

# Änderungen bei Erbschaftsteuer

- Existenz landwirtschaftlicher Betriebe gefährdet? -

| |

Änderung bei Erbschaftsteuer 4.0 Seite 2849

**Stefan Heins**

## **Änderungen bei Erbschaftsteuer**

**- Existenz des landwirtschaftlichen Betriebs gefährdet? -**

Dipl.- Ing. (FH), Stb. Stefan Heins ist Geschäftsstellenleiter der LBB Betriebs- und Steuerberatungsgesellschaft KG, Haselbusch 10, 24146 Kiel, Tel. 0431 8008 210, Fax: 0431 8008 50210.

<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>Seite</b>
<b>1. Aktuelle Situation der Land- und Forstwirtschaft</b>	<b>2851</b>
1.1. Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	2852
1.1.1. Ermittlung des Betriebswertes im „Normalverfahren“	2853
1.1.2. Betriebswohnung	2854
1.1.3. Wohnteil	2854
1.2. Erbschaft- und Schenkungsteuer	2856
<b>2. Vorlagefrage des Bundesfinanzhofes beim Bundesverfassungsgericht</b>	<b>2857</b>
<b>3. Erbschaftsteuerbelastung in Deutschland im internationalen Vergleich</b>	<b>2858</b>
<b>4. Entwurf eines Erbschaftsteuergesetzes</b>	<b>2859</b>
4.1 Erbschaftsteuerbewertungsgesetz	2860
4.1.1. Allgemeines	2860
4.1.2. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen	2861
4.2. Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes	2863
4.3. Aufstellung	2864
<b>5. Beispiel</b>	<b>2865</b>
5.1. Vereinfachte Bewertung nach aktuell gesetzlichen Regelungen	2866
5.2. Vereinfachte Bewertung nach Gesetzesentwurf S-H vom 11.06.2004	2867
<b>6. Schlussbetrachtung</b>	<b>2868</b>

# 1. Aktuelle Situation der Land- und Forstwirtschaft

Aktuelle Situation der Land- und Forstwirtschaft in Bezug auf die Bewertung des Vermögens zum Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Die Diskussion um die Erbschaftsteuer, insbesondere auch um die Bewertungsfragen, kommt in Deutschland nicht zur Ruhe. Dabei spielt die von einer Bewertung abhängige Erbschaftsteuer in der Bundesrepublik Deutschland nur eine sehr geringe Rolle. So trug z. B. die Erbschaftsteuer im Jahr 2003 zu den Gesamtsteuereinnahmen von Bund, Länder und Gemeinden in Höhe von insg. € 442 Mrd. nur einen Anteil von € 3,3 Mrd. also 0,75 % bei.

Bei der Erbschaftsteuer haben die Bewertungsansätze ebenso wie bei der inzwischen nicht mehr veranlagten Vermögenssteuer seit vielen Jahren das Augenmerk von Rechtsprechung, Literatur und vor allen Dingen der Politik auf sich gezogen.

Nach den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichtes zur Vermögenssteuer und zur Erbschaft- und Schenkungsteuer vom 22.06.1995 [1] war die Anwendung der alten Einheitswerte vom 01.01.1964 für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie zur Vermögenssteuer nicht mehr mit dem Grundgesetz vereinbar. Der Gesetzgeber wurde aufgefordert, den verfassungsgemäßen Zustand der Besteuerung zum 01.01.1997 (für die Erbschaft- und Schenkungsteuer rückwirkend zum 01.01.1996) wieder herzustellen.

Der Gesetzgeber hat die ihm aufgelegten Änderungen mit dem Jahressteuergesetz 1997 vollzogen:

Während die Vermögenssteuer für Veranlagungszeitpunkte nach dem 31.12.1995 nicht mehr erhoben wird, wurden für die Erbschaft- und Schenkungsteuer neue aktualisierte Bewertungsvorschriften, nämlich die Vorschriften der so genannten Bedarfsbewertung eingeführt:

Für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen werden seitdem für Zwecke der Erbschaftsteuer die so genannten land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwerte festgestellt.

Bei der Ermittlung dieser Grundbesitzwerte galten zunächst die Wertverhältnisse zum 01.01.1996 für Feststellungen bis zum 31.12.2001. Auf Gesetzesinitiative des Bundesrates hin wurden diese Werte für weitere fünf Jahre bis zum 31.12.2006 festgeschrieben [2].

Zwischenzeitlich hat der Bundesfinanzhof in einem Urteil (BFH 20.10.2004, II R 74/00) die „rückwirkende“ Anwendung des „neuen“ Erbschaftsteuerrechts ab 01.01.1996 für zulässig erklärt.

Die Rückwirkung, so der BFH, sei zulässig, da das Verfassungsgericht das alte Recht bereits in 1995 für verfassungswidrig erklärt hat. So konnte der Gesetzgeber Ende 1996 das neue Recht auf den 01.01.1996 rückwirkend in Kraft setzen.

## **1.1 Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens**

Die wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ist der Betrieb Land- und Forstwirtschaft. Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dauernd zu dienen bestimmt sind.

Dazu gehören:	der Betriebsteil	(1.1.1)
	die Betriebswohnungen	(1.1.2)
	der Wohnteil	(1.1.3)

### **1.1.1 Ermittlung des Betriebswertes im „Normalverfahren“**

Der Betriebswert wird auf Basis **festgelegter Ertragswerte** ermittelt. Neben dem Ansatz der im Bewertungsgesetz genannten Ertragswerte erfolgt keine gesonderte Berücksichtigung des Wertes von anderen Wirtschaftsgütern z. B. Wirtschaftsgebäuden oder Tierbeständen.

Bei Nebenbetrieben, Abbauland, gemeinschaftlicher Tierhaltung und bei einigen Nutzungsteilen der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung sind Einzelertragswerte zu ermitteln. In diesen Fällen hat für die Errechnung allgemein verwendbarer Wertansätze keine ausreichende Rechenbasis vorgelegen, um eine allgemeine gesetzliche Grundlage zu vermitteln.

Der Betriebswert eines **landwirtschaftlichen Betriebes** ermittelt sich auf Grundlage des Ertragswerts der landwirtschaftlichen Nutzung, der bei der Bodenschätzung festgestellt und im Liegenschaftskataster regelmäßig durch die Ertragsmesszahlen (EMZ) der Eigentumsfläche nachgewiesen sind. Die EMZ

werden einheitlich mit dem Ertragswertansatz von € 0,35 je EMZ multipliziert. Das Ergebnis ist der Ertragswert der landwirtschaftlichen Nutzung [3].

Beispiel: 40 ha landwirtschaftliche Nutzung mit einer durchschnittlichen Ertragsmesszahl von 60 je ar = 40 ha x 100 x 60 = 240.000 EMZ x € 0,35 = € 84.000,00.

Die **forstwirtschaftliche Nutzung** wiederum wird baumartenabhängig bewertet. Für die Forstflächen gibt es bei der Bedarfsbewertung insgesamt sechs festgelegte Ertragswertansätze, und zwar in Abhängigkeit der Nutzung der Baumart und dem Alter der Bestände.

Mit dem Mindestwert von € 0,26 je ar werden Kleinbetriebsflächen unabhängig von ihrer Nutzung bewertet. Es sind anzusetzen:

Baumartengruppe Fichte 60-80 Jahre und Plenterwald	€	7,50/ar
Baumartengruppe Fichte 80-100 Jahre	€	15,00/ar
Baumartengruppe Fichte über 100 Jahre	€	20,00/ar
Baumartengruppe Buche und sonstiges Laubholz über 100 Jahre	€	5,00/ar
Baumartengruppe Eiche über 140 Jahre	€	10,00/ar

Hinweis: Beim Nutzungsteil Weihnachtsbaumkultur beträgt der Wertansatz € 133,00/ar. Zum Nutzungsteil Weihnachtbaumkultur gehören alle Wirtschaftsgüter, die dem Anbau von Weihnachtsbäumen dienen. Die Fläche des Nutzungsteils Weihnachtsbaumkultur umfasst die dem Anbau von Weihnachtsbäumen dienenden Flächen einschließlich der zur Weihnachtsbaumkultur gehörenden Lagerplätze und Fahrschneisen.

### **1.1.2 Betriebswohnungen**

Gebäude und Gebäudeteile des Betriebes, die dessen Arbeitnehmern und deren Familienangehörigen zu Wohnzwecken zur Verfügung gestellt werden, sind Betriebswohnungen. Dabei ist es erforderlich, dass der Wohnungsinhaber oder seine Familienangehörigen ganz im Betrieb tätig sind. Es genügt, dass der jeweilige Arbeitnehmer vertraglich dazu verpflichtet ist, wenigstens 100 Arbeitstage oder 800 Stunden mitzuarbeiten. Das Merkmal der Betriebswohnung bleibt bei fort dauernder Nutzung der Wohnung durch den Arbeitnehmer nach Eintritt in den Ruhestand erhalten. Zum Grund und Boden der

Betriebswohnungen zählen neben den bebauten Flächen auch die dazugehörigen Stellplätze und Gärten. Bewertung siehe 1.1.3 unten.

### 1.1.3 Wohnteil

Hier sind die Wohngebäude und Gebäudeteile, die dem Inhaber des Betriebes und den zu seinem Haushalt gehörenden Familienangehörigen zur Verfügung stehen, zu erfassen. Wohngebäude und Gebäudeteile, die den Altenteilern zu Wohnzwecken dienen, gehören ebenfalls zum Wohnteil, wenn die Nutzung der Wohnung in einem Altenteilsvertrag geregelt ist.

Die folgenden Bewertungsvorschriften für Wohngrundstücke des Bewertungsgesetzes sind bei der Ermittlung des Wertes von **Betriebswohnungen und Wohnteilen** anzuwenden.

Danach gilt:

Die Wertermittlung erfolgt über das **12,5-fache** der durchschnittlich drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt erzielten Jahresmiete oder für den Fall, dass die Vermietung einen kürzeren Zeitraum umfasst, die Jahresmiete aus dem kürzeren Zeitraum.

Dieses Bewertungsverfahren ist anzuwenden auf alle zu Wohnzwecken vermieteten Gebäude. Wird ein Wohngebäude vom **Eigentümer und dessen Familie selbst genutzt**, anderen unentgeltlich zur Nutzung überlassen, an Angehörige oder an Arbeitnehmer des Eigentümers vermietet, so tritt an die Stelle der Jahresmiete die übliche **Miete (Vergleichsmiete)**. Der Wert des Wohngebäudes richtet sich bei dieser Bewertungsmethode nach dem 12,5-fachen der drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt maßgeblichen Vergleichsmiete.

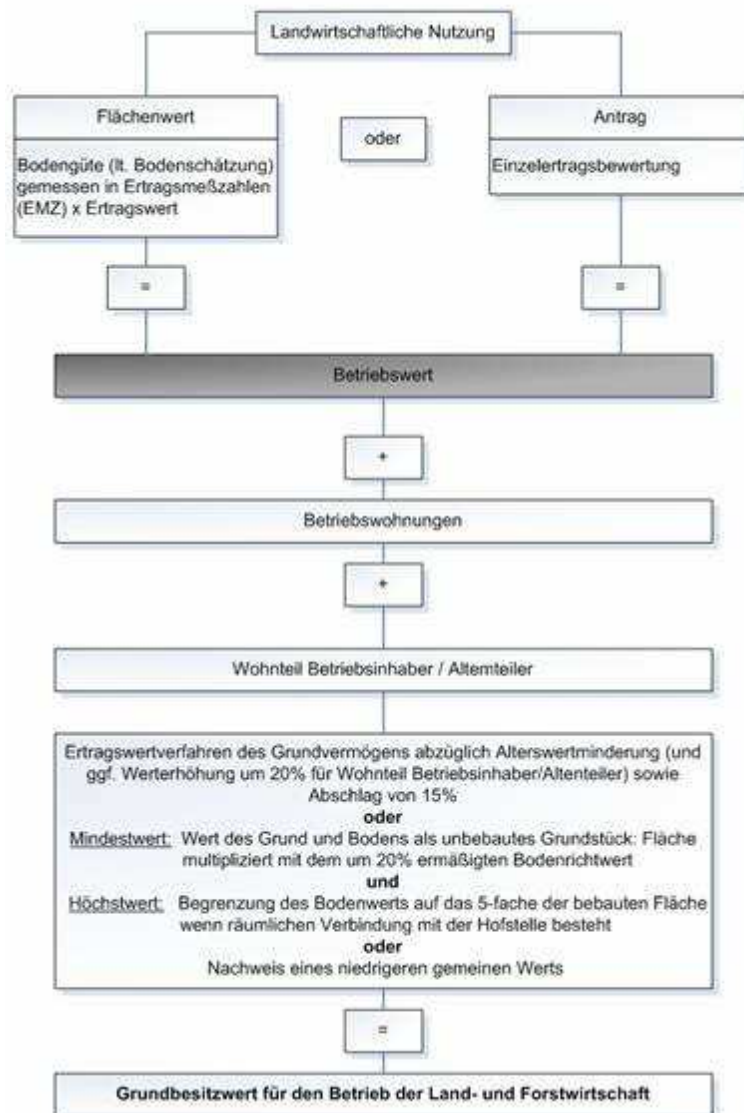
Von dem so ermittelten Wert ist die Wertminderung wegen Alters abzuziehen. Die Wertminderung wegen Alters beträgt für ein Gebäude für jedes Jahr seit Bezugsfertigkeit bis zum Besteuerungszeitpunkt 0,5% höchstens jedoch 25% des zuvor ermittelten Gebäudewertes.

Der Höchstwert für die Alterswertminderung ist erreicht, wenn das Gebäude vor 1953 fertig gestellt worden ist. Zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer kann es kommen, wenn das Gebäude durchgreifend erneuert oder verbessert worden ist.

Nach Berücksichtigung der Wertminderung wegen Alters erfolgt ein Zuschlag in Höhe von 20 % für Ein- bzw. Zweifamilienhäuser. Dieser Zuschlag soll dem Umstand Rechnung tragen, dass Ein- und Zweifamilienhäuser in der Regel nicht zu Renditezwecken, sondern zum Eigengebrauch errichtet werden und einen größeren Grundstücksanteil haben, der sich insgesamt in einem höheren Wert niederschlagen muss.

Zusätzlich sind bei Betriebswohnungen und Wohnteilen bei räumlicher Verbindung mit der Hofstelle zur Berücksichtigung landwirtschaftlicher Besonderheiten (einschränkte Verkehrsfähigkeit, Mobilität) die Werte um jeweils 15 % zu kürzen.

Übersicht über die Bedarfswertung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs:





## 1.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Bei der Ermittlung der Erbschaftsteuer ist das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, soweit es ertragsteuerlich Betriebsvermögen ist, wie folgt nach § 13a ErbStG begünstigt:

- Bei Erwerb von Todes wegen **oder** durch Schenkung unter Lebenden wird ein **Freibetrag** von € 225.000,00 gewährt

und

- dass nach Abzug des Freibetrages verbleibende Vermögen ist nur mit 65 % anzusetzen. (Bewertungsabschlag)

Die Gewährung dieses Freibetrages und des Bewertungsabschlages setzt voraus:

Von dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen sind nur **Betriebsteil und Betriebswohnungen** begünstigt, da diese i. d. R. ertragsteuerliches Betriebsvermögen darstellen. Nicht begünstigt sind der Wohnteil des Betriebsinhabers und die Altenteilerwohnungen. Mietwohnhäuser (z.B. ehem. Landarbeiterkaten), die ertragssteuerlich zum Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehören, sind ebenfalls begünstigt.

Gebäude - und Gebäudeteile, die zu Wohnzwecken des Betriebsinhabers oder eines Altenteilers genutzt werden und nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als **Baudenkmal** anzusehen sind, können ggf. ertragssteuerlich als Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes behandelt werden. Auch für diese denkmalgeschützten Gebäude kann dann die o. g. Begünstigung des § 13a ErbStG in Betracht kommen.

Der Bewertungsabschlag hingegen kann auch dann vorgenommen werden, wenn der Freibetrag nicht in Anspruch genommen wird, weil der Schenker die zur Inanspruchnahme erforderliche Erklärung nicht abgegeben hat oder der Freibetrag bereits bei einer früheren Zuwendung verbraucht worden ist und nach Ablauf der Sperrfrist (5 Jahre) nicht ein weiteres Mal in Anspruch genommen werden kann. Für die Inanspruchnahme des Bewertungsabschlages besteht keine Sperrfrist. Der Bewertungsabschlag kann für jede Zuwendung in Anspruch genommen werden.

Im Zusammenhang mit dieser Begünstigung sind zwei Voraussetzungen zur Gewährung des § 13a ErbStG zu beachten:

Zum einen gibt es eine **Behaltensregel**, denn gesetzgeberisches Ziel der Freibetragsregelung bzw. des verminderten Wertansatzes ist der Erhalt des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in der Hand des Erwerbers. Dieser Absicht widerspricht es, wenn der land- und forstwirtschaftliche Betrieb nicht mindestens eine gewisse Zeit beim Erwerber verbleibt. Freibetrag und Freibetragsanteil und verminderter Wert entfallen deshalb mit Wirkung für die Vergangenheit soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb gegen die Behaltensregelung verstößt. Dieses liegt vor, wenn der Erwerber seinen Betrieb oder einen Teilbetrieb veräußert, wesentliche Betriebsgrundlagen von seinem Betriebsvermögen in ein Privatvermögen überführt.

Weiterhin ist die **Entnahmebegrenzung** zu beachten: Der Erwerber eines begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes unterliegt einer Entnahmebeschränkung. Bis zum Ende des letzten in die 5-Jahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres dürfen ohne nachteilige Folgen nur Entnahmen getätigt werden, die die Summe der Einlagen und der Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um nicht mehr als € 52.000,00 übersteigen.

Die Anwendung sowie die nachteiligen Folgen eines Verstoßes gegen Entnahmebegrenzung bzw. Behaltensfrist bedürfen einer nachhaltigen sorgfältigen Prüfung durch einen steuerlichen Berater. Im Falle eines Verstoßes gegen o. g. Voraussetzungen erfolgt rückwirkend eine Neufestsetzung der Erbschaftsteuer ohne die o. g. Begünstigung.

Beispiel zur Wirkung von Freibetrag und Bewertungsabschlag:

Grundbesitzwert Land- und Forstwirtschaft (Betriebsvermögen)	€	500.000,00
Freibetrag	€	<u>-225.000,00</u>
	€	275.000,00
Bewertungsabschlag	€	<u>- 96.250,00</u>
steuerpflichtiger Erwerb	€	<u>178.750,00</u>

## **2. Vorlagefrage des Bundesfinanzhofes beim Bundesverfassungsgericht**

Die zur Zeit geltenden Regelungen des Bewertungs- und Erbschaftsteuergesetzes, die vorstehend für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb beschrieben wurden, stehen z.Z. verfassungsrechtlich auf dem Prüfstand. Ausgangspunkt der Diskussion bilden die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes zur Vermögenssteuer sowie zur Erbschaft- und Schenkungsteuer aus dem Jahre 1995. Ob die im Anschluss an dieser Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes durchgeführte Neugestaltung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichtes genügt, ist umstritten. Als problematisch wird angesehen, dass bei Bewertung der verschiedenen Vermögensarten offensichtlich erhebliche Bewertungsunterschiede bestehen. Darüber hinaus sind für Betriebsvermögen nach § 13a ErbStG umfangreiche sachliche Vergünstigungen vorgesehen. Vor diesem Hintergrund hat der BFH[4] erneut die Frage an das Bundesverfassungsgericht herangetragen, ob die Anwendung eines einheitlichen Steuertarifs auf alle Vermögensarten mit dem Gleichheitsgrundsatz mit Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz vereinbar ist (so genannte Normkontrollverfahren). Die Finanzverwaltung setzt auf Grund der Vorlagen des Bundesfinanzhofs die Erbschaft- und Schenkungsteuer zurzeit in vollem Umfang vorläufig fest[5]. Dieses vorläufige Festsetzen der derzeitigen Erbschaftsteuerbescheide hat m. E. allerdings nicht zur Folge, dass in der Vergangenheit erfolgte Schenkungen rückwirkend von strengeren Rechtsvorschriften höheren Besteuerungen zugeführt werden können. In diesen Fällen ist von einem Vertrauensschutz auszugehen.

Mit einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes ist dem Vernehen nach noch im Jahre 2005 zu rechnen. Zuständig ist der 1. Senat des Bundesverfassungsgerichtes[6]. Dieser Senat hat sich bisher noch nicht mit dem Verfahren befasst. Zu Beginn des Jahres 2005 hat das Bundesverfassungsgericht festgelegt, was im laufenden Jahr an Entscheidungen erfolgen wird. In dieser Entscheidungsliste ist das vorgenannte Normkontrollverfahren enthalten; damit ist wohl im Jahre 2005 mit einer Entscheidung zu rechnen.

#### Fazit:

Nunmehr steht erneut die Frage im Raum, ob die zweifelsohne unterschiedlichen Bewertungsansätze der Verfassung standhalten. Vor diesem Hintergrund wird deutlich, dass eine Erbschaftsteuer recht schnell zu massiven Substanzeingriffen führt, wenn sie aus den Erträgen nicht bestritten werden kann. Insbesondere im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, wo sich Verkehrswerte und Ertragswerte stark voneinander unterscheiden.

### **3. Erbschaftsteuerbelastung in Deutschland im internationalen Vergleich**

Im Rahmen eines Dienstleistungsauftrages des BMF hat das Zentrum für europäische Wirtschaftsforschung GmbH (ZEW)[7] die Erbschaftsteuerbelastung in Deutschland den Staaten der EU und anderen wichtigen Staaten bei unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht geprüft. Im Ergebnis stellt die vorgenannte Studie fest, dass die gegenwärtige Erbschaftsteuerbelastung in Deutschland im internationalen Vergleich erträglich ist. Die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Vermögen unterscheidet sich in den untersuchten Staaten relativ stark. In einigen Ländern wird auf den Verkehrswert (Marktwert/fair market value) abgestellt, wobei bei einzelnen Wirtschaftsgütern Besonderheiten bestehen. In anderen Ländern wie in Deutschland wird auf den Ertragswert zurückgegriffen. Für die Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Vermögen werden sehr unterschiedliche sachliche Vergünstigungen gewährt, die in einigen Ländern mit denen vergleichbar sind wie bei der Übertragung von Unternehmensvermögen und den Anteilen von Kapitalgesellschaften. Die in Deutschland für die Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Vermögen vorgesehenen Erleichterungen liegen lt. der Untersuchung des ZEW innerhalb der Bandbreite, die in anderen Ländern gewährt wird. Keine speziellen Erleichterungen für die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gibt es z. B. in den Niederlanden, in Luxemburg, in Schweden, in der Schweiz (Kanton Genf) und in Liechtenstein.

Bei den persönlichen Freibeträgen ist festzustellen, dass Deutschland im internationalen Vergleich lt. Studie des ZEW einer Vermögensübertragung zwischen Ehegatten zwar den höchsten persönlichen Freibetrag gewährt, aber immerhin acht Staaten bei der Übertragung von Vermögen unterhalb der Ehegatten keine Erbschaft- und Schenkungsteuer erhoben wird. Bei Übertragung auf Kinder kennt Deutschland mit dem Freibetrag von € 205.000,00 den zweithöchsten Freibetrag.

Fazit: Die Studie des ZEW kommt zur Aussage, dass in Deutschland im internationalen Vergleich, insbesondere bei der Bewertung von Unternehmensvermögen aus Sicht des Steuerpflichtigen, günstige Regelungen gelten. Es ist allerdings auszuführen, dass einige Länder für die Übertragung von Unternehmensvermögen weitgehende sachliche Erleichterungen vorsehen (Steuerbefreiung von 100%, 95% oder 90%). Diese sachlichen Erleichterungen gehen über den Umfang der in Deutschland bekannt ist, deutlich hinaus.

#### **4. Entwurf eines Erbschaftsteueränderungsgesetzes**

**Vorlage der Landesregierung Schleswig-Holstein in der Bundesratsitzung am 11.06.2004**

Das Land Schleswig-Holstein hat eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes zur Erbschaftsteuer nicht abgewartet und seinerzeit politisch wie folgt entschieden:

Schaffung einer Neuregelung der Bewertung der Vermögensart für Zwecke der Erbschaftsteuer mit dem Ziel die verfassungsgemäße Bewertung zu ermöglichen und damit das Aufkommen der Länder aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer zu sichern. Anderenfalls laufen die Vorschriften für die Grundstücksbewertung unabhängig von der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes kraft Gesetzes zum 31.12.2006 aus.

Das in der Bundesratssitzung **am 11.06.2004 vorgelegte Änderungsgesetz** wurde aufgrund der politischen Mehrheiten im Bundesrat zunächst zurückgewiesen. Dennoch sollte man den Gesetzesentwurf ernst nehmen und sich damit beschäftigen, denn Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechtes werden früher oder später kommen und die Erfahrung aus der Vergangenheit zeigt dazu, dass einmal mit Vorschlägen bedrucktes Papier wieder hervorgeholt wird und/oder in veränderter Form ein erneutes Gesetzgebungsverfahren eingebracht wird. Weiterhin ist festzuhalten, dass die Erbschaftsteuer eine Ländersteuer ist und bekanntermaßen auf Ebene der Länder ein großer Finanzbedarf besteht, so dass sich unter dem Deckmantel einer Vorgabe des Bundesverfassungsgerichtes sicherlich zügig eine Einigkeit auf Bundesländer auch unter differierenden politischen Mehrheiten herstellen lässt, wenn so das Finanzmittelaufkommen scheinbar gesichert wird.

**Gravierende mögliche Änderungen für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft sollen im folgenden kurz dargestellt werden:**

(unter 5. erfolgt dann eine Vergleichsberechnung am Beispiel eines landwirtschaftlichen Betriebes bewertet und besteuert nach der aktuellen Situation und nach den damaligen Vorstellungen der Schleswig-Holsteinischen Landesregierung.)

Im folgenden werden die Inhalte der o. g. Gesetzentwürfe vorgestellt. Inwieweit wann eine Umsetzung in der Praxis erfolgen wird, bleibt abzuwarten.

## **4.1 Erbschaftsteuerbewertungsgesetz (ErbBewG)**

### **4.1.1 Allgemeines**

- Die Neuregelung, so die Landesregierung, orientiert sich an den Vorschlägen der vom BMF eingesetzten Sachverständigenkommission „Bewertung des Grundbesitzes für Zwecke der Vermögensbesteuerung“ in ihrem Gutachten vom 29.05.2004[8], die sich an die in der Praxis gängigen Wertermittlungsverfahren annähern. Daher wird:
  - die Bemessungsgrundlage für die Steuer verbreitert
  - die Bewertungsverfahren orientieren sich generell am gemeinen Wert und führen alle bisher unterbewerteten Vermögensarten (Grundvermögen, Betriebsvermögen **und** land- und forstwirtschaftliches Vermögen) an das untere Niveau der Marktwerte (80% Verkehrswerte) heran.

#### 4.1.2 Land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen

Die Vermögensart Betriebsvermögen umfasst nunmehr neben dem Vermögen von Gewerbebetrieben auch das Vermögen von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft. Durch die Angleichung können die Mängel des geltenden Verfahrens, so die Landesregierung Schleswig-Holstein, weitgehend beseitigt werden. Die Vergünstigungen des § 13a ErbStG können erhalten bleiben. Es ist erforderlich, dass land- und forstwirtschaftliche Flächen, Gebäude und andere Wirtschaftsgüter getrennt bewertet werden. Dazu ist es erforderlich zu bestimmen, welche Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen i. S. d. ErbBewG gehören.

Zum Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter und Ansätze der Aktivseite und alle Schulden und Ansätze auf der Passivseite, die auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung zu dem **landwirtschaftlichen Betrieb** gehören.

Um das land- und forstwirtschaftliche Vermögen mit dem gewerblichen Betriebsvermögen gleich zu behandeln, gehören Wohnteil und Altenteilerwohnung zum Grundvermögen. Eine Bewertung dieser Vermögensteile erfolgt dort.

Künftig sollen die zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter mit Ausnahme der Betriebsgrundstücke, Wertpapiere und Anteile an Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften mit **Teilwerten** in die Vermögensaufstellung übernommen. Der Teilwertansatz erfasst die in den Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven und wirkt damit nach Auffassung der Landesregierung Schleswig-Holstein den vom Bundesfinanzhof kritisierten Begünstigungseffekten entgegen. Das gilt für bilanzierende und nicht bilanzierende Betriebe gleichermaßen.

Nach den Vorstellungen der Landesregierung Schleswig-Holstein sollen land- und forstwirtschaftliche Grundstücke, sowie Abbauland und Unland wie unbebaute Grundstücke bewertet werden.

Deshalb soll folgendes gelten:

**Waldflächen**, Wasserflächen, Abbauand, Unland sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Dieser Wert ist um einen Abschlag von 10% zu ermäßigen. Der gemeine Wert ist der Wert, der sich im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für das Grundstück ergeben würde. Er muss gegebenenfalls gutachterlich festgestellt werden.

Die **landwirtschaftlichen Flächen** werden mit den **Bodenrichtwerten** bewertet. Der Bodenrichtwert ist dann um einen Abschlag von 10% zu ermäßigen.

Die Bodenrichtwerte sind von den Gutachterausschüssen der Landkreise nach § 194 BauGB zu ermitteln und den Finanzämtern mitzuteilen.

Das Betriebsleiter- und das Altenteilerwohnhaus sind entsprechend den Vorschriften für bebaute Grundstücke zu bewerten. Bebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich benutzbare Gebäude befinden. Der Gesetzesentwurf der Landesregierung Schleswig-Holstein unterscheidet folgende Grundstücksarten:

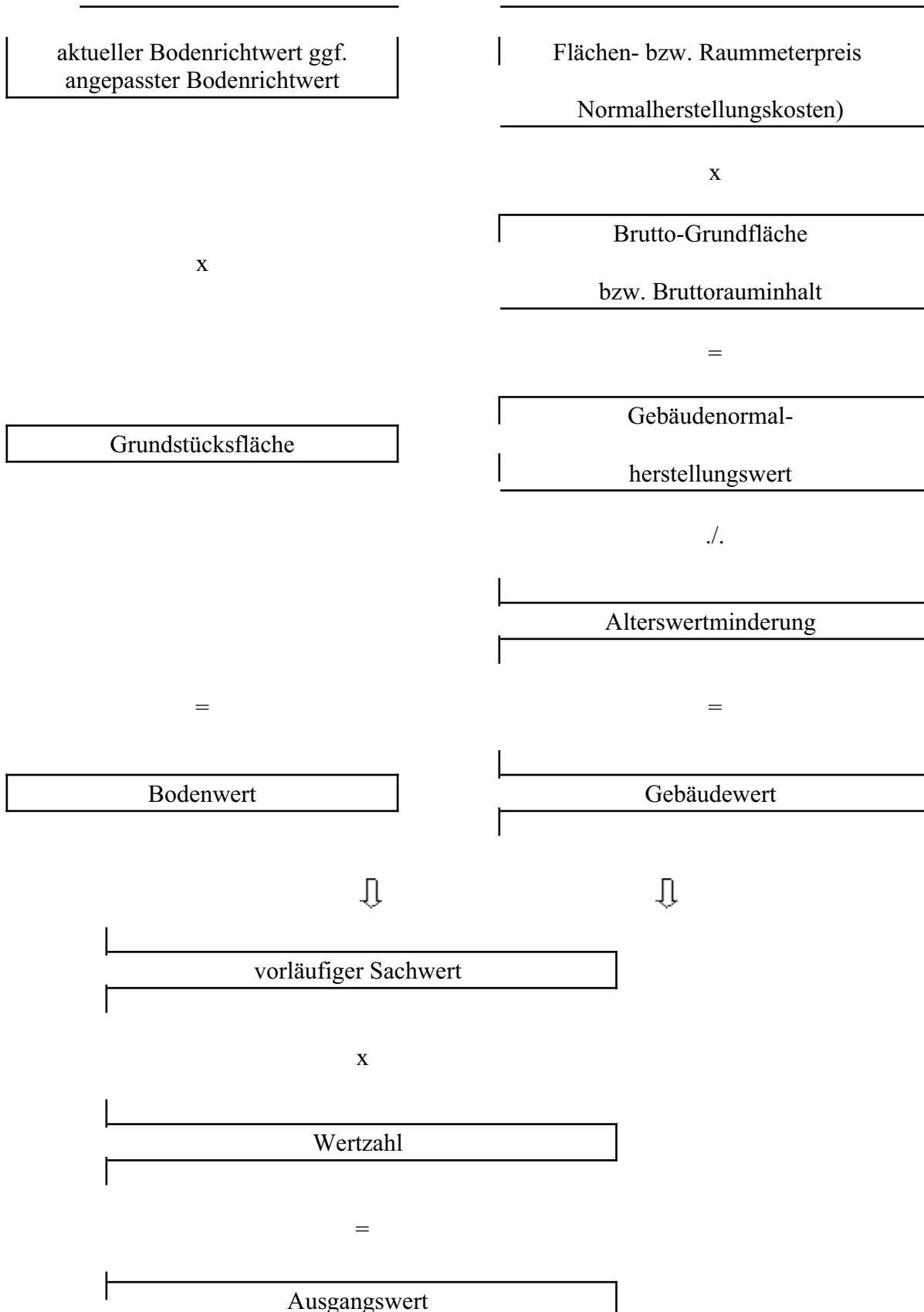
- Ein- und Zweifamilienhäuser
- Mietwohngrundstücke
- Wohnungseigentum
- Geschäftsgrundstücke
- gemischt genutzte Grundstücke
- sonstige bebaute Grundstücke

Die bebauten Grundstücke sind im Wege des Sachwertverfahrens zu bewerten. Lediglich für Mietwohngrundstücke und Geschäftsgrundstücke ist das Ertragswertverfahren im Gesetzesentwurf vorgeschrieben.

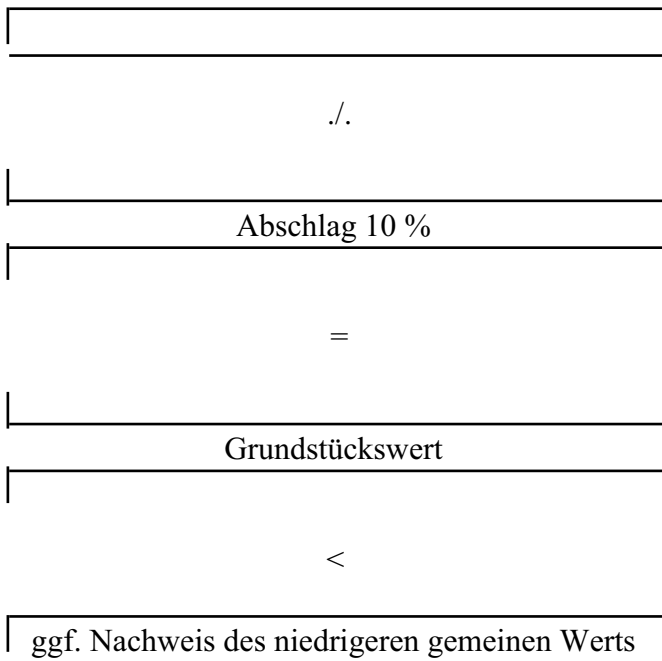
Der Gesetzesentwurf stellt die Grundsätze des Sachwertverfahrens dar. Nach diesem Verfahren soll der

Grundstückswert die Summe aus Bodenwert und Gebäudesachwert sein. Dieser vorläufige Sachwert multipliziert mit einer Wertzahl ergibt den Ausgangswert. Dieser ist um einen Abschlag von 10% zu ermäßigen.

**Überblick über das Sachwertverfahren (Schema):**







Die erforderlichen Angaben für die Durchführung der Berechnung für dieses Bewertungsverfahren sind im Anhang zum Gesetzesentwurf enthalten.

## 4.2 Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes

Das Betriebsvermögen soll weiterhin durch einen Freibetrag entlastet werden. Die geplante Neufassung des § 13a ErbStG sieht für Betriebsvermögen einen Freibetrag von € 2 Mio. vor. Dieser sollte sicherstellen, dass der Erwerb kleinerer und mittlerer Betriebe vollständig von der Steuer befreit wird. Die Begünstigung des Betriebsvermögens sollte uneingeschränkt auch für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft gelten. Der Freibetrag, so die Gesetzesbegründung, sei auch gleichzeitig eine Verwaltungsvereinfachung.

Der **Bewertungsabschlag** in Höhe von 35% des den Freibetrages übersteigenden Betrages soll **entfallen**, weil höhere Erwerbe durch den Bewertungsabschlag in stärkerem Maße begünstigt worden sind als geringere Erwerbe.

§ 28 des ErbStG-Entwurfes sah eine Stundungsmöglichkeit für Betriebsvermögen vor. Allen Erwerbern von Betriebsvermögen sollte ohne einschränkende Voraussetzungen zinslos gegen ratenweise Entrichtung innerhalb von zehn Jahren eine Stundung der Erbschaftsteuer ermöglicht werden. Auf Antrag sollte diese Steuer jedoch jederzeit durch einen abgezinsten Einmalbetrag erfolgen können.

Die persönlichen Freibeträge sollten unverändert bleiben. Hier sollte also wie bisher Vermögensübertragungen zwischen Ehegatten ein persönlicher Freibetrag von € 307.000,00, bei Vermögensübertragung auf Kinder ein Freibetrag von € 205.000,00 gelten.

Die Verbreitung der Bemessungsgrundlage sollte nach dem Willen der Schleswig-Holsteinischen Landesregierung allerdings dazu führen, dass sich der Steuertarif für die drei vorhandenen Steuerklassen bis zur Tarifstufe von € 5.113.000,00 verringert, die darüber hinausgehenden Erwerbe sollten unverändert mit gleichen Steuersätzen besteuert werden.

### 4.3 Aufstellung

		Tarif (in % des Erwerbs)					
		Stkl. I		Stkl. II		Stkl. III	
Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschließlich ... Euro		bisher	neu	bisher	neu	bisher	neu
<b>52.000 Euro</b>		7	<b>6</b>	12	<b>11</b>	17	<b>16</b>
<b>256.000 Euro</b>		11	<b>10</b>	17	<b>16</b>	23	<b>22</b>
<b>512.000 Euro</b>		15	<b>14</b>	22	<b>21</b>	29	<b>28</b>
<b>5.113.000 Euro</b>		19	<b>18</b>	27	<b>26</b>	35	<b>34</b>
<b>12.783.000 Euro</b>		23	<b>23</b>	32	<b>32</b>	41	<b>41</b>
<b>25.565.000 Euro</b>		27	<b>28</b>	37	<b>38</b>	47	<b>48</b>
<b>über</b>	<b>25.565.000 Euro</b>	30	<b>31</b>	40	<b>41</b>	50	<b>51</b>

### 5. Beispiel

In nachfolgendem Beispiel soll die Bewertung eines landwirtschaftlichen Betriebes nach derzeit geltendem Recht, aber auch nach dem im Erbschaftsteueränderungsgesetz vom 11.06.2004 vorgesehenen Regelungen dargestellt werden.

Dabei werden die unterschiedlichen Bewertungsansätze deutlich. Auswirkungen auf den erbschaftsteuerlichen Gesamtwert sind teilweise gravierend, wie dem nachfolgenden Beispiel zu entnehmen ist.

In diesem Beispiel handelt es sich um einen Gutsbetrieb in Schleswig-Holstein mit einer Größe von 400 ha AF. Die gesamte Fläche ist Ackerfläche mit einer Bodenpunktzahl von 50; das entspricht etwa 5000 EMZ/ha. Der Bodenrichtwert beträgt € 12.000,00/ha.

Neben den landwirtschaftlichen Flächen verfügt der Gutsbetrieb über eine Maschinenhalle in einer Größe von 20 x 25 m, sowie über ein Getreideflachlager mit beschüttbaren Wänden bis zu einer Höhe von 3m in einer Größe von 20 x 50 m. Diese Getreidelagerhalle ist in unterschiedliche Boxen mit ebenfalls variablen Wänden aufgeteilt. Beide Gebäude sind im Jahr 1980 hergestellt worden.

Neben den landwirtschaftlichen Gebäuden sind ein Betriebsleiterwohnhaus und ein Altenteilerwohnhaus vorhanden. Das Betriebsleiterwohnhaus wurde 1978 errichtet und weist eine Wohnfläche von 180 m<sup>2</sup> bei einem hohen Baustandard aus. Das Altenteilerwohnhaus wurde 1963 errichtet und hat eine Wohnfläche von 160 m<sup>2</sup> bei ebenfalls einem hohen Standard. Die erzielbare Miete beträgt € 4,00/m<sup>2</sup>.

Sowohl beim Betriebsleiter- als auch beim Altenteilerwohnhaus handelt es sich um Einfamilienhäuser.

Im Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes sind noch fünf Landarbeiterhäuser enthalten. Diese Landarbeiterhäuser als Einfamilienhäuser wurden in den Jahren 1950-1955 errichtet. Sie werden von ehemaligen Mitarbeitern des Gutsbetriebes bzw. von jetzigen Mitarbeitern bewohnt. Alle Häuser haben mittleren Standard, jedes Haus eine Größe von 100 m<sup>2</sup>. Jedes Haus ist mit einer Jahresmiete von € 4.800,00 vermietet. Zum Haus gehören jeweils 1.000 m<sup>2</sup> große Grundstücke mit einem Richtwert von € 20,00/m<sup>2</sup>.

Die Bilanz des Betriebes vereinfacht:

<b>Aktiva</b>	<b>T€</b>		<b>T€</b>	<b>Passiva</b>
Grund und Boden nach § 55	8.000,00	Eigenkapital		8.601,00
Gebäude: Wohngebäude	1,00	Fremdkapital		1.000,00
Wirtschaftsgebäude	1.000,00			

Maschinen	500,00	
Ernte (nicht aktiviert)	0,00	
Bank	100,00	
<hr/>		
	9.601,00	9.601,00

## 5.1 Vereinfachte Bewertung nach heutigen gesetzlichen Regelungen:

Betriebsteil		€
400 ha x 5000 EMZ/ha x 0,35 €/EMZ	=	700.000,00

### Betriebswohnungen

		€
Jahresmiete € 4.800,00 x 12,5	=	60.000,00
Alterswertminderung max. 25%	=	<u>- 15.000,00</u>
		45.000,00
Zuschlag Einfamilienhaus 20%	=	<u>+ 9.000,00</u>
		54.000,00
Abschlag Hofstelle 15%	=	<u>- 8.100,00</u>
		<u>45.900,00</u>
5 Objekte	=	229.500,00

### Wohnteil

	Betriebsleiter	Altenteil	
Jahresmiete x 12,5	108.000,00	96.000,00	
Alterswertminderung	<u>- 14.580,00</u>	<u>- 20.160,00</u>	
	93.420,00	75.840,00	
Zuschlag EFH	<u>+ 18.684,00</u>	<u>+ 15.168,00</u>	
	112.000,00	91.008,00	
Abschlag Hofstelle	<u>- 16.816,00</u>	<u>- 13.651,00</u>	
	95.288,00	<u>77.357,00</u>	
	<u>~ 95.200,00</u>	<u>~ 77.300,00</u>	= <u>172.500,00</u>

Erbschaftsteuerbelastung

- vereinfachte Betrachtung ohne Verbindlichkeiten, Nießbrauch, etc. -

Grundbesitzwert	€ 1.102.000,00
davon nach § 13a ErbStG begünstigt:	
Betriebsteil	€ 700.000,00
Betriebswohnungen	<u>€ 229.500,00</u>
	€ 929.500,00
./. Freibetrag	<u>€ 225.000,00</u>
	€ 704.500,00
./. Bewertungsabschlag 35%	<u>€ 246.500,00</u>
verbleibendes Vermögen	€ 458.000,00
nicht begünstigtes Vermögen	<u>€ 172.500,00</u>
(Betriebsleiter/Altenteil)	
steuerpflichtiger Erwerb	€ 630.500,00
./. pers. Freibetrag Steuerklasse I	<u>€ 205.000,00</u>
	€ 425.500,00
Steuersatz I, 15%	
<b>Erbschaftsteuer</b>	<u><b>€ 63.825,00</b></u>

Verbindlichkeiten bleiben, da es sich um eine vereinfachte Rechnung handelt unberücksichtigt.

**5.2 Vereinfachte Bewertung nach Gesetzesentwurf Schleswig-Holstein vom 11.06.2004**

## Landwirtschaftliche Nutzflächen

400 ha x € 12.000,00/ha =	€	4.800.000,00	
Abschlag 10%	€	<u>- 480.000,00</u>	<b>€4.320.000,00</b>

## Landarbeiterhäuser (5 Stück)

Bodenrichtwert	Flächenpreis/Normal HK
€ 20,00/m <sup>2</sup>	€ 650,00/m <sup>2</sup>
x	x
Grundstücksfläche	Bruttogrundfläche
1000 m <sup>2</sup>	100 m <sup>2</sup>
	=
	Normalherstellungswert
	€ 65.000,00
	./.
	Alterswertminderung
	55 Jahre x 1,25% = 68,75%
	max. 60%, € 39.000,00
=	=
Bodenwert	Gebäudewert
€ 20.000,00	€ 26.000,00
	vorläufiger Sachwert
	€ 46.000,00
	x
	Wertzahl
	1,0
	=
	Ausgangswert
	€ 46.000,00
	./.



Abschlag 10%

€ 4.600,00

=

Grundstückswert

€41.400,00

bei 5 Objekten

Euro

**207.000,00**

Betriebsleiter und Altenteilerhaus nach gleichem Berechnungsschema ergibt sich ein Wert für beide Häuser i. H. v.

€ **176.500,00**

Wirtschaftsgebäude nach gleichem Berechnungsschema

€ **240.700,00**

Teilwerte der übrigen  
Wirtschaftsgüter des  
Betriebes:

-Maschinen T€ 500

-Ernte T€ 400

-Bank T€ 100

€ **1.000.000,00**

Summe aller Werte

€ 5.944.200,00

abzüglich Freibetrag

€ 2.000.000,00

Zwischensumme

€ 3.944.200,00

abzüglich persönlicher Freibetrag

€ 205.000,00

Steuerpflichtiger Erwerb

€ **3.739.200,00**

**Auf diesen steuerpflichtigen Erwerb fällt eine Erbschaftsteuer in Höhe von:**

**3.739.200,-- EUR x 18 % = 673.056,-- EUR an.**

Verbindlichkeiten wurden ebenfalls nicht berücksichtigt um ein vergleichbares Ergebnis zu ermitteln.

## **6. Schlussbetrachtung**

Die obigen Ausführungen zeigen abschließend mit einer vereinfachten Berechnung auf, dass eine Umsetzung der damaligen Gesetzesvorlagen zur Erbschaftsteuer für größere Betriebe ohne Substanzeingriffe sicherlich finanziell nicht zu bewältigen gewesen wäre.

Ob eine Umsetzung in einer derartigen Form überhaupt kommt ist derzeit nicht absehbar. Die politische Situation ist dafür sicherlich nicht kalkulierbar. Nur eines ist bestimmt: Die Erbschaftsteuer ist eine „Ländersteuer“, und deren Haushalte sind und bleiben zukünftig am Rande einer „Pleite“. Die Länder sind damit auf die Einnahmen der Steuer angewiesen, ansonsten muss klargestellt werden, wo die Mittel herkommen sollen.

Für einen „Angriff“ auf die Erbschaftsteuer im Jahre 2005/2006, sicherlich aber nicht mehr vor der möglich Bundestagsneuwahl im Jahr 2005 spricht einiges:

- Entscheidung des Verfassungsgerichtes in den nächsten Monaten
- Auslaufen der Bewertungsvorschriften im Rahmen der Bedarfsbewertung zum 31.12.2006
- Entscheidungen des sogenannten Jobgipfels zu Förderung des Mittelstandes
- Knappe öffentliche Kassen

Vor diesen Hintergrund Beratungsempfehlungen abzugeben, ob eine mögliche Übertragung eines Betriebes vorgezogen werden soll, wenn die familiären Strukturen dieses überhaupt zu lassen, ist schwierig.

Die Gesetzesvorlage des Landes Schleswig-Holstein ist zwar abgewiesen liegt aber vor. Es ist erfahrungsgemäß so, dass bei späteren Besprechungen neuer Gesetze alte auf einmal wieder auftauchen. Ob die Entscheidungen des Jobgipfels mit den folgenden Gesetzesentwürfen zur Erbschaftsteuer umgesetzt werden, ist fraglich. Aufgrund der finanziellen Situation muss bei einer Stundungsregelung und Wegfall der Erbschaftsteuer nach 10 Jahren bei Übertragung von aktiven Vermögen (Betrieb) eine Kompensation durch eine höhere Besteuerung der passiven Vermögen (Mietwohnobjekte, Kapital) erfolgen. Das wird für die Betriebe ein Nullsummenspiel werden.

Nur eines ist sicher: Die heutige Gesetzeslage bedeutet eine auch im EU-Vergleich moderate Erbschaftsteuerbelastung. Die obigen Berechnungen zeigen eine mögliche Verzehnfachung der Steuer auf, wenn die alten Beschlüsse Schleswig-Holsteins umgesetzt werden. Die Wahrheit wird wohl zwischen der heutigen Belastung und der zukünftig höheren Belastung liegen.

Deshalb sehe ich **keinen Grund**, heute auf Basis der derzeitigen günstigen Gesetzeslage, bei vorliegen

aller sonstigen familiären und betrieblichen Voraussetzungen eine Übertragung noch zu verschieben.

---

[1] BStBl. II 1995 S. 655 und S.671

[2] Bundestagsdrucksache 14/6718 vom 20.07.2001

[3] R 135 ErbStR

[4] BStBl. 2002 II S. 598, BStBl. 2001 II S. 834

[5] BStBl. 2001 I S. 985

[6] Normkontrollverfahren 1 BvL 10/2002

[7] [www.zew.de](http://www.zew.de) Kurzfassung des Berichtes im Internet

[8] [Bundesfinanzministerium.de](http://Bundesfinanzministerium.de) Stichwort Sachverständigenkommission