie in ihrer Wertrelation zu anderen Vermögensgegenständen möglichst realitätsgerecht abzubilden. Die getrennte Wertermittlung trägt außerdem der Tatsache Rechnung, dass Erbbaurecht und Eigentum am Grundstück typischerweise auseinander fallen.

Zu § 193 bis § 194 - neu -

Zu § 193

Die Vorschrift übernimmt für die Bewertung des Erbbaurechts im Wesentlichen die Grundsätze der Wertermittlungsrichtlinien 2006 (WertR 2006, Tz. 4.3.2).

Zu § 193 Abs. 1

Das vorrangig anzuwendende Vergleichswertverfahren kommt nur in Betracht, wenn für das Erbbaurecht Kaufpreise für entsprechende Vergleichsgrundstücke vorliegen. Vergleichsgrundstücke sind möglichst

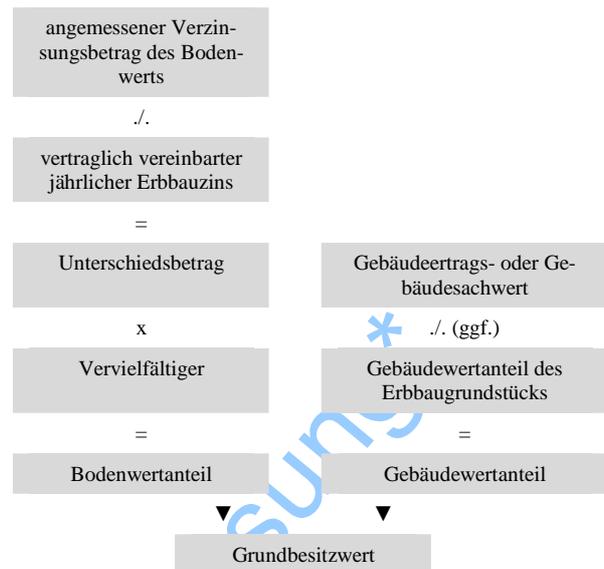
- innerhalb der gleichen Grundstücksart,
- mit annähernd gleich hohen Erbbauzinsen,
- in Gebieten mit annähernd gleichem Bodenwertniveau,
- mit annähernd gleicher Restlaufzeit
- und annähernd gleichen Möglichkeiten der Anpassung der Erbbauzinsen

zu wählen.

Zu § 193 Abs. 2

Der Wertermittlung liegt eine finanzmathematische Methode zugrunde. Aus Vereinfachungsgründen wird auf die Regelung von Marktanpassungsfaktoren verzichtet.

Überblick über das Verfahren:



Zu § 193 Abs. 3

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). Die Zinssätze werden typisierend geregelt, weil bislang ungeklärt ist, inwieweit sich regional übliche Erbbauzinssätze herausgebildet haben (vgl. Tz. 4.3.2.2.1. WertR 2006).

Zu § 193 Abs. 4

Die Vorschrift regelt den angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts.

Zu § 193 Abs. 5

Die Regelung folgt den Grundsätzen der Tz. 4.3.2.2.2. WertR 2006. Bei der Minderung des Gebäudewertanteils des Erbbaurechts infolge fehlender Entschädigung bei Ablauf des Erbbaurechts wird typisierend unterstellt, dass das Gebäude infolge der Regelungen über die Mindest-Restnutzungsdauer (§ 185 Abs. 3 Satz 5) und über den Mindest-Gebäudewert im Sachwertverfahren (§ 190 Abs. 2 Satz 4) zu diesem Zeitpunkt noch einen erheblichen Wert hat.

Zu § 194

Die Vorschrift übernimmt für die Bewertung des Erbbaugrundstücks im Wesentlichen die Grundsätze der Wertermittlungsrichtlinien 2006 (WertR 2006, Tz. 4.3.3).

Zu § 194 Abs. 1

Das vorrangig anzuwendende Vergleichswertverfahren kommt nur in Betracht, wenn für das Erbbaugrundstück Kaufpreise für entsprechende Vergleichsgrundstücke vorliegen. Vergleichsgrundstücke sind möglichst

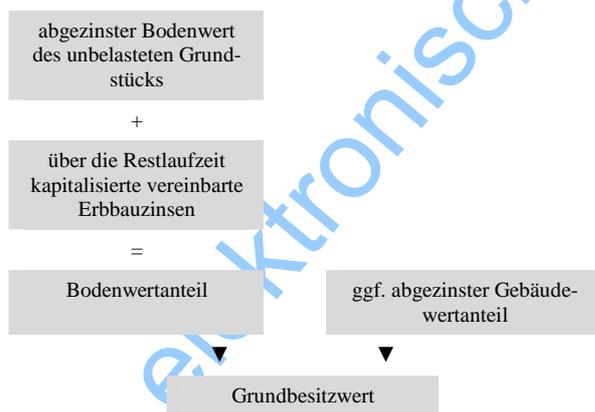
- innerhalb der gleichen Grundstücksart,
- mit annähernd gleich hohen Erbbauzinsen,
- in Gebieten mit annähernd gleichem Bodenwertniveau,
- mit annähernd gleicher Restlaufzeit
- und annähernd gleichen Möglichkeiten der Anpassung der Erbbauzinsen

zu wählen. Gegebenenfalls kann der Wert des Erbbaugrundstücks durch Anwendung eines Vergleichsfaktors auf den Bodenwert des unbelasteten Grundstücks (§ 179) ermittelt werden.

Zu § 194 Abs. 2 und 3

Die Regelung folgt im Wesentlichen Tz. 4.3.3.2. WertR 2006 (finanzmathematische Methode). Typisierend werden für die Abzinsung des Bodenwerts die Zinssätze nach § 193 Abs. 4 zugrunde gelegt. Aus Vereinfachungsgründen werden beim Bodenwertanteil nicht die erzielbaren, sondern die zum Bewertungsstichtag vereinbarten Erbbauzinsen angesetzt. Zudem wird auch auf die Regelung eines Marktanpassungsfaktors für diesen Bodenwertanteil verzichtet.

Überblick über das Verfahren:



Zu § 194 Abs. 4

Die Vorschrift regelt den Gebäudewertanteil des Erbbaugrundstücks. Für den Gebäudewertanteil ist der Gebäudeertragswert (§ 185) oder der Gebäudesachwert (§ 190) auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Erbbaurechts zu ermitteln; der dem Eigentümer entschädigungslos zufallende Wert oder Wertanteil ist auf den Bewertungsstichtag abzuzinsen. Die Mindest-Restnutzungsdauer im Sinne des § 185 Abs. 3 Satz 5 und der Mindest-Gebäudewert im Sinne des § 190

Abs. 2 Satz 4 sind hierbei entsprechend zu berücksichtigen.

Zu § 195 Abs. 1

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 solcher Anspruch kann sich aus einer vertraglichen Vereinbarung oder dem Gesetz ergeben. Es handelt sich hier um eine stark typisierende Regelung, für die nicht auf Vorschriften der Verkehrswertermittlung zurückgegriffen werden kann. Angesichts der unterschiedlichen Fallgestaltungen ist nicht auszuschließen, dass der nach dieser Vorschrift ermittelte Wert den gemeinen Wert übersteigt. Dem Steuerpflichtigen steht der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 offen.

Das Gebäude auf fremdem Grund und Boden und das belastete Grundstück bilden zwei wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens, die selbständig und unabhängig voneinander zu bewerten sind.

Zu § 195 Abs. 2 - neu -

Maßgeblich für die Regelung ist die Sicht eines möglichen Erwerbers des Gebäudes. Er würde für das Objekt bei einer „groben“ Kalkulation nur den aktuellen Gebäudeertragswert oder Gebäudesachwert ansetzen. Die Verpflichtung zur Zahlung des Nutzungsentgelts für den Grund und Boden wird nicht berücksichtigt, weil dieser bei einer typisierenden Betrachtung in wirtschaftlich gleicher Höhe ein Nutzungsvorteil gegenübersteht.

Zu § 195 Abs. 3 - neu -

Maßgeblich für die Regelung ist die Sicht eines möglichen Erwerbers des Grund und Bodens. Er würde für das Objekt bei einer „groben“ Kalkulation nur den auf den Bewertungsstichtag abgezinsten Bodenwert zuzüglich der kapitalisierten Nutzungsentgelte zahlen.

Zu § 196

Die Umschreibung des Begriffs „Grundstücke im Zustand der Bebauung“ entspricht § 149 Abs. 1 BewG. Die Gebäude oder Gebäudeteile im Zustand der Bebauung sind nach dem Grad der Fertigstellung zu bewerten. Für eine am gemeinen Wert orientierte typisierende Bewertung ist es ausreichend, die neu errichteten Gebäude und Gebäudeteile mit den am Bewertungsstichtag bereits angefallenen Herstell-

lungskosten dem Wert des bislang unbebauten Grundstücks oder bereits bebauten Grundstücks hinzuzurechnen.

Zu § 197

Die sachliche Befreiung der Gebäude und Gebäudeteile für den Zivilschutz entspricht § 150 BewG.

Zu § 198

Das Bundesverfassungsgericht forderte in seiner Entscheidung vom 7. November 2006 - 1 BvL 10/02 – eine verkehrswertnahe Bewertung aller Vermögensarten und damit auch des Grundvermögens.

Infolgedessen ist nach § 177 in Verbindung mit § 9 bei der Bewertung des Grundvermögens der gemeine Wert zugrunde zu legen. Nach Maßgabe des § 9 sind hierbei alle wertbeeinflussenden Umstände am Bewertungsstichtag zu berücksichtigen. Hierzu gehören die allgemeinen Wertverhältnissen auf dem Grundstücksmarkt und der Zustand des zu bewertenden Grundstücks. Der Grundstückszustand bestimmt sich nach der Gesamtheit der wertbeeinflussenden rechtlichen Gegebenheiten, insbesondere den Rechten und Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, den tatsächlichen Eigenschaften, der sonstigen Beschaffenheit und der Lage des Grundstücks. Nur ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen (§ 9 BewG, § 194 BauGB, §§ 3 – 6 WertV).

Bei der Vielzahl der Erbschaft- und Schenkungsteuerfälle in denen Grundvermögen übertragen wird, ist jedoch eine verfassungsrechtlich zulässige typisierende Bewertung erforderlich. Auf Grund der typisierenden Bewertungsverfahren lässt es sich nicht vermeiden, dass die ermittelten Werte in besonders gelagerten Fällen über den gemeinen Wert eines Grundstücks hinausgehen können. Damit sich die vereinfachte Grundbesitzbewertung nicht nachteilig auswirkt, kann der Steuerpflichtige gegenüber dem Finanzamt nachweisen, dass der gemeine Wert am Bewertungsstichtag niedriger ist als der nach den Bewertungsvorschriften ermittelte Grundbesitzwert.

Nachdem die Einzelheiten zur Bewertung unmittelbar im Bewertungsgesetz geregelt werden, übernimmt Satz 2 der Vorschrift redaktionell den bisher im § 182 Abs. 1 Satz 2 des Regierungsentwurfs (BT-Drs. 16/7918) geregelten Grundsatz, dass für die Wertermittlung die auf Grund des § 199 Absatz 1 des Baugesetzbuchs erlassenen Vorschriften gelten. Der Steuerpflichtige erhält hiermit im Wege des Nachweises des niedrigeren gemeinen Werts auf der Grundlage der Wertermittlungsverordnung und den hierzu ergänzenden Regelungen in den Wertermittlungsrichtlinien 2006 die Möglichkeit, sämtliche wertbeeinflussende

Umstände bei der Ermittlung des gemeinen Werts geltend zu machen. Hierzu gehören auch die den Wert beeinflussenden Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, wie z.B. Grunddienstbarkeiten und persönliche Nutzungsrechte.

Zu Unterabschnitt D. - neu -

Im neuen Unterabschnitt D. wird das vereinfachte Ertragswertverfahren zur Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften und von Betriebsvermögen geregelt.

Zu § 199

Die Vorschrift bestimmt den Anwendungsbereich des vereinfachten Ertragswertverfahrens. Es soll die Möglichkeit bieten, ohne hohen Ermittlungsaufwand oder Kosten für einen Gutachter einen objektivierten Unternehmens- bzw. Anteilswert auf der Grundlage der Ertragsaussichten nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG zu ermitteln. Dieser ist anzusetzen, wenn er höher ist als der Substanzwert; das ist die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG). Das vereinfachte Ertragswertverfahren ist nicht anwendbar, wenn für den zu bewertenden Unternehmenstyp ein anderes anerkanntes, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke übliches Verfahren, z.B. ein Multiplikatorverfahren, einschlägig ist.

Wenn das vereinfachte Ertragswertverfahren zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt, kann der ermittelte Wert nicht übernommen werden. Der Unternehmens- bzw. Anteilsinhaber kann sich dann darauf nicht berufen, ebenso hat die Finanzverwaltung die Möglichkeit, die Anwendung des Verfahrens abzulehnen. 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.

Zu § 200 Abs. 1

Der Ertragswert in dem vereinfachten Verfahren ergibt sich durch Multiplikation des zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrags mit dem in § 203 BewG definierten Kapitalisierungsfaktor. Das Verfahren ist rechtsformneutral sowohl auf Unternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft als auch auf Einzelunternehmen und Personengesellschaften anwendbar.

Zu § 200 Abs. 2

Können Wirtschaftsgüter und mit diesen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Schulden aus dem Unternehmen herausgelöst werden, ohne die eigentliche Unternehmenstätigkeit zu beeinträchtigen, werden diese Wirtschaftsgüter als nicht betriebsnotwendiges oder neutrales Vermögen bezeichnet (z.B. ein Mietwohngrundstück bei einem Produktionsunternehmen). Das nicht betriebsnotwendige Vermögen ist zusätzlich zu dem Ertragswert gesondert zu erfassen. Dies entspricht auch den auf betriebswirtschaftlichen Grundsätzen beruhenden Ertragswertverfahren. Damit zusammenhängende Erträge und Aufwendungen sind bei der Ermittlung des Jahresertrags auszuscheiden (vgl. § 202 BewG).

Zu § 200 Abs. 3

Sofern ein zu bewertendes Unternehmen seinerseits in seinem betriebsnotwendigen Vermögen (Unter-) Beteiligungen hält, ist eine eigenständige Wertermittlung für diese Beteiligungen vorgesehen. Eine Einbeziehung in das Ertragswertverfahren wäre insbesondere dann ungeeignet, wenn es sich um eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft handelt, die ihre Gewinne in den Jahren vor dem Bewertungsstichtag in nicht unerheblichem Maße thesauriert hat. Für wirtschaftlich unbedeutende Beteiligungen können im Verwaltungsweg noch Vereinfachungen bei der Bewertung vorgesehen werden. Nicht zum betriebsnotwendigen Vermögen zählende (Unter-)Beteiligungen fallen unter § 200 Abs. 2 BewG.

Zu § 200 Abs. 4

Nicht im Ertragswertverfahren, sondern gesondert berücksichtigt werden auch solche Wirtschaftsgüter und Schulden, die innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegt wurden. Insbesondere solche eingelegten Wirtschaftsgüter, die einen hohen gemeinen Wert bei relativ geringer Rendite haben, würden nicht hinreichend im Ertragswert abgebildet. Die Regelung dient der Missbrauchsvermeidung. Damit zusammenhängende Erträge und Aufwendungen sind bei der Ermittlung des Jahresertrags auszuscheiden (vgl. § 202 BewG).

Zu § 201 Abs. 1

Der Wert eines Unternehmens ist auch nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren zukunftsbezogen zu ermitteln. Grundlage bildet der voraussichtliche Jahresertrag, der zukünftig nachhaltig erzielbar ist. Ohne entsprechende Finanzplandaten muss dieser anhand des in der Vergangenheit erzielten Durchschnittsertrags geschätzt werden.

Zu § 201 Abs. 2

Für die Schätzung des Durchschnittsertrags bilden die in der Vergangenheit erzielten Betriebsergebnisse des Unternehmens eine wichtige Orientierungshilfe. Bei einer Ermittlung des Durchschnittsertrags anhand der in der Vergangenheit erzielten Betriebsergebnisse ist grundsätzlich von den Betriebsergebnissen der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgeschlossenen Wirtschaftsjahre auszugehen. Wenn sich jedoch je nach den Umständen des Einzelfalles abzeichnet, dass für die Prognose des Zukunftsertrags die Ertragsentwicklung in dem Wirtschaftsjahr, in dem der Bewertungsstichtag liegt, bedeutsam ist, ist das Betriebsergebnis dieses Wirtschaftsjahrs in den Dreijahreszeitraum einzubeziehen.

Zu § 201 Abs. 3

Die Ableitung des künftigen Jahresertrags aus den Betriebsergebnissen der letzten drei Jahre führt in einem sich dynamisch entwickelnden wirtschaftlichen Umfeld zu unzutreffenden Ergebnissen, wenn sich der Charakter eines Unternehmens und damit seine Ertragsaussichten nachhaltig verändert haben. Ist dies der Fall, ist für die Ableitung des Durchschnittsertrags von einem verkürzten Zeitraum auszugehen. Maßgebend ist der Zeitraum ab dem Beginn der nachhaltigen Veränderungen. Entsprechendes gilt für neu gegründete Unternehmen, die am Bewertungsstichtag noch nicht drei Jahre bestehen.

Bei Gesellschaften, die z.B. durch Umwandlung aus einer Personengesellschaft oder einer Einzelfirma oder im Rahmen einer Betriebsaufspaltung aus einem bestehenden Unternehmen entstanden sind, sind der Ermittlung des Durchschnittsertrags die früheren Betriebsergebnisse des Vorgängerunternehmens zugrunde zu legen. Soweit sich die Änderung der Rechtsform auf die Ertragsaussichten auswirkt, sind die früheren Betriebsergebnisse entsprechend nach § 202 BewG zu korrigieren.

Zu § 202 Abs. 1

Die Ermittlung der Betriebsergebnisse orientiert sich an dem Gewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG), das ist der Wert des Betriebsvermögens am Ende des Wirtschaftsjahres abzüglich des Werts des Betriebsvermögens am Anfang des Wirtschaftsjahres, bei Personenunternehmen vermehrt um den Wert der Entnahmen und verringert um den Wert der Einlagen. Damit gründet sich die Ermittlung der Betriebsergebnisse rechtsformneutral auf den steuerlichen Bilanzgewinn, der auch die steuerfreien Vermögensmehrungen und auch die sonstigen Einkommensberichtigungen umfasst, so dass insoweit keine Korrekturen mehr erforderlich sind. Das gilt auch hinsichtlich anderer außerbilanzieller Gewinn-

korrekturen, z.B. nach § 4 Abs. 5 EStG. Die einzelnen Betriebsergebnisse sind gesondert zu erfassen.

Der Ausgangswert des einzelnen Betriebsergebnisses ist zu korrigieren hinsichtlich solcher Vermögensminderungen oder Vermögenmehrungen, die einmalig sind oder jedenfalls den künftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag nicht beeinflussen.

Auf folgende Besonderheiten ist hinzuweisen:

- Nach § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe f BewG ist der Aufwand im Zusammenhang mit den nicht zum betriebsnotwendigen Vermögen gehörenden Wirtschaftsgütern und den innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegten Wirtschaftsgütern dem Ausgangswert hinzuzurechnen, um insoweit systemgerecht eine Doppelerfassung auszuschließen. Aufwendungen im Zusammenhang mit Beteiligungen werden jedoch nicht korrigiert, weil für diese nur ein abweichender Wertansatz vorgesehen ist. Das gilt nicht im Fall von Verlustübernahmen im Zusammenhang mit Beteiligungen.
- Nach § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchstabe d BewG ist ein angemessener Unternehmerlohn vom Ausgangswert abzuziehen. Dies ist Folge der Rechtsformneutralität des Verfahrens.
- Nach § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchstabe f BewG sind Erträge im Zusammenhang mit Vermögen nach § 2 Abs. 2 bis 4 BewG abzuziehen, um insoweit systemgerecht eine Doppelerfassung auszuschließen. Das gilt auch für Erträge aus Beteiligungen an anderen Gesellschaften, weil diese bereits im Rahmen der Bewertung dieser Beteiligungen berücksichtigt werden.
- Nach § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 BewG sind z.B. die Tatbestände der verdeckten Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften, überhöhte Pachtzahlungen und Ähnliches auszugleichen.

Zu § 202 Abs. 2

Bei nicht bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen ist anstelle des steuerlichen Bilanzgewinns der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben zugrunde zu legen.

Zu § 202 Abs. 3

Um das Verfahren rechtsformneutral anwenden zu können, werden einerseits nach § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe e und § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchstabe e BewG die Betriebsergebnisse hinsichtlich des Ertragsteueraufwands bzw. der Erträge aus der Erstattung von Ertragsteuern korrigiert. Andererseits wird ein pauschaler Ertragsteueraufwand in Höhe von 30 Prozent von dem jeweils korrigierten Betriebser-

gebnis abgezogen. Dies entspricht der künftigen durchschnittlichen Unternehmensteuerlast für Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen nach den Regelungen der Unternehmensteuerreform 2008.

Zu § 203 Abs. 1

Der Kapitalisierungszinssatz setzt sich aus zwei Komponenten zusammen:

- ein variabler Basiszins und
- ein pauschaler Zuschlag von 4,5 Prozent.

Der Zuschlag berücksichtigt pauschal neben dem Unternehmerrisiko auch andere Korrekturposten, z.B. Fungibilitätszuschlag, Wachstumsabschlag oder inhaberabhängige Faktoren. Branchenspezifische Faktoren werden in dem hier geregelten typisierenden Verfahren durch einen Beta-Faktor von 1,0 berücksichtigt, weil dann die Einzelrendite wie der Markt schwankt. Eine Korrektur wegen der Ertragsteuerbelastung ist nicht vorzunehmen, weil die Berücksichtigung der Betriebssteuern bereits im Rahmen der Ermittlung des Jahresertrags (§ 202 BewG) erfolgt. Zudem wird der Basiszinssatz als Vergleichsgröße vor Berücksichtigung der persönlichen Steuerbelastung des Unternehmers/Anteilsinhabers zugrunde gelegt. Diese besteht hier in gleicher Höhe wie bei anderen Vermögensanlagen, die der Abgeltungssteuer unterliegen, z.B. öffentlichen Anleihen, aus denen auch der Basiszinssatz abgeleitet wird.

Zu § 203 Abs. 2

Als Basiszins wird der von der Deutschen Bundesbank aus den Zinsstrukturdaten für öffentliche Anleihen ermittelte Zinssatz zugrunde gelegt, der für den ersten Werktag eines Jahres errechnet wird und eine prognostizierte Rendite für langfristig laufende Anleihen darstellt. Der Basiszins wird vom Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht. Er ist aus Vereinfachungsgründen für alle Wertermittlungen auf Bewertungsstichtage in dem jeweiligen Kalenderjahr anzuwenden.

Zu § 203 Abs. 3

Der Kapitalisierungsfaktor entspricht dem Kehrwert des Kapitalisierungszinssatzes.

Zu Nummer 15 (§ 204 und 205)

Die Vorschriften entsprechen den bisherigen §§ 188 und 189.

Zu Nummer 17 - neu - (Anlagen 14 bis 26 - neu -)

Die zur Wertermittlung notwendigen Bewertungsparameter ergeben sich aus den Anlagen 14 bis 26.

Zu Artikel 4 (Änderung des Baugesetzbuchs)

Zu Nummer 2 (§ 196)**Zu Buchstabe a (Abs. 1)**

§ 196 Abs. 1 BauGB entspricht bis auf die Sätze 5 und 6 dem Regierungsentwurf. Mit der Neuformulierung in Satz 5 wird dem Vorschlag des Bundesrates, nach der die Bodenrichtwerte jeweils zum Ende jedes zweiten Kalenderjahres ermittelt werden, entsprochen (BR-Drucks. 4/08 (Beschluss)). Zusätzlich wird den Ländern die Befugnis eingeräumt, zu bestimmen, dass die Bodenrichtwerte häufiger (z.B. jährlich) zu ermitteln sind. In Satz 6 werden die Zeitpunkte der steuerlichen Bewertung des Grundbesitzes konkretisiert.

Zu Buchstabe b (Abs. 2 Satz 1)

§ 196 Abs. 2 Satz 1 wurde redaktionell an § 196 Abs. 1 Satz 6 angepasst.

Zu Nummer 3 (§ 198)

Mit dem Formulierungsvorschlag zu § 198 BauGB werden zum Teil die Bedenken aufgegriffen, die den Bundesrat zu dem Vorschlag veranlasst haben, die Vorschriften über die obligatorische Bildung von Oberen Gutachterausschüssen im Regierungsentwurf zu streichen (BR-Drucks. 4/08 (Beschluss)).

Mit § 198 Abs. 1 Satz 1 BauGB wird den Ländern zum einen die zusätzliche Möglichkeit eingeräumt, anstelle Oberer Gutachterausschüsse Zentrale Geschäftsstellen einzurichten. Eine entsprechende Einrichtung gibt es bereits in Hessen. Zum anderen wird die Verpflichtung zur Bildung von Oberen Gutachterausschüssen bzw. Zentralen Geschäftsstellen auf Bereiche höherer Verwaltungsbehörden beschränkt, in denen mehr als zwei Gutachterausschüsse eingerichtet sind. Erst ab dieser Anzahl von Gutachterausschüssen besteht ein Bedarf zur Koordinierung der Datenauswertung sowie der Förderung der Kooperation und gegenseitigen Unterrichtung der Gutachterausschüsse durch einen Oberen Gutachterausschuss bzw. eine Zentrale Geschäftsstelle.

§ 198 Abs. 1 Satz 2 BauGB, der die entsprechende Anwendbarkeit der Vorschriften über die Gutachterausschüsse auf die Oberen Gutachterausschüsse bestimmt, entspricht mit redaktionellen Anpassungen dem Regierungsentwurf (§ 198 Abs. 1 BauGB) sowie dem geltendem Recht (§ 198 Abs. 1 BauGB).

§ 198 Abs. 2 Satz 1 BauGB entspricht dem Regierungsentwurf. Zusätzlich wird entsprechend der Neuformulierung in § 198 Abs. 1 Satz 1 BauGB die Zentrale Geschäftsstelle aufgenommen. Die in § 198 Abs. 2 Satz 1 BauGB geregelte Aufgabe der überregionalen Auswertung und Analyse des Grundstücksmarktgeschehens ist ein wichtiger Beitrag zur Vereinheitlichung und Qualifizierung der Bewertungspraxis.

§ 198 Abs. 2 Satz 2 BauGB über die Aufgabe der Erstellung eines Obergutachtens auf gerichtlichen Antrag entspricht wie der Regierungsentwurf (§ 198 Abs. 2 Satz 2 BauGB) dem geltenden Recht (§ 198 Abs. 2 BauGB).

Zu Nummer 4 Buchstabe b (§ 199 Abs. 2 Nr. 4)

Der Änderungsvorschlag kommt einem Vorschlag des Bundesrates entgegen (BR-Drucks. 4/08 (Beschluss)), wonach den Ländern eine weitergehende Rechtsetzungszuständigkeit mit Blick auf die Tätigkeit der Gutachterausschüsse belassen werden sollte. Im Hinblick auf die Ermittlung der Bodenrichtwerte soll indes die Verordnungszuständigkeit beim Bund konzentriert werden. Die vom Bundesrat insoweit vorgeschlagene Zuständigkeitsaufteilung würde die erforderliche eindeutige Abgrenzung der Kompetenzen von Bund und Ländern nicht gewährleisten können.

Zu Nummer 5 - entfällt - (§ 246 Abs. 6)

Als Folgeänderung zu Nummer 3 soll Artikel 4 Nr. 5 gestrichen werden, mit dem in einem neuen § 246 Abs. 6 BauGB die Länder Berlin, Hamburg und Bremen von der Verpflichtung zur Bildung Oberer Gutachterausschüsse ausgenommen werden. Nach der hier vorgesehenen Fassung des § 198 Abs. 1 Satz 1 BauGB sind diese Ländern ohnehin nicht zur Bildung eines Oberen Gutachterausschusses bzw. einer Zentralen Geschäftsstelle verpflichtet, da es in Berlin und Hamburg jeweils nur einen und in Bremen zwei Gutachterausschüsse gibt.

Zu Artikel 5 - neu - (Änderung des Einkommensteuergesetzes)**Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)**

Notwendige redaktionelle Anpassung der Inhaltsübersicht an den neu eingefügten Unterabschnitt 5 - Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer in Abschnitt V - Steuerermäßigungen.

Zu Nummer 2 (§ 35b)

Die Regelung verringert eine Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer. Sie ist beschränkt auf Fälle, in denen beim Erben Einkünfte tatsächlich mit Einkommensteuer belastet werden, die zuvor als Vermögen oder Bestandteil von Vermögen bereits der Erbschaftsteuer unterlagen. 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 aus der Veräußerung oder Aufgabe eines ganzen Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 16 EStG.

Die Regelung entspricht inhaltlich dem früheren § 35 EStG in der bis zum Veranlagungszeitraum 1998 anzuwendenden Fassung.

Zu Nummer 3 (§ 52)

Zu Buchstabe a (Abs. 50c - neu -)

Der neu eingefügte Absatz 50c bestimmt, dass die Neuregelung des § 35b EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden ist und zwar nur für Fälle, die dem neuen Erbschaftsteuerrecht unterliegen, also für Erbfälle nach dem 31. Dezember 2008.

Zu Buchstabe b (Abs. 50d und 50e - neu -)

Wegen der Einfügung des neuen Absatzes 50c werden die bisherigen Absätze 50c und 50d inhaltlich unverändert die neuen Absätze 50d und 50e.

Zu Artikel 6 (Inkrafttreten, Außerkrafttreten)

Der Artikel bestimmt den Inkrafttretenszeitpunkt des Gesetzes und des Artikels 4. Gleichzeitig bestimmt er den Außerkrafttretenszeitpunkt von Artikel 3.

Berlin, den 26. November 2008

Christian Frhr. Stetten
Berichterstatter

Florian Pronold
Berichterstatter

Carl-Ludwig Thiele
Berichterstatter

Dr. Barbara Höll
Berichterstatterin

elektronische Vorabfassung*

Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts

(Steuermehr- / -mindereinnahmen (-) in Mio. €)

lfd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung ¹	Kassenjahr				
				2009	2010	2011	2012	2013
1	<u>BewG</u> Neubewertung der Vermögen mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert)	Insg.	+ 1.707	+ 450	+ 1.820	+ 1.915	+ 2.015	+ 2.095
		ErbSt	+ 1.707	+ 450	+ 1.820	+ 1.915	+ 2.015	+ 2.095
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder	+ 1.707	+ 450	+ 1.820	+ 1.915	+ 2.015	+ 2.095
	ErbSt	+ 1.707	+ 450	+ 1.820	+ 1.915	+ 2.015	+ 2.095	
	Gem.	-	-	-	-	-	-	
2	<u>§ 13a ErbStG</u> Abschaffung des bisherigen Freibetrags von 225.000 Euro und des bisherigen Bewertungsabschlags von 35 % für Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und bestimmte Anteile an Kapitalgesellschaften	Insg.	+ 820	+ 200	+ 820	+ 865	+ 915	+ 955
		ErbSt	+ 820	+ 200	+ 820	+ 865	+ 915	+ 955
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder	+ 820	+ 200	+ 820	+ 865	+ 915	+ 955
	ErbSt	+ 820	+ 200	+ 820	+ 865	+ 915	+ 955	
	Gem.	-	-	-	-	-	-	
3	<u>§ 13a Abs. 1 i.V.m. § 13b Abs. 5 ErbStG -neu-</u> Freistellung des begünstigten Betriebsvermögens, land- und forstwirtschaftliches Vermögens und von bestimmten Anteilen an Kapitalgesellschaften zu einem Anteil von 85 % durch einen Verschonungsabschlag sowie Option zur vollständigen Freistellung durch einen Verschonungsabschlag von 100 %	Insg.	- 2.141	- 565	- 2.290	- 2.415	- 2.545	- 2.685
		ErbSt	- 2.141	- 565	- 2.290	- 2.415	- 2.545	- 2.685
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder	- 2.141	- 565	- 2.290	- 2.415	- 2.545	- 2.685
	ErbSt	- 2.141	- 565	- 2.290	- 2.415	- 2.545	- 2.685	
	Gem.	-	-	-	-	-	-	
4	<u>§ 13a Abs. 2 ErbStG -neu-</u> Einführung eines gleitenden Abzugsbetrags von 150.000 Euro für Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und bestimmte Anteile an Kapitalgesellschaften	Insg.	- 210	- 55	- 220	- 235	- 245	- 260
		ErbSt	- 210	- 55	- 220	- 235	- 245	- 260
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder	- 210	- 55	- 220	- 235	- 245	- 260
	ErbSt	- 210	- 55	- 220	- 235	- 245	- 260	
	Gem.	-	-	-	-	-	-	
5	<u>§ 19a ErbStG</u> Erhöhung der Tarifbegünstigung für Erwerber der Steuerklassen II und III beim Erwerb von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und bestimmten Anteilen an Kapitalgesellschaften von bisher 88 % auf 100 %	Insg.	- 1	.	.	.	.	.
		ErbSt	- 1	.	.	.	.	.
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder	- 1	.	.	.	.	.
	ErbSt	- 1	.	.	.	.	.
	Gem.	-	-	-	-	-	-	

lfd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung ¹	Kassenjahr				
				2009	2010	2011	2012	2013
6	<u>§ 13c Abs. 1 ErbStG -neu-</u> Einführung eines Verschonungsabschlags von 10 % für vermietete Wohnimmobilien	Insg.	- 195	- 50	- 210	- 220	- 230	- 245
		ErbSt	- 195	- 50	- 210	- 220	- 230	- 245
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder	- 195	- 50	- 210	- 220	- 230	- 245
		ErbSt	- 195	- 50	- 210	- 220	- 230	- 245
	Gem.	-	-	-	-	-	-	
7	<u>§ 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG</u> Erhöhung des Pflegefreibetrags von 5.200 Euro auf 20.000 Euro	Insg.	- 40	- 10	- 40	- 40	- 40	- 40
		ErbSt	- 40	- 10	- 40	- 40	- 40	- 40
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder	- 40	- 10	- 40	- 40	- 40	- 40
		ErbSt	- 40	- 10	- 40	- 40	- 40	- 40
	Gem.	-	-	-	-	-	-	
8	<u>§ 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG</u> Erhöhung der sachlichen Freibeträge von 10.300 Euro um 1.700 Euro auf 12.000 Euro	Insg.	.	.	.	.	.	.
		ErbSt	.	.	.	.	.	.
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder	.	.	.	.	.	.
		ErbSt	.	.	.	.	.	.
	Gem.	-	-	-	-	-	-	
9	<u>§ 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG</u> Erhöhung der Steuerbefreiung für Kulturgüter, die in Grundbesitz oder Teilen von Grundbesitz bestehen von 60 % auf 85 % ihres Wertes	Insg.	-	-	-	-	-	-
		ErbSt	-	-	-	-	-	-
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder	-	-	-	-	-	-
		ErbSt	-	-	-	-	-	-
	Gem.	-	-	-	-	-	-	
10	<u>§§ 13 Abs. 1 Nrn. 4b und 4c ErbStG - neu</u> Freistellung des selbstgenutzten Wohneigentums in Fällen des Erwerbs von Todes wegen durch den überlebenden Ehegatten oder Kinder	Insg.	- 55	- 15	- 55	- 55	- 55	- 55
		ErbSt	- 55	- 15	- 55	- 55	- 55	- 55
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder	- 55	- 15	- 55	- 55	- 55	- 55
		ErbSt	- 55	- 15	- 55	- 55	- 55	- 55
	Gem.	-	-	-	-	-	-	

lfd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung ¹	Kassenjahr				
				2009	2010	2011	2012	2013
11	<u>§ 16 Abs. 1 ErbStG</u> Erhöhung der persönlichen Freibeträge für Ehegatten auf 500.000 Euro, für Kinder auf 400.000 Euro, für Enkel auf 200.000 Euro, für sonstige Personen der Steuerklasse I auf 100.000 Euro sowie für Erwerber der Steuerklassen II und III auf jeweils 20.000 Euro	Insg.	- 800	- 205	- 825	- 875	- 920	- 970
		ErbSt	- 800	- 205	- 825	- 875	- 920	- 970
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder	- 800	- 205	- 825	- 875	- 920	- 970
		ErbSt	- 800	- 205	- 825	- 875	- 920	- 970
	Gem.	-	-	-	-	-	-	
12	<u>§ 16 Abs 1 Nr. 6 ErbStG</u> Einführung eines persönlichen Freibetrags für Lebenspartner von 500.000 Euro	Insg.	.	-	.	.	.	.
		ErbSt	.	-	.	.	.	.
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder	.	-	.	.	.	.
		ErbSt	.	-	.	.	.	.
	Gem.	-	-	-	-	-	-	
13	<u>§ 19 Abs. 1 ErbStG</u> Glättung der Tarifstufenbeträge und Erhöhung der Steuersätze in den Steuerklassen II und III	Insg.	+ 610	+ 155	+ 620	+ 655	+ 690	+ 730
		ErbSt	+ 610	+ 155	+ 620	+ 655	+ 690	+ 730
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder	+ 610	+ 155	+ 620	+ 655	+ 690	+ 730
		ErbSt	+ 610	+ 155	+ 620	+ 655	+ 690	+ 730
	Gem.	-	-	-	-	-	-	
14	<u>§ 13b Abs. 2 ErbStG</u> Versagung der Begünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG für Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und bestimmte Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn der vermögensverwaltende Anteil des Vermögens mehr als 50 % beträgt; Ausnahme für Wohnungsunternehmen nach § 13 Abs. 2 Buchst. d ErbStG.	Insg.	+ 270	+ 65	+ 255	+ 270	+ 280	+ 295
		ErbSt	+ 270	+ 65	+ 255	+ 270	+ 280	+ 295
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder	+ 270	+ 65	+ 255	+ 270	+ 280	+ 295
		ErbSt	+ 270	+ 65	+ 255	+ 270	+ 280	+ 295
	Gem.	-	-	-	-	-	-	
15	<u>§ 13a Abs. 1 i.V.m § 13a Abs. 4 und § 13a Abs.</u> Rückwirkender Wegfall der Verschonungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG für Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und bestimmte Anteile an Kapitalgesellschaften bei Nichteinhaltung des Lohnsummenkriteriums sowie bei vorzeitiger Veräußerung des begünstigten Vermögens; zeitanteilige Nachversteuerung	Insg.	+ 50	.	+ 5	+ 20	+ 25	+ 35
		ErbSt	+ 50	.	+ 5	+ 20	+ 25	+ 35
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder	+ 50	.	+ 5	+ 20	+ 25	+ 35
		ErbSt	+ 50	.	+ 5	+ 20	+ 25	+ 35
	Gem.	-	-	-	-	-	-	

lfd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung ¹	Kassenjahr				
				2009	2010	2011	2012	2013
16	<u>Artikel 3 des ErbStRG</u> Einführung einer Option zur Anwendung des neuen Rechts für Erwerbe von Todes wegen unter Anwendung der bisher geltenden persönlichen Freibeträge ab dem 01. Januar 2007 bis zum Inkrafttreten des ErbStRG 01.01.2009	Insg. ErbSt	.	- 380	- 165	-	-	-
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder ErbSt	.	- 380	- 165	-	-	-
		Gem.	-	-	-	-	-	-
17	Finanzielle Auswirkungen Erbschaft- und Schenkungsteuer	Insg. ErbSt	+ 15	- 410	- 285	- 115	- 110	- 145
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder ErbSt	+ 15	- 410	- 285	- 115	- 110	- 145
		Gem.	-	-	-	-	-	-
18	<u>§ 35b EStG</u> Einkommensteuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer	Insg. ESt SolZ	- 40 - 40 .	.	.	- 10 - 10 .	- 20 - 20 .	- 40 - 40 .
		Bund ESt SolZ	- 17 - 17 .	.	.	- 4 - 4 .	- 9 - 9 .	- 17 - 17 .
		Länder ESt	- 17 - 17	.	.	- 4 - 4	- 8 - 8	- 17 - 17
		Gem. ESt	- 6 - 6	.	.	- 2 - 2	- 3 - 3	- 6 - 6
19	Finanzielle Auswirkungen (Erbschaft- und Schenkungsteuer, Einkommensteuer) insgesamt	Insg. ESt SolZ ErbSt	- 25 - 40 . + 15	- 410 . . - 410	- 285 . . - 285	- 125 - 10 . - 115	- 130 - 20 . - 110	- 185 - 40 . - 145
		Bund ESt SolZ	- 17 - 17 .	.	.	- 4 - 4 .	- 9 - 9 .	- 17 - 17 .
		Länder ESt ErbSt	- 2 - 17 + 15	- 410 . - 410	- 285 . - 285	- 119 - 4 - 115	- 118 - 8 - 110	- 162 - 17 - 145
		Gem. ESt	- 6 - 6	.	.	- 2 - 2	- 3 - 3	- 6 - 6

Anmerkungen:

¹⁾ Wirkung für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten

Bürokratiekosten des Entwurfs für ein

Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ErbStRG)

Stand: 19. November 2008

lfd. Nr.	Vorschrift	Informationspflicht	Bürokratiekosten in EUR für			Fallzahl (Unternehmen)	Periodizität (Unternehmen)	Herkunft in %		
			Bürger	Unternehmen	Verwaltung			A	B	C
1	§ 5 Abs. 1 Satz 1 ErbStG	Berücksichtigung des steuerfreien Zugewinnausgleichs auch für Lebenspartner	.					0	0	100
2	§ 10 Abs. 6 Satz 4 und 5 ErbStG	Anteilige Berücksichtigung von Schulden und Lasten im Zusammenhang mit befreitem Vermögen		268.043		17.100	1,00	0	0	100
3	§ 12 Abs. 2 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG	Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften erfordert neue Daten und Berechnungen	.					0	0	100
4	§ 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 157 ff BewG	Bewertung von Grundbesitz erfordert neue Daten und Berechnungen	.					0	0	100
5	§ 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 109 BewG	Bewertung des inländischen Betriebsvermögens (ohne LuF, einschließlich Grundbesitz und Beteiligungen im BV) erfordert neue Daten und Berechnungen		212.800		7.000	1,00	0	0	100
6	§ 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 109 BewG	Bewertung des inländischen Betriebsvermögens (nur LuF, einschließlich Grundbesitz und Beteiligungen im BV) erfordert neue Daten und Berechnungen		323.950		11.000	1,00	0	0	100
7	§ 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStRG	Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des Erwerbs des Familienheims beim Erbanfall und für die nächsten 10 Jahre	.					0	0	100
8	§ 13a Abs. 6 Satz 1 ErbStG	Berechnung der Steuer und Anzeige bei Änderung der Voraussetzung für begünstigtes Vermögen (Frist generell 7 Jahre)		281.495		2.905	1,00	0	0	100
9	§ 13a Abs. 6 Satz 2 ErbStG i.V.m. § 13a Abs. 1 ErbStG	jährliche Prüfung der Voraussetzungen für begünstigtes Vermögen (Lohnsumme)		331.170		58.100	1,00	0	0	100
10	§ 13a Abs. 6 Satz 2 ErbStG i.V.m. § 13 Abs. 5	jährliche Prüfung der Voraussetzungen für begünstigtes Vermögen (Veräußerung)		102.600		18.000	1,00	0	0	100
11	§ 13a Abs. 7 ErbStG	Nachweis der Voraussetzungen der Begünstigung in bestimmten Fällen		24.700		1.000	1,00	0	0	100
12	§ 13a Abs. 8 ErbStG	Erklärung zur besonderen Geltung der Steuerbefreiung	.					0	0	100
13	§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	Gesonderte Aufzeichnung des begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens		113.050		2.000	1,00	0	0	100
14	§ 13b Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG	Gesonderte Aufzeichnung des begünstigten Betriebsvermögens und begünstigter Anteile an Kapitalgesellschaften		395.675		7.000	1,00	0	0	100
15	§ 13c ErbStG	Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke	.					0	0	100
16	§ 13c ErbStG	Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke		2.993		900	1,00	0	0	100

lfd. Nr.	Vorschrift	Informationspflicht	Bürokratiekosten in EUR für			Fallzahl (Unternehmen)	Periodizität (Unternehmen)	Herkunft in %		
			Bürger	Unternehmen	Verwaltung			A	B	C
17	§ 15 Abs. 3 ErbStG	Antrag auf besondere Versteuerung, Erweiterung um Lebenspartner	.					0	0	100
18	§ 28 Abs. 3 EStG	Stundungsantrag bei Erwerb von zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken	.					0	0	100
19	§ 28 Abs. 3 EStG	Stundungsantrag bei Erwerb von zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken		855		90	1,00	0	0	100
20	§ 30 Abs. 3 ErbStG	Veränderung der Anzeigepflicht	.					0	0	100
21	§ 31 Abs. 3 ErbStG	Wahlrecht der Finanzbehörde zur Anforderung einer Steuererklärung, Erweiterung um Lebenspartner	.					0	0	100
Bewertungsgesetz										
22	§ 12 Abs. 4 BewG	Angabe des Rückkaufwerts für noch nicht fällige Versicherungen	.					0	0	100
23	§§ 162 - 168 BewG	Ermittlung des anzusetzenden Werts des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens		603.698		11.000	1,00	0	0	100
24	§§ 162 - 168 BewG	Wegfall des im geltenden Recht geregelten Wertansatzverfahrens		-295.772		11.000	1,00	0	0	100
25	§ 199 - 203 BewG	Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens bei Anteilen an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen		528.500		7.000	1,00	0	0	100
26	§ 199 - 203 BewG	Wegfall der Kosten für die Ermittlung des Ansatzes Betriebsvermögen nach geltendem Recht		-313.577		7.000	1,00	0	0	100
Anwendungsvorschrift										
27	Artikel 3 (Anwendungsvorschrift)	Antrag auf Anwendung des bisher geltenden Rechtes in bestimmten Fällen		332.500		10.000	1,00	0	0	100
28	Artikel 3 (Anwendungsvorschrift)	Antrag auf Anwendung des bisher geltenden Rechtes in bestimmten Fällen						0	0	100
Summe (gerundet)				2.913.000	.					
								International	EU-Ebene	national

Hinweis: Die Darstellung mit einem Punkt bedeutet lediglich, dass eine Quantifizierung mit vertretbarem Aufwand nicht möglich ist, z.B. weil keine Daten vorhanden sind. Daraus kann nicht geschlossen werden, dass die Informationspflichten nicht zu bürokratischen Be-/Entlastungen führen.