

Erbschaftsteuerreform 2016

Die Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts an die Rechtsprechung des
Bundesverfassungsgerichts

Bearbeitet von
Dirk Eisele

1. Auflage 2016. Buch inkl. Online-Nutzung. XVI, 296 S. Inklusive Online-Version. Softcover
ISBN 978 3 482 66401 4

[Steuern > Erbschaftssteuer, Schenkungsteuer, Spendenrecht, Gemeinnützigkeitsrecht](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

VORWORT

„In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes“ (Benjamin Franklin). Nichts ist sicher, außer der Tod und Steuern. Diesem schicksalhaften Spektrum widmet sich auch das deutsche Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, das sich innerhalb von weniger als zwanzig Jahren nunmehr bereits zum dritten Male auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand wiederfand.

Mit seiner „Auftakt“-Entscheidung vom 22. 6. 1995 (2 BvR 552/91, BStBl 1995 II S. 671) hatte das Bundesverfassungsgericht die damaligen Regelungen des § 12 Abs. 1 und 2 ErbStG 1974 für verfassungswidrig erklärt und dem Gesetzgeber eine Neuregelung bis zum 31.12.1996 aufgegeben. Dieser Aufforderung war der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 1997 vom 20. 12. 1996 (BGBl 1996 I S. 2049) nachgekommen und hatte die sog. Bedarfsbewertung des Grundbesitzes für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer (in Ausnahmefällen auch für Grunderwerbsteuerfälle) mit Wirkung zum 1. 1. 1996 bzw. 1. 1. 1997 (Grunderwerbsteuer) eingeführt.

Zurückgehend auf den Beschluss vom 7. 11. 2006 (1 BvL 10/02, BStBl 2007 II S. 192) hatte das Bundesverfassungsgericht erneut die Unvereinbarkeit des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes festgestellt und den Gesetzgeber aufgefordert, bis Ende 2008 für eine Neuordnung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts einschließlich der bewertungsrechtlichen Bemessungsgrundlagen Sorge zu tragen. Das Gericht verlangte eine klare Trennung zwischen Bewertungs- und Verschonungsregelungen: Die Bewertung des anfallenden Vermögens muss bei der Ermittlung der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Bemessungsgrundlage – auf der ersten Stufe – einheitlich am gemeinen Wert (zumindest mit einem Annäherungswert an diesen) als dem maßgeblichen Bewertungsziel ausgerichtet sein, um dieserart die Belastungsentscheidung des Gesetzgebers, den durch Erwerb von Todes wegen oder Schenkung anfallenden Vermögenszuwachs zu besteuern, verfassungskonform umzusetzen. Aufbauend auf dem so ermittelten Wert der Bereicherung, ist der Gesetzgeber auf einer zweiten Stufe befugt, Lenkungszwecke über Verschonungsregelungen auszugestalten, die allerdings einer ausreichenden, am Gemeinwohl orientierten Rechtfertigung bedürfen sowie zudem zielgenau und normenklar sein müssen. Mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 vom 24. 12. 2008 (BGBl 2008 I S. 3018) kam der Steuergesetzgeber diesen verfassungsgerichtlichen Vorgaben – vermeintlich – nach.

Den – zumindest vorläufigen – Schlusspunkt setzte das Bundesverfassungsgericht mit seinem Urteil vom 17. 12. 2014 (1 BvL 21/12, BStBl 2015 II S. 50). Danach hat das Gericht die Verschonungsregelungen der §§ 13a und 13b ErbStG zwar grundsätzlich für

geeignet und erforderlich gehalten, jedoch angesichts ihres Übermaßes als gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßend eingestuft. Demgemäß hatte das Gericht die §§ 13a und 13b ErbStG in Verbindung mit der Tarifnorm (§ 19 Abs. 1 ErbStG) und damit die Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer insgesamt für mit der Verfassung unvereinbar erklärt. Die damals geltenden Regelungen waren jedoch bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar. Nachdem die vom Bundesverfassungsgericht gesetzte Frist für eine Neuregelung bis zum 30. 6. 2016 (folgenlos) verstrichen war, wurde nach einer längeren „Hängepartie“ mit dem Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 4. 11. 2016 (BGBl 2016 I S. 2464) der Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts doch noch entsprochen. Die vom Bundesverfassungsgericht Mitte Juli 2016 „in Aussicht“ gestellte Wiederaufnahme der Normenkontrolle (Pressemitteilung Nr. 41/2016 des BVerfG vom 14. 7. 2016) war somit obsolet geworden.

Mit dem vorliegenden Buch werden die Grundzüge des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts unter Einbindung der steuerlichen Unternehmensbewertung vorgestellt, um dem interessierten Leserkreis einen ersten Eindruck über Inhalt und Ausmaß des novellierten Rechts zu bieten. Ob die Eingriffe des Gesetzgebers in das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht „minimal-invasiv“ (so das Eckwertepapier des BMF aus dem Februar 2015) oder „maximal-administrativ“ (so *Erkis*, DStR 2015 S. 1409) sind, sei im Übrigen dem kundigen Urteil der Leserschaft überlassen.

Der Autor dankt Frau Steuerjuristin Jutta Braun ganz herzlich für wertvolle Hinweise zur Strukturierung des vorliegenden Bandes und tatkräftige Unterstützung bei der Korrekturlektüre.

Boppard/Rhein, im November 2016

Dipl.-Finanzwirt (FH), Verw.-Dipl. Dirk Eisele

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	XIII
A. Einführung	1
<hr/>	
I. Chronologie zur Neuregelung der Erbschaftsteuer	1
II. Flankierende Maßnahmen der Finanzverwaltung	2
1. Vorläufigkeit	2
2. Anträge auf Erteilung verbindlicher Auskünfte	2
3. Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer- gesetzes auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30. 6. 2016 entsteht	2
III. BFH-Vorlagebeschluss vom 27. 9. 2012	3
IV. BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014	4
B. Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts	11
<hr/>	
I. Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften – § 13a ErbStG	11
1. Vorbemerkung	11
2. Verschonungsabschlag und Prüfschwelle	11
3. Abzugsbetrag	13
4. Lohnsummenregelung	14
a) Vorbemerkung	14
b) Lohnsummenbegriff	15
c) Beschäftigtenzahl bei Beteiligungsverhältnissen	17
d) Betriebsaufspaltungen	17
5. Verfahrensrechtliche Aspekte	18
6. Begünstigungstransfer	18
	VII

	Seite
7. Behaltensregelungen und Nachsteuertatbestände	19
a) Nachsteuertatbestände beim Betriebsvermögen	19
b) Nachsteuertatbestände beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen	20
c) Überentnahmeregelung	20
d) Nachsteuertatbestände bei Anteilen an Kapitalgesellschaften	21
e) Nachsteuerregelung in Bezug auf Pooling	22
8. Reinvestitionsklausel	22
9. Anzeigepflichten des Erwerbers	22
10. Erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten	23
11. Steuerbefreiung für familiengeführte Unternehmen	23
a) Vorbemerkung	23
b) Vorab-Abschlag	24
aa) Entnahme- oder Ausschüttungsbeschränkung	26
bb) Verfügungsbeschränkung	27
cc) Abfindungsbeschränkung	29
c) Zeitliche Nachhaltigkeit	30
d) Höhe des Vorab-Abschlags	31
e) Anzeigepflicht des Erwerbers/Verjährungsregelung	33
f) Vorab-Abschlag im Kontext des Verschonungsinstrumentariums	34
12. Optionsverschonung	35
13. Entlastungen für Familienstiftungen und Familienvereine	37
II. Begünstigtes Vermögen – § 13b ErbStG	38
1. Vorbemerkung	38
2. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen	40
3. Betriebsvermögen	41
4. Anteile an Kapitalgesellschaften	44
5. Wert des begünstigten Vermögens	48
6. Deckungsvermögen für betriebliche Altersversorgungsverpflichtungen	50
7. Steuerschädliches Verwaltungsvermögen	53
a) Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten	53
b) Betriebsaufspaltung und Sonderbetriebsvermögen	54
c) Betriebsverpachtung im Ganzen	54
d) Konzernklausel	56

	Seite
e) Wohnungsunternehmen	56
f) Vorrangige Nutzungsüberlassung zum Absatz eigener Erzeugnisse	57
g) Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke bei Verpachtung	58
h) Anteile an Kapitalgesellschaften bei Beteiligung von nicht mehr als 25 %	58
i) Sammlungen und sonstige nicht begünstigte Vermögensgegenstände	59
j) Wertpapiere und vergleichbare Forderungen	60
k) Finanzmittel	61
8. Investitionsklausel	63
9. Nettowert des Verwaltungsvermögens	64
10. Allgemeiner Verwaltungsvermögens-Freibetrag	65
11. Junges Verwaltungsvermögen bei Schuldenverrechnung	66
12. Verbundvermögensaufstellung	67
13. Verfahrensrechtliche Aspekte	69
III. Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen – § 13c ErbStG	69
1. Vorbemerkung	69
2. Abschmelzmechanismus	70
3. Zusammenrechnung mehrerer aufeinanderfolgender Erwerbe	72
4. Familienstiftung/Familienverein	73
IV. Stundungsregelung – § 28 ErbStG	73
V. Verschonungsbedarfsprüfung – § 28a ErbStG	75
1. Vorbemerkung	75
2. Erlass-Modell	76
3. Begriff des verfügbaren Vermögens	77
a) Vorbemerkung	77
b) Zugleich übertragenes, nicht begünstigtes Vermögen	78
c) Bereits vorhandenes, nicht begünstigtes Vermögen	79
d) Künftiges, nicht begünstigtes Vermögen	81
4. Stundungsmöglichkeit	82
5. Steuererlass unter auflösenden Bedingungen	83
6. Anzeigepflichten des Erwerbers	84
7. Ablaufhemmung der Zahlungsverjährungsfrist	85
8. Familienstiftungen/Familienvereine	85
9. Ausschlussregelung	86
VI. Sonstige Anpassungsänderungen	86

	Seite
VII. Beihilferechtliche Aspekte	86
1. Vorbemerkung	86
2. Beihilfebegriff	89
VIII. Exkurs: Vermeidung/Abmilderung der Doppelbelastung mit ErbSt/EST	91
IX. Inkrafttreten	93
C. Steuerliche Unternehmensbewertung	95
<hr/>	
I. Einführung	95
1. Bewertungskonzept mit Kurswertpriorität	95
2. Ableitung des gemeinen Werts aus Verkäufen	96
3. Bewertung unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten	98
4. Methodenpluralismus	99
5. Mindestwertregelung auf Substanzwertbasis	100
II. Vereinfachtes Ertragswertverfahren	102
1. Anwendungsbereich	102
2. Struktur des Bewertungsverfahrens	105
3. Korrekturbedarf	106
4. Kapitalisierung des Jahresertrags	108
a) Rechtslage bis 31.12.2015	108
b) Rechtslage ab 1.1.2016	109
5. Kategorien der Einzelbewertung	110
a) Nicht betriebsnotwendiges Betriebsvermögens	110
b) Beteiligungen	111
c) „Junges“ Betriebsvermögen	111
6. Ausländische Kapitalgesellschaften und ausländisches Betriebsvermögen	112
III. Bewertung in Sonderfällen	114
1. Einführung	114
2. Verfügungsbeschränkungen	114
3. Fehlender Einfluss auf die Geschäftsführung	116
4. Neugründung	118
5. Komplexe Strukturen von verbundenen Unternehmen	119
6. Organschaftsverhältnisse	119
a) Organgesellschaft	120
b) Organträgergesellschaft	120
7. GmbH als Komplementärin einer GmbH & Co. KG	120

	Seite
8. Anteile an einer Gesellschaft in Liquidation	121
9. Gesellschaft mit ungleichen Rechten	121
10. Eigene Anteile	122
11. Exkurs: Anteile an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften	123
12. Bewertung von Beteiligungen an Personengesellschaften	124
a) Vorbemerkung	124
b) Besonderheiten bei Kommanditgesellschaften	125
c) Gesamthandsvermögen/Kommanditist	125
d) Sonderbetriebsvermögen	127
e) Behandlung bei Komplementären	128
IV. Exkurs: Aufteilung des Werts von Anteilen an Kapitalgesellschaften	129
V. Glossar: Erbschaftsteuerliche Unternehmensbewertung	132
VI. Inkrafttreten	139
ANHANG 1: BT-Drucks. 18/5923 vom 7. 9. 2015	143
ANHANG 2: BR-Drucks. 353/15 (Beschluss) vom 25. 9. 2015	201
ANHANG 3: BT-Drucks. 18/8911 vom 22. 6. 2016	223
ANHANG 4: BR-Drucks. 344/16 vom 24. 6. 2016	243
ANHANG 5: BT-Drucks. 18/9690 vom 22. 9. 2016	261
ANHANG 6: Gleich lautende Ländererlasse vom 10. 10. 2013	265
ANHANG 7: Weiterführende Literaturhinweise	275
Stichwortverzeichnis	283

B. Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts

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

1. Vorbemerkung

In seiner Entscheidung vom 17. 12. 2014 (a. a. O.) hatte das BVerfG die **gesetzgeberische Konzeption für die Verschonung betrieblichen Vermögens** bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer **grundsätzlich anerkannt**. Insbesondere wurden keine Beanstandungen im Hinblick auf die zentralen Voraussetzungen des § 13a ErbStG a. F. zur Inanspruchnahme der Verschonung, die Behaltensfristen und die Lohnsummenregelung dem Grunde nach zum Ausdruck gebracht. Mithin konnte der Gesetzgeber die **gebotene Neuregelung innerhalb der bestehenden Systematik** angehen, d. h. die Grundstrukturen wahren, und den Übergang kleiner und mittlerer Betriebe im Wesentlichen wie bisher begünstigen, um die dort vorhandene Beschäftigung zu erhalten und zu sichern.

2. Verschonungsabschlag und Prüfschwelle

Die Steuerbefreiung für begünstigtes Vermögen (Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, Anteile an Kapitalgesellschaften) ist mit den Grundaussagen in § 13a Abs. 1 ErbStG verortet. An der Gewährung eines Verschonungsabschlags von 85 % sowie eines Abzugsbetrags bzw. an der vollumfänglichen Optionsverschonung wird zwar festgehalten. Es werden jedoch betragsmäßige Grenzen für den Erwerb begünstigten Vermögens eingezogen. Demnach bleibt begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 2 ErbStG) zu 85 % – sog. **Verschonungsabschlag** – steuerfrei, wenn der Erwerb begünstigten Vermögens zuzüglich der Erwerbe i. S. d. § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG **insgesamt 26 Mio. € nicht übersteigt** – sog. **Prüfschwelle** als Grenze für **Großerwerbe**. Liegt der Erwerb unterhalb der Prüfschwelle von 26 Mio. € (**Normalerwerb**), geht der Gesetzgeber **typisierend** von einer **unwiderleglichen Gefährdungsvermutung** für die in den Betrieben angelegte Beschäftigung aus, mit der Folge, dass – wie im bisherigen Recht – im Rahmen der Regelverschonung ein Verschonungsabschlag von 85 % bzw. im Rahmen der Optionsverschonung ein Verschonungsabschlag von 100 % (jeweils bezogen auf den Wert des begünstigt erworbenen Vermögens, nicht auf den Unternehmenswert als solchen!) unter Beachtung der einschlägigen Behaltens- und Lohnsummenregelungen gewährt wird.

HINWEIS:

Hatte die Gesetzesbegründung im Referentenentwurf zur Prüfschwelle von (damals) 20 Mio. € noch ausgeführt, dass diese dem Grenzwert für den höchsten Steuersatz von 26 Mio. € (§ 19 Abs. 1 ErbStG) „nicht völlig widersprechen“ dürfe, ist mit der jetzigen Gesetzesfassung insoweit ein „Gleichklang“ hergestellt worden („Diesem Grenzwert sollte die Prüfschwelle nicht widersprechen“ – so die Gesetzesbegründung nach Maßgabe des Kabinettsbeschlusses). Zutreffend hatte *Wachter* (DB 2015 S. 1368, 1373) zur Prüfschwellenhöhe gemäß Referentenentwurf bereits damals angemerkt, dass ein sachlicher Zusammenhang der beiden Fragen (Schwellenwert/Tariffnorm) nicht erkennbar ist; sollte ein solcher allerdings hergestellt werden, sei eine Erhöhung der Prüfschwelle auf 26 Mio. € naheliegend. Dieser Anregung aus dem Fachschrifttum hat der Gesetzgeber entsprochen.

Vergleichbar der Regelung des geltenden § 14 ErbStG sind bei der Prüfung, ob vorgenannte Schwelle überschritten wird, **mehrere von derselben Person anfallende Erwerbe begünstigten Vermögens innerhalb von zehn Jahren zusammenzurechnen**; die früheren Erwerbe werden dabei nur mit ihren früheren Werten angesetzt (§ 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG). Folglich ist bei der Ermittlung des Werts des begünstigten Vermögens, verbunden mit der Prüfung, ob die Prüfschwelle überschritten wird, nicht auf eine stichtagsbezogene Sichtweise abzustellen, vielmehr ist eine zeitraumbezogene Betrachtung geboten. Kommt es zur Zusammenrechnung aller innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallenden Erwerbe, kann das dazu führen, dass ein Erwerb begünstigten Vermögens anfangs nicht die Prüfschwellen-Grenze von 26 Mio. € übersteigt, jedoch durch einen weiteren innerhalb des Referenzzeitraums von zehn Jahren liegenden Erwerb diese Schwelle „gerissen“ wird. Ist dies der Fall, bestimmt § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG, dass die **Steuerbefreiung** für die bis dahin nach § 13a Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 10 ErbStG steuerfrei behandelten früheren Erwerbe **mit Wirkung für die Vergangenheit entfällt**. Folge hiervon kann sein, dass der entsprechende Großerwerb steuerpflichtig wird bzw. stattdessen das Abschmelzmodell (§ 13c ErbStG) oder das Erlassmodell (§ 28a ErbStG) zur Anwendung gelangt: Diese Rechtsfolgen treten auch dann ein, wenn der Nacherwerb nach der „Wohlverhaltensphase“ – z. B. Ablauf der Behaltensfrist für den Vorerwerb – erfolgt (*Erkis*, DStR 2016 S. 1141, 1445). Die Regelung dient der Vermeidung von steueroptimierenden Umgestaltungsgestaltungen durch gestaffelte Übertragungen (Aufspaltung auf mehrere Teilübertragungen).

HINWEIS:

In die Zusammenrechnung innerhalb des Zehn-Jahres-Zeitraums für Zwecke der Prüfung der Größenschwelle sind nur frühere Vorerwerbe einzubeziehen, für welche die Steuer nach dem 30. 6. 2016 entsteht (§ 37 Abs. 12 Satz 2 ErbStG). Mithin erfolgt keine Rückbeziehung auf vor diesem Zeitpunkt liegende Erwerbe.

Zudem wird das Ende der **Festsetzungsfrist** im Wege einer Verjährungsregelung hinausgeschoben, um dieserart nachträgliche Änderungsfestsetzungen zu ermöglichen. Demgemäß endet die Festsetzungsfrist für die Steuer der früheren Erwerbe nicht vor

dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von dem letzten Erwerb Kenntnis erlangt (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG).

3. Abzugsbetrag

In § 13a Abs. 2 ErbStG ist der sog. **gleitende Abzugsbetrag** verankert, der inhaltlich der entsprechenden Vorgängerregelung entspricht. Das Bundesverfassungsgericht hatte diesen Abzugsbetrag in seiner Entscheidung vom 17. 12. 2014 (a. a. O., Rz. 136) als Element der gezielten Förderung kleinerer Betriebe eingestuft und dazu keinerlei Beanstandung geäußert.

Demnach bleibt der nach Anwendung des § 13a Abs. 1 ErbStG verbleibende Teil des begünstigten Vermögens außer Ansatz, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt 150 000 € nicht überschreitet (§ 13a Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Der Abzugsbetrag von 150 000 € verringert sich, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150 000 € übersteigt, um 50 % des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags.

HINWEIS:

Der Abzugsbetrag kann innerhalb von zehn Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe begünstigten Vermögens nur einmal berücksichtigt werden (§ 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG). Die Zehnjahresfrist beginnt im Zeitpunkt der Steuerentstehung für den begünstigten Erwerb. Im Übrigen tritt der vollständige Verbrauch des Abzugsbetrags für das übertragene Vermögen insgesamt ein, und zwar unabhängig davon, in welcher Höhe er sich tatsächlich bei der Steuerfestsetzung ausgewirkt hat.

BEISPIEL: ▶

Betriebsvermögen (begünstigt)		2 000 000 €
Verschonungsabschlag (85 %)		<u>./ 1 700 000 €</u>
Verbleiben		300 000 €
Abzugsbetrag		<u>./ 75 000 €</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		225 000 €
Abzugsbetrag		150 000 €
Verbleibender Wert (15 %)	300 000 €	
Abzugsbetrag	<u>./ 150 000 €</u>	
Unterschiedsbetrag	150 000 €	
Davon 50 %		<u>./ 75 000 €</u>
Verbleibender Abzugsbetrag		75 000 €