



# Stellungnahme

## zu dem Gesetzentwurf zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ErbStRG)

### A. Allgemeine Anmerkung

Mit der Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsgesetzes verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, die Unternehmensnachfolge in kleinen und mittelständischen Unternehmen zu erleichtern, selbst genutzte Wohnimmobilien steuerfrei zu übertragen und zu Wohnzwecken vermietete Immobilien zu schonen, um die Versorgung breiter Bevölkerungsschichten mit Wohnraum sicherzustellen.

Der BFW begrüßt diese Ziele, bezweifelt jedoch die Geeignetheit des vorliegenden Gesetzentwurfes. Denn zum einen führt die Entlastung der im Privatbesitz gehaltenen vermieteten Immobilien in Form der Nichtberücksichtigung von maximal 10 Prozent ihres gemeinen Wertes zu einer über das vertretbare Maß hinausgehenden Erbschaftsteuerbelastung, die insbesondere der erhöhten Sozialbindung und Bedeutung der Immobilien für das Allgemeinwohl nicht gerecht wird. Zum anderen enthält der Entwurf unterschiedliche Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen; nämlich sogenanntes „produktives“ Betriebsvermögen, das zu 85 Prozent seines gemeinen Wertes nicht der Erbschaftsteuer unterworfen wird und sogenanntes Verwaltungsvermögen, welches als nicht begünstigungsfähig angesehen wird. Zu diesem Verwaltungsvermögen zählen fremd vermietete Immobilien. Folge dieser Begünstigungsausnahme ist, dass das vollständige Betriebsvermögen eines bestandshaltenden Unternehmens dem Privatvermögen zugerechnet werden soll und damit nur 10 Prozent des gemeinen Wertes der Immobilien außer Ansatz bleibt. Eben eine solche ungleiche Bewertung war der Grund für die durch das Bundesverfassungsgericht festgestellte Verfassungswidrigkeit des bisherigen Erbschaftsteuergesetzes. Daher fordert der BFW die grundsätzliche Gleichbehandlung aller Vermögensgegenstände im betrieblichen Vermögen.

Aber auch die im Privatbesitz gehaltenen vermieteten Wohnimmobilien werden durch einen maximal 10-prozentigen Abschlag nicht genügend geschont, so dass diese Anlageform unter erbschafts- und schenkungsteuerlichen Gesichtspunkten gegenüber anderen Anlageformen, wie Aktien und Festgeld, uninteressanter wird. Kapitalvermögen wird bereits durch die 25-prozentige Abgeltungsteuer ertrag-

steuerlich besser gestellt als andere Vermögensarten, so dass Grundbesitz durch die geplanten Neuregelungen noch weiter unattraktiv wird. Die erbschaftsteuerliche Benachteiligung der Wohnimmobilien hat für die gesamtwirtschaftliche Entwicklung gravierende Auswirkungen, einerseits durch Abzug von Investitionskapital aus Wohnimmobilien und damit Verfall und Verknappung von erschwinglichem Wohnraum, andererseits durch Beeinträchtigung des Bau- und Handwerkssektors.

Gegenstand der Stellungnahme sind die im Referentenentwurf vorgesehenen Änderungen im Bewertungsrecht zum Grundvermögen, Betriebsvermögen sowie die erbrechtlichen Vorschriften im Bereich der Unternehmensübertragung, die Besteuerungsgrundlagen für das Grundvermögen sowie der Diskussionsentwurf für eine Durchführungsverordnung der §§ 182 ff. des Bewertungsgesetzes.

Wir bitten, unsere Anmerkungen im Rahmen der Beratungen des Gesetzentwurfs zu berücksichtigen.

## B. Bewertungsgesetz

Um verfassungsrechtlichen Grundsätzen gerecht zu werden, ist der Gesetzgeber gehalten, den gemeinen Wert zur Grundstücksbewertung anzusetzen. Da es für das Grundvermögen aufgrund unterschiedlicher preisbildender Faktoren keinen absoluten, sicher realisierbaren Marktwert gibt, geht der Gesetzgeber von typisierenden Bewertungsmethoden aus, die geeignet sind, den „gemeinen Wert“ annähernd zu erreichen. Der gemeine Wert (siehe auch § 194 BauGB) ist durch den Preis zu bestimmen, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Es sind dabei alle Umstände einzubeziehen, die den Preis beeinflussen, nur außergewöhnliche Umstände oder persönliche Verhältnisse bleiben unberücksichtigt, gem. § 9 Abs. 3 BewG.

Die Beibehaltung der bereits anerkannten Verfahren zur Verkehrswertermittlung auf Grundlage der Wertermittlungsverordnung (WertV) begrüßen wir. Vergleichswert-, Ertragswert- und Sachwertverfahren sind grundsätzlich geeignet, für Zwecke der steuerlichen Bewertung typisierend Werte abzubilden, die dem gemeinen Wert annähernd entsprechen.

### I. § 109 BewG-R

Betriebsvermögen wird gem. § 109 BewG-R mit dem gemeinen Wert angesetzt. Zum Betriebsvermögen zählen Einzelunternehmen, Freiberufler, Beteiligungen an Personengesellschaften und Anteile an Kapitalgesellschaften. Der BFW begrüßt, dass der Gesetzgeber die Verkehrswertermittlung anhand eines offenen Verfahrens durchführen will. Die Bewertung soll durch die Wertableitung aus Verkäufen des letzten Jahres unter fremden Dritten erfolgen. Soweit innerhalb des letzten Jahres keine Verkäufe getätigt worden sind, wird der gemeine Wert anhand der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft ermittelt. Die Ertragswertmethode ist jedoch nur für große Unternehmen geeignet, bei denen tatsächlich die Beteiligungen anhand der Ertragswertmethode ermittelt werden können. Bei vielen kleineren, insbesondere mittelständischen, Immobilienunternehmen ist diese Methode nicht geeignet, weil die Berücksichtigung individueller Faktoren gemäß § 9 Abs. 3 BewG ausgeblendet wird, obwohl gerade

diese bei mittelständischen und kleinen Unternehmen eine gewichtige Rolle spielt. Damit geht einher, dass Vergleichsmöglichkeiten nicht bestehen. Die vom Gesetzgeber weiter zugelassenen Methoden (vergleichsorientierte Methoden, Multiplikatorenmethode, DCF-Verfahren) sind jedoch auch für kleinere Unternehmen geeignet, den Verkehrswert darzustellen. Die beabsichtigte Typisierung trifft damit häufig nicht – möglicherweise gar nur zufällig – den eigentlichen Wert des Unternehmens. Eben dies haben aber BFH und Bundesverfassungsgericht an den bisherigen Regelungen bemängelt.

## II. § 179 BewG-R

Der Wert unbebauter Grundstücke bestimmt sich gem. § 179 BewG-R nach der Fläche und den Bodenrichtwerten. Ein Pauschalabschlag von 20 Prozent ist nach den neuen Regelungen nicht mehr vorgesehen. Der Wegfall dieses Pauschalabschlags führt dazu, dass unbebaute Grundstücke in der Regel über dem gemeinen Wert bewertet werden. Für eine Annäherung an den gemeinen Wert sollte bei unbebauten Grundstücken ein pauschaler Sicherheitsabschlag von 20 Prozent beibehalten werden.

### **Formulierungsvorschlag:**

*§ 179 Satz 1 BewG-R: Der Wert unbebauter Grundstücke bestimmt sich regelmäßig nach ihrer Fläche und den um 20 vom Hundert ermäßigten Bodenrichtwerten (§ 196 des Baugesetzbuch in der jeweils geltenden Fassung).*

### **Begründung:**

Wir halten die Beibehaltung eines Pauschalabschlags bei unbebauten Grundstücken in Höhe von 20 Prozent für interessengerecht, da ansonsten die Ausnahmeregelung des Nachweises des niedrigeren Verkehrswertes gem. § 187 BewG-R nicht eine Ausnahmeregelung bliebe, sondern von den meisten Grundstückseigentümern angewandt würde. Der Pauschalabschlag diene bislang dazu, Wertminderungsgründe, wie beispielsweise Ecklage, Zuschnitt, Beschaffenheit des Baugrundes, Lärm- oder Staubbelastungen, Altlasten und Grunddienstbarkeiten, pauschal zu erfassen und abzugelten. Bei der überwiegenden Zahl der unbebauten Grundstücke finden sich Aspekte, um einen pauschalen Abschlag zu rechtfertigen, so dass der Nachweis des niedrigeren Verkehrswertes bei Wegfall des Pauschalabschlags zur Regel erhoben würde. Der Nachweis muss durch ein Gutachten des Steuerpflichtigen erbracht werden, so dass vermehrte Kosten und Verwaltungstätigkeit sowohl auf Seiten des Steuerpflichtigen als auch auf Behördenseite entstehen. Streitigkeiten zwischen den Finanzbehörden und den Steuerpflichtigen sind weiterhin vorprogrammiert, da häufig die Finanzbehörden den durch Gutachten belegten Wert anzweifeln werden. Nur ein Pauschalabschlag führt zu Rechtsfrieden und Bürokratieabbau. Verfassungsrechtlich ist ein solcher Pauschalabschlag ebenfalls nicht zu beanstanden, da dieser einen Näherungswert zum geforderten Verkehrswert ermöglicht. Das Bundesverfassungsgericht hatte in seiner Entscheidung vom 7. November 2006 (Az.: 1 BvL 10/02, Rn. 137) klargestellt, dass die derzeit geltende Wertermittlung bei unbebauten Grundstücken den verfassungsrechtlichen Ansprüchen genügt. Da Abweichungen von bis zu 20 Prozent zum Verkehrswert nach Ansicht der Verfassungsrichter vertretbar sind, plädieren wir für die Beibehaltung dieser Norm.

### III. §§ 180, 181 BewG-R

Bebaute Grundstücke werden aufgrund der Neuregelung des Bewertungsgesetzes in verschiedene Grundstücksarten unterteilt. Der Gesetzgeber geht von Ein- und Zweifamilienhäusern, Mietwohngrundstücken, Wohnungs- und Teileigentum, Geschäftsgrundstücken, gemischt genutzten Grundstücken und sonstigen bebauten Grundstücken aus. Grundsätzlich ist die Einteilung in verschiedene Grundstücksarten zu befürworten. Wir weisen jedoch darauf hin, dass die Einordnung zu einer Grundstücksart unter Umständen erheblichen Aufwand für die Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen beinhaltet. Die Neuregelung unterscheidet sich von der grundsteuerlichen Einheitsbewertung, indem nicht auf das Verhältnis der Jahresrohmieten, sondern auf die Wohn-/Nutzflächenrelation abzustellen ist. In einigen Fällen wird daher eine abweichende Zuordnung der Grundstücksart für die erb- und schenkungsrechtliche Bewertung vorliegen. Um die zutreffende Grundstücksart zu ermitteln, ist der Umfang der Wohn- und Nutzflächenrelation zu ermitteln.

### IV. §§ 182, 199 BewG-R

Wie bereits erwähnt, begrüßen wir die Übernahme der anerkannten Bewertungsmethoden zur Verkehrswertermittlung nach der Wertermittlungsverordnung (WertV v. 6.12.1988). Vergleichswert-, Ertragswert- und Sachwertverfahren sind grundsätzlich geeignet, für Zwecke der steuerlichen Bewertung typisierend Werte abzubilden, die dem Verkehrswert annäherungsweise widerspiegeln.

Das Vergleichswertverfahren kann nur bei Grundstücken genutzt werden, die mit weitgehend gleichartigen Gebäuden bebaut sind und bei denen sich der Grundstücksmarkt an Vergleichswerten orientieren kann, wie etwa bei Wohnungseigentum, Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäusern. Auch in diesem Bereich ist unseres Erachtens ein Sicherheitsabschlag von mindestens 15 bis 20 Prozent nötig, um den Abweichungen, wie Lage, Grund und Boden, Gebäudesubstanz etc., gerecht zu werden.

Das Ertragswertverfahren kommt bei typischen Renditeobjekten zur Anwendung. Das sind insbesondere bebaute Grundstücke, bei denen der nachhaltig erzielbare Ertrag für die Werteinschätzung am Grundstücksmarkt zum Ansatz gebracht werden kann. Dies sind beispielsweise Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, deren übliche Miete auf dem regionalen Grundstücksmarkt ermittelt werden kann.

Das Sachwertverfahren geht davon aus, dass die Werteinschätzung am Grundstücksmarkt nicht den richtigen Wert ermittelt, sondern die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Wiederherstellungskosten) den Wert des Grundstücks bestimmen. Dies gilt beispielsweise für Wohnungen im Wohnungs- und Teileigentum sowie für Ein- und Zweifamilienhäuser, bei denen keine Vergleichswerte existieren, und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich keine übliche Miete ermitteln lässt.

Gerade die Wiederherstellungskosten sind aufgrund schwankender Preise schwer zu ermitteln und führen wiederum zu Rechtsstreitigkeiten zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen. Der im Sachwertverfahren berücksichtigte Alterswertabschlag und die von den Gutachterausschüssen

veröffentlichten Marktanpassungsfaktoren sind nicht ausreichend, um Rechtssicherheit zu erlangen, so dass ebenfalls ein Sicherheitsabschlag eingeräumt werden sollte.

## V. §§ 187 BewG-R

Wir begrüßen, dass der Gesetzgeber die bereits in § 138 Abs. 4 BewG a. F. bestehende Öffnungsklausel beibehält und die Möglichkeit einräumt, durch Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts Überbewertungen zu vermeiden. Da der Verkehrswertnachweis auch nach neuem Recht auf Grundlage eines stichtagsnahen Kaufpreises durch ein Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen durchgeführt werden sollte, sind regelmäßig Streitigkeiten mit den Finanzbehörden über die Anerkennung des Nachweises nicht ausgeschlossen.

Daher sind Sicherheitsabschläge im Bereich der unbebauten und bebauten Grundstücke unbedingt zu erhalten, um die Öffnungsklausel nicht zum Regelfall der bewertungsrechtlichen Einschätzung der Immobilien zu machen. Die Verfassungsrichter haben mit der Entscheidung vom 7. November 2006 hierzu klargemacht, dass Abschläge bis zu 20 Prozent verfassungsgemäß sind, da die Verkehrswertermittlung bei Grundstücken immer nur einen Näherungswert, nicht aber den tatsächlichen Wert trifft.

## C. Erbschaftsteuergesetz

### I. § 13a ErbStG-R Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften

#### 1. § 13a Abs. 1 ErbStG-R

85 Prozent des Betriebsvermögens bleiben steuerfrei, soweit die jährliche Lohnsumme innerhalb von 10 Jahren nach Erwerb in jedem Jahr 70 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet. Unter der Ausgangslohnsumme versteht der Gesetzgeber die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf Jahre vor dem Erb- oder Schenkungsfall.

Die zeitlichen Rahmen für die Lohnsumme und die Ausgangslohnsumme sind unseres Erachtens zu lang. Für die Ausgangslohnsumme wäre ein zeitlicher Rahmen von zwei Jahren ausreichend, um missbräuchliche Gestaltungen auszuschließen. Eine missbräuchliche Gestaltung ist bei mehr als 10 Arbeitnehmern aufgrund der Kündigungsschutzvorschriften im Bereich der Lohnsummen nicht denkbar, da auch beispielsweise Geschäftsführergehälter steuerlichen Restriktionen unterliegen und nicht beliebig variiert werden können (z.B. Regelungen zu verdeckten Gewinnausschüttungen gem. § 8a KStG). Zu berücksichtigen ist auch, dass die zehnjährige Frist den Unternehmen die Möglichkeiten nimmt, bei sich ändernden Marktanforderungen zu reagieren, um ihren Fortbestand zu sichern. Ist ein Unternehmen daher gezwungen, Mitarbeiter zu entlassen, um zu überleben, kann ihm dieser Weg verwehrt sein, weil die nachgeforderten Erbschaftsteuerbeträge das angeschlagene Unternehmen ebenfalls in die Insolvenz trieben.

Wir befürworten es, dass bei Unternehmen unter 10 Arbeitnehmern die Lohnsumme nicht als Prüfmaßstab angesetzt wird, um Bürokratie zu vermeiden und kleinere Betriebe zu entlasten. Fraglich ist jedoch, ob diese Vorschrift nicht auch dazu führen wird, dass kleinere Unternehmen, die beispielsweise 12 Arbeitnehmer beschäftigen nicht 2 Arbeitnehmer entlassen werden, wenn eine Erbfolge ansteht.

## 2. § 13a Abs. 2 ErbStG-R

Der Abzugsbetrag von 150.000 Euro führt zur Verwaltungsvereinfachung und ermöglicht kleineren Familienbetrieben einen unbürokratischen Vermögensübergang. Dass der Abzugsbetrag von derselben Person innerhalb von 10 Jahren nur einmal in Anspruch genommen werden kann, erscheint uns sachgerecht, um Missbrauch zu vermeiden.

## 3. § 13a Abs. 5 ErbStG-R

Der BFW vertritt die Auffassung, dass die Behaltensfrist von 15 Jahren zu lang ist und mindestens auf 10 Jahre herabgesetzt werden sollte. Eine Herabsetzung des Abzugsbetrags auf 100.000 Euro ist einfacher zu administrieren (siehe C. I. 2.) als eine Verdreifachung der Behaltensfrist von fünf auf 15 Jahre. Die wirtschaftlichen Entwicklungen und unternehmerische Entscheidungen und Prozesse laufen in wesentlich kürzeren Zeiträumen, so dass eine Behaltensfrist von 15 Jahren jegliche unternehmerischen Entscheidungen unterbindet (vgl. auch unter C.I.1.). Der Wegfall des Verschonungsabschlags und des Abzugsbetrags müsste anteilig angesetzt werden, um die Unternehmen nicht unangemessen zu treffen. Für die anfallenden Steuern sollte eine Stundungsregelung von mindestens fünf Jahren eingeführt werden, damit der Unternehmer genügend Zeit hat, die Steuerschuld nebst Zinsen zu entrichten.

### **Formulierungsvorschlag:**

*Der Verschonungsabschlag (Absatz 1) und der Abzugsbetrag (Absatz 2) fallen anteilig mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von 10 Jahren (Behaltensfrist) (..)*

*Die darauf anteilig entfallende Erbschaftsteuer ist auf Antrag bis zum Ende des zehnten Jahres seit Entstehung zu stunden. Die Stundung erfolgt zinslos. Eine Sicherheitsleistung ist nicht zu erheben.*

*Die Steuer ist vom Erwerber in zehn gleichbleibenden Raten zu begleichen. Die erste Jahresrate ist nach Ablauf des Kalenderjahres fällig, in dem der Vermögensübergang stattgefunden hat.*

### **Begründung:**

Unternehmerische Entscheidungen erfordern eine kurzfristigere Behaltensfrist als 15 Jahre, da sonst mögliche Umstrukturierungen, die der Markt und die wirtschaftliche Situation erfordern, blockiert werden. Dies kann den Betrieb und sämtliche Arbeitsplätze insgesamt gefährden. Um die Folgen abzufedern, sollte eine Stundungsregelung eingeführt werden.

## II. § 13b ErbStG-R Begünstigtes Vermögen

### 1. § 13b Abs. 2 ErbStG-R

Der Gesetzgeber plant eine Begünstigungsausnahme, soweit das Verwaltungsvermögen einen Anteil von 50 Prozent des Betriebsvermögens überschreitet. Bei Überschreiten dieser Grenze gilt das gesamte Betriebsvermögen als nicht begünstigt. Das Verwaltungsvermögen wird in § 13b Abs. 2 Nr. 1-5

ErbStG-R gesetzlich definiert. Zum Verwaltungsvermögen gehören nach dieser Definition insbesondere Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 Prozent oder weniger, Beteiligungen an Gesellschaften im Sinn von § 15 Abs. 1 S.1 Nr. 2, Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG.

**Formulierungsvorschlag:**

(..) Zum Verwaltungsvermögen gehören

Nr. 1: ersatzlos streichen

**Begründung:**

Wir halten die Begünstigungsausnahme des Verwaltungsvermögens weder für notwendig noch systemgerecht. Die Besteuerung des Betriebsvermögens, welches nicht rein betrieblichen Zwecken dient, wird durch den pauschalen Ansatz von 15 Prozent bereits erreicht.

Geschäftszweck der Immobilienwirtschaft ist, Wohnungs- und Immobilienbestände zu halten und zu vermieten. Damit besteht folglich mehr als 50 Prozent des Betriebsvermögens aus so genannten „Verwaltungsvermögen“. Die geplante Begünstigungsausnahme führt dazu, dass die gesamte Wohnungs- und Immobilienwirtschaft nicht wie betrieblich agierende Unternehmen, sondern wie Privatpersonen mit „inaktivem“ und auch nicht dem Gemeinwohl dienenden Vermögen, wie z.B. Kapitalvermögen, gestellt wird.

Sinn und Zweck der Privilegierung von Betriebsvermögen ist, dieses Vermögen zu schonen und zu erhalten, weil es von sozialer Bedeutung ist. Denn Betriebe gewähren Arbeitsplätze, ein existenzielles Grundbedürfnis der Bevölkerung. Das Gleiche gilt jedoch auch für Grundvermögen. Nicht nur „Lohn und Brot“, sondern auch „ein Dach über dem Kopf“ ist ein existenzielles Grundbedürfnis der Menschen. Darüber hinaus benötigen nicht nur Menschen, sondern auch Betriebe, die „Lohn und Brot“ gewähren, ein „Dach über dem Kopf“, um tätig sein zu können. Beide Vermögensarten Betriebsvermögen und Grundvermögen unterscheiden sich somit von allen anderen Vermögenswerten, wie etwa Aktien, Barvermögen und Wertgegenständen, insofern als sie nicht nur dem Erben, sondern auch Dritten dienen. Dies hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung (Az.: 1 BvL 10/02 vom 7.11.2006) zu dem bisherigen ErbStG sogar ausdrücklich für Immobilien herausgestellt.

**2. § 13b Abs. 4 ErbStG-R**

Die Besteuerung wird durch diesen Gesetzentwurf auf 15 Prozent des Vermögens begrenzt. Damit soll die komplizierte Abgrenzung zwischen produktivem und nicht produktivem Vermögen vermieden werden, die verfassungsrechtliche Bedenken hervorgerufen hatte. Der Anteil des begünstigten Vermögens wird pauschal mit 85 Prozent angenommen. Dieser Teil des Betriebsvermögens wird von der Erbschaft- und Schenkungsteuer verschont, wenn die sonstigen Voraussetzungen (Lohnsumme, Betriebsfortführung etc.) vorliegen.

Diese Regelung ist nur dann konsequent, wenn keine weiteren Begünstigungsausnahmen (siehe § 13b Abs. 2) getroffen werden. Typisierungen sind zudem nur dann verfassungsgemäß, wenn keine Übermaßbesteuerung eintritt. Vgl. dazu das oben Ausgeführte.

### III. § 13c ErbStG-R Steuerbefreiung für zu Wohnzwecke vermietete Grundstücke

#### 1. § 13c Abs. 1 ErbStG-R

Eine Steuerbefreiung in Höhe von nur 10 Prozent für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke führt zu einer Abnahme der privaten Immobilienbesitzer und Personenunternehmen und demgemäß zu einer Abnahme des Investitionskapitals in Immobilien. Dies wiegt umso schwerer, als gerade diese Steuerpflichtigen zu den langfristig in Immobilien investierenden und nicht zu den auf kurzfristige Gewinne zielenden Investoren gehören. Um ein Marktungleichgewicht zwischen institutionellen und privaten Anbietern und die Investitionsfähigkeit der privaten Eigentümer nicht zu beschränken, ist eine Steuerbefreiung in Höhe von mindestens 30 bis 40 Prozent erforderlich.

#### **Formulierungsvorschlag:**

*Grundstücke im Sinne des Absatzes 3 sind mit 65 Prozent ihres Wertes anzusetzen.*

#### **Begründung:**

Berechnungen unseres Verbandes ergeben, dass bei Ansatz des Verkehrswertes ein Abschlag von mindestens 30 Prozent erforderlich ist, um die Vermietung von Wohnraum erb- und schenkungsrechtlich dem Barvermögen gleichzustellen. Der geplante Bewertungsabschlag von nur 10 Prozent für Immobilien, die im Privatvermögen gehalten werden, ist zu niedrig, um den auch vom Verfassungsgericht im Beschluss vom 7. November 2006 genannten Gemeinwohlzwecken nachzukommen. Das Grundvermögen erlöst wesentlich weniger Rendite als Bar- oder Aktienvermögen und ist aufgrund der Gemeinwohlverpflichtungen wesentlich schützenswert. Ein nur zehnpromzentiger Abschlag von der Bemessungsgrundlage führt dazu, dass Vermögen aus den Immobilien in Aktien oder Barvermögen abwandert. Barvermögen und Aktienvermögen ist aber tatsächlich „unproduktiv“ und von erheblich geringerer sozialer Bedeutung als Immobilien, so dass ein nicht absehbarer Schaden für die Volkswirtschaft, insbesondere für die Mietlandschaft und für die auf erschwinglichen Wohnraum angewiesenen Mieter, entstehen kann. Hinzu kommt, dass Kapitalvermögen bereits ertragsteuerlich durch die Abgeltungsteuer entlastet wird.

#### 2. § 13c Abs. 4 ErbStG-R

Der Gesetzesentwurf sieht vor, dass die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit entfällt, soweit der Erwerber innerhalb von 15 Jahren das Grundstück veräußert. Eine Haltefrist von 15 Jahren ist unseres Erachtens zu lang, da sie planerisches Handeln verhindert und einem sich schnell wandelnden Markt nicht gerecht wird. Dies kann einen Betrieb insgesamt in seinem Bestand gefährden (Vgl. unter C.I.1.).

#### **Formulierungsvorschlag:**

*Der verminderte Wertansatz fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von 10 Jahren nach dem Erwerb Grundstücke im Sinne des Absatzes 3 veräußert.*

#### **Begründung:**

Die bislang bestehende Haltefrist von 10 Jahren ist einerseits für den Immobilieneigentümer gerade noch planbar und andererseits ausreichend, um Gestaltungsmissbrauch zu verhindern.

Der Gesetzgeber geht bei den meisten Fristen von 10 Jahren aus, wie beispielsweise in § 13a Abs. 2 ErbStG-R (Inanspruchnahme des Abzugsbetrags nur alle 10 Jahre, Veräußerungsgeschäften, Aufbewahrungsfristen für Unterlagen), so dass aufgrund der Rechtseinheit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung für Immobilieneigentümer auch eine Frist von 10 Jahren anzusetzen ist. Im Umwandlungsteuergesetz sind sogar regelmäßig kürzere Fristen festgesetzt.

#### IV. Anrechenbarkeit der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer

Der Gesetzesvorschlag enthält keine Möglichkeit der Anrechnung gezahlter Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer. Das Vermögen beim Erblasser wurde jedoch aus bereits versteuertem Einkommen aufgebaut, welches der Einkommensteuer unterlag. Bei Eintritt des Erb- oder Schenkungsfalls ist auf das weitergegebene Vermögen Erbschaftsteuer fällig. Bei einer späteren Veräußerung kommt es erneut zu einer Ertragsbesteuerung. Soweit fremd vermietetes Immobilienvermögen zur Zahlung der Erbschaftsteuerschuld veräußert werden muss, hat dies bei Immobilienunternehmen also eine Doppelbesteuerung zur Folge. Die Veräußerung von Betriebsvermögen führt zur Aufdeckung der stillen Reserven, löst damit einen Veräußerungsgewinn aus, der bereits ertragsteuerlich erfasst wird. Die Doppelbelastung könnte durch eine Abzugsfähigkeit der latenten Einkommensteuerbelastung im Rahmen der Erbschaftsbesteuerung vermieden werden. Es sollte ein Abzugsposten in § 10 Abs. 5 ErbStG n. F. geschaffen werden.

##### **Formulierungsvorschlag:**

*§ 10 Abs. 5 Nr. 4 ErbStG-R: Vom Erwerb sind, (...) abzugsfähig die Einkommensteuerschuld, die durch die Veräußerung der Betriebsvermögensanteile zur Tilgung der Erbschaftsteuer entstanden ist.*

##### **Begründung:**

Eine Anrechenbarkeit der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer führt zur Vermeidung der Doppel- und einer erheblichen Übermaßbesteuerung.

#### D. Diskussionsentwurf für eine Verordnung zur Durchführung der §§ 182, 183 und 184 des Bewertungsgesetzes (Grundvermögensbewertungsverordnung – GrBewV)

##### I. § 1 GrBewV – Bewertung im Vergleichswertverfahren

§ 1 Abs. 1 GrBewV bestimmt, dass Besonderheiten bei der Bewertung von Grundstücken im Vergleichswertverfahren nicht berücksichtigt werden. Besonderheiten, die den Wert des Grundstücks beeinflussen, sollten berücksichtigt werden, um geeignete Vergleichspreise zu erhalten.

##### **Formulierungsvorschlag:**

*Besonderheiten, die für das Grundstück wesentlich sind, werden im Vergleichspreis berücksichtigt.*

**Begründung:**

Die Nichtberücksichtigung von wesentlichen Besonderheiten, die den Wert erheblich beeinflussen, führt dazu, dass die Grundstücke, die im Vergleichsverfahren zur Verfügung stehen, wesentlich zu hoch bewertet werden. Der BFW plädiert daher dafür, dass wesentliche Besonderheiten auch dem Vergleichsverfahren zu Grunde gelegt werden sollten, um nicht Vergleichsgrundstücke heranzuziehen, die insgesamt wesentlich zu hoch angesetzt werden.

Soweit auf die vorliegenden Unterlagen der Finanzverwaltung zu vergleichbaren Kauffällen zurückgegriffen werden kann, sollte gleichzeitig dem Steuerpflichtigen ebenfalls die Möglichkeit gegeben werden, geeignete Kauffälle durch Nachweis vorzulegen.

II. § 3 GrBewV – Ermittlung des Gebäudeertragswerts

§ 3 Abs. 3 GrBewV bestimmt, dass der Gebäudereinertrag mit dem sich aus der Anlage 1 zu der Verordnung ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren ist. Der BFW begrüßt, dass die Vervielfältiger aus der Wertverordnung übernommen wurden.

III. § 5 GrBewV – Bewirtschaftungskosten

§ 5 Abs. 2 GrBewV bestimmt, dass von den pauschalisierten Bewirtschaftungskosten nach Anlage 3 der Verordnung auszugehen ist, soweit von den örtlichen Gutachterausschüssen keine Erfahrungssätze zur Verfügung gestellt werden. Der BFW schlägt vor, dies in ein Wahlrecht umzuwandeln, denn oft stimmen die Erfahrungssätze der Gutachterausschüsse nicht mit den individuellen Bewirtschaftungskosten überein.

**Formulierungsvorschlag:**

*§ 5 Abs. 2 Satz 1 GrBewV: Die Bewirtschaftungskosten sind entweder nach Erfahrungssätzen oder nach den pauschalisierten Bewirtschaftungskosten nach Anlage 3 anzusetzen.*

**Begründung:**

Aus Vereinfachungsgründen sollte ein Wahlrecht eingeführt werden.

E. Allgemeine Stellungnahme für die Begünstigung von Grundbesitz gegenüber anderen Vermögensgegenständen im Rahmen der Erbschaftsteuer

Einleitung

Die Ungleichbehandlung bei der Bewertung der verschiedenen Vermögensgegenstände, insbesondere von Immobilien- und Barvermögen, bei der Erbschaftsteuer hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 7. November 2006 für nicht verfassungsgemäß erklärt und dem Gesetzgeber aufgegeben, spätestens mit Wirkung zum 1. Januar 2009 neue verfassungskonforme Regelungen für die

Wertermittlung bei der Erbschaftsteuer zu treffen. Hervorzuheben ist dabei, dass das Bundesverfassungsgericht nicht die Begünstigung selbst von bestimmten Vermögensgegenständen vor anderen für verfassungswidrig erachtet hat, sondern lediglich die Art und Weise, wie die Begünstigung ermittelt wird. Das Bundesverfassungsgericht hat – wie der Bundesfinanzhof in seinem Vorlagebeschluss zuvor – in seinem Urteil klargestellt, dass die Begünstigung bestimmter Vermögensgegenstände selbst verfassungsgemäß ist und sogar verfassungsrechtlich geboten sein kann. Als einzige „Vermögensgattung“ hat es dabei ausdrücklich das Grundvermögen als begünstigungswürdig wörtlich hervorgehoben.

## Gründe für die besonderen Begünstigungsvorschriften für Grundbesitz

### 1. Besondere Sozialbindung von Grundvermögen

Der Gesetzgeber privilegiert innerhalb der Erbschaftsteuerreform Betriebsvermögen. Sinn und Zweck dabei ist, dieses Vermögen zu schonen und zu erhalten, weil es von sozialer Bedeutung ist. Denn Betriebe gewähren Arbeitsplätze, ein existenzielles Grundbedürfnis der Bevölkerung. Das Gleiche gilt jedoch auch für Grundvermögen. Betriebsvermögen und Grundvermögen unterscheiden sich von allen anderen Vermögenswerten, wie etwa Aktien, Barvermögen und Wertgegenständen, da sie nicht nur dem Erben, sondern auch Dritten dienen.

### 2. Grundvermögen ist produktives Vermögen

Der Gesetzgeber fördert Betriebsvermögen weiterhin, weil es produktives Vermögen darstellt und damit nicht nur unmittelbar, sondern auch mittelbar Dritten dient. Denn zum Beispiel erhalten Vertragspartner des Betriebes dessen Aufträge und ermöglichen damit weitere Arbeitsplätze. Auch werden, sowohl durch den Betrieb selbst als auch durch die Vertragspartner, Ertragsteuern erwirtschaftet. Dies gilt auch für das Grundvermögen. Denn dieses muss im Rahmen seiner Bewirtschaftung instand gehalten, gereinigt, renoviert, auf neue technische Standards gehoben oder gar mit völlig neuen Objekten bebaut werden. Das Grundvermögen ist daher „Motor“ für Bauwirtschaft, Handwerk und Dienstleister. Grundvermögen ist auch deshalb nicht passiv oder unproduktiv, weil Wertsteigerungen – im Gegensatz zu Aktien oder Barvermögen – nicht ohne Investitionen zu erzielen sind. Denn Objekte, die nicht instand gehalten werden, verfallen und sinken im Wert. Darüber hinaus erzielt Grundvermögen – sofern es dem Eigentümer nicht selbst dessen existenziellen Grundbedürfnis des Wohnens dient – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Mithin erwirtschaftet Grundvermögen, wie Betriebsvermögen auch, laufend Ertragsteuern.

### 3. Grundvermögen steigert Leistungsfähigkeit des Erben nur gering

Sinn und Zweck der Erbschaftsteuer ist, die Allgemeinheit an der gesteigerten Leistungsfähigkeit des Erben teilhaben zu lassen, die dieser durch den Vermögenszuwachs erhält. Betriebsvermögen wird geringer besteuert, weil die Leistungsfähigkeit des Erben im Verhältnis zu Barvermögen oder Aktien in erheblich geringerem Umfang steigt. Denn das Kapital ist in dem Betrieb gebunden und kann nur wenig oder gar nicht entnommen werden, ohne den Betrieb selbst zu gefährden. Gleiches gilt auch für das Grundvermögen. Der dem Erben zugeflossene Verkehrswert des Grundvermögens ist in diesem als Ganzes gebunden und kann – anders als Aktien- oder Barvermögen – nicht teilweise realisiert

werden. Sofern die Erbschaftsteuer ohne Begünstigung einen Teil des Verkehrswertes abschöpft, wird der Erbe vielfach gezwungen, das Grundvermögen zu veräußern, um die Erbschaftsteuer entrichten zu können. Eine Erbschaftsteuer ohne Begünstigung verstieße mithin gegen das Übermaßverbot. Das Übermaß kann sich dabei noch weiter verstärken, wenn der Erbe mittlerer oder größerer Grundvermögen gezwungen ist, mehr als drei Objekte zu veräußern. In diesem Falle würde er allein aufgrund der durch die Erbschaftsteuer erzwungenen Verkäufe zu einem gewerblichen Grundstückshändler, der auf die Veräußerungen zusätzlich Einkommen- und auch Gewerbesteuer zu entrichten hätte.

#### 4. Grundvermögen ist stärkeren sozialen und öffentlichen Lasten unterworfen

Dass Grundvermögen ebenso wie das privilegierte Betriebsvermögen – wie oben dargelegt – gegenüber allen anderen Vermögenswerten von gesteigerter sozialer Bedeutung ist, zeigt sich bereits daran, dass es auch höheren sozialen Belastungen unterliegt. So wie der Erbe eines Betriebes nicht nach Belieben mit diesem verfahren kann, sondern beispielsweise dem Schutz der Arbeitnehmer durch das Arbeitsrecht verpflichtet ist, so hat auch der Erbe von Grundvermögen den Schutz der Mieter durch das Mietrecht zu respektieren. Aus Gründen des Allgemeinwohls ist der Erbe des Grundeigentums mithin in der Ausübung seines Eigentumsrechts eingeschränkt. Weiterhin ist Grundeigentum im Gegensatz zu anderen Vermögenswerten mit einer Vielzahl öffentlicher Lasten, wie etwa der Grundsteuer oder Straßenausbaubeiträgen, belegt.

#### 5. Grundvermögen dient in erhöhtem Maße der Altersvorsorge

Grundvermögen macht in der Altersvorsorge der Bevölkerung vor allen anderen Vermögenswerten einen wichtigen Bestandteil aus, da Grundvermögen nicht „flüchtig“ ist und unabhängig von seinem tatsächlichen Verkehrswert entweder als selbstgenutzte Immobilie das eigene existentielle Grundbedürfnis des Wohnens oder als fremdvermietetes Objekt das existentielle Grundbedürfnis Dritter und darüber hinaus Einkünfte von anderweitig nicht mehr berufstätigen Personen sichern kann. Da das Grundvermögen nicht zuletzt durch die Regelungen der sogenannten Riester-Rente gegenüber anderen Arten der Altersvorsorge bereits benachteiligt ist, sollte es im Rahmen der Erbschaftsteuer nicht noch weiter unattraktiv werden.

### III. Zusammenfassung

Zusammengefasst bleibt festzuhalten, dass Grundvermögen eines der wichtigsten existentiellen Grundbedürfnisse der Bevölkerung sichert, dem Erben hohe soziale Verpflichtungen auferlegt und dabei, wie das Betriebsvermögen, produktives Vermögen darstellt. Sogar selbstgenutzte Objekte sind produktiv, weil auch sie – anders als bspw. Kapitalvermögen – instand gehalten und bewirtschaftet werden müssen und somit Arbeitsplätze (mit-)erhalten. Aus all diesen Gründen stellt eine Privilegierung des Grundvermögens keine Begünstigung oder gar Bevorzugung vor anderen Vermögenswerten dar. Vielmehr ist sie ein notwendiger Ausgleich, um einen gegenüber anderen Vermögensgegenständen wenig attraktiven Vermögenswert, der aber, wie Betriebsvermögen auch, für die Bevölkerung von erheblicher sozialer Bedeutung ist, zu erhalten. Die ausdrückliche Erwähnung des Grundvermögens in dem oben erwähnten Urteil des Bundesverfassungsgerichts deutet darüber hinaus an, dass eine feh-

lende Begünstigung des Grundvermögens die Erbschaftsteuerreform insofern verfassungswidrig werden lassen könnte.

Die geplante Regelung, dass Unternehmen, deren Betriebsvermögen zu mehr als 50 Prozent aus Vermietungsobjekten besteht, nicht als unternehmerisch tätige Unternehmen angesehen werden, verstößt nach Auffassung des BFW aus oben genannten Gründen gegen das Verfassungsrecht. Eine Besteuerung wie Privatvermögen kommt einem enteignungsgleichen Eingriff gleich.

Für Rückfragen stehen wir jederzeit zur Verfügung.

BFW-Referentin für Betriebswirtschaft, Finanzen und Steuern:

Rechtsanwältin Ira von Cölln, LL.M. ▪ Tel. (0 30) 3 27 81-0 ▪ [ira.voncoelln@bfw-bund.de](mailto:ira.voncoelln@bfw-bund.de)