
Die Erbschaftsteuerreform aus Sicht der Finanzverwaltung

Symposium
Erbschaftsteuer – Aktuelle Entwicklungen
Westfälische Wilhelms-Universität
Münster, 25. April 2009

Tim Seegebrecht, Sachgebietsleiter Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer
beim FA für Verkehrssteuern und Grundbesitz in Hamburg ©

Erbschaftsteuerreform

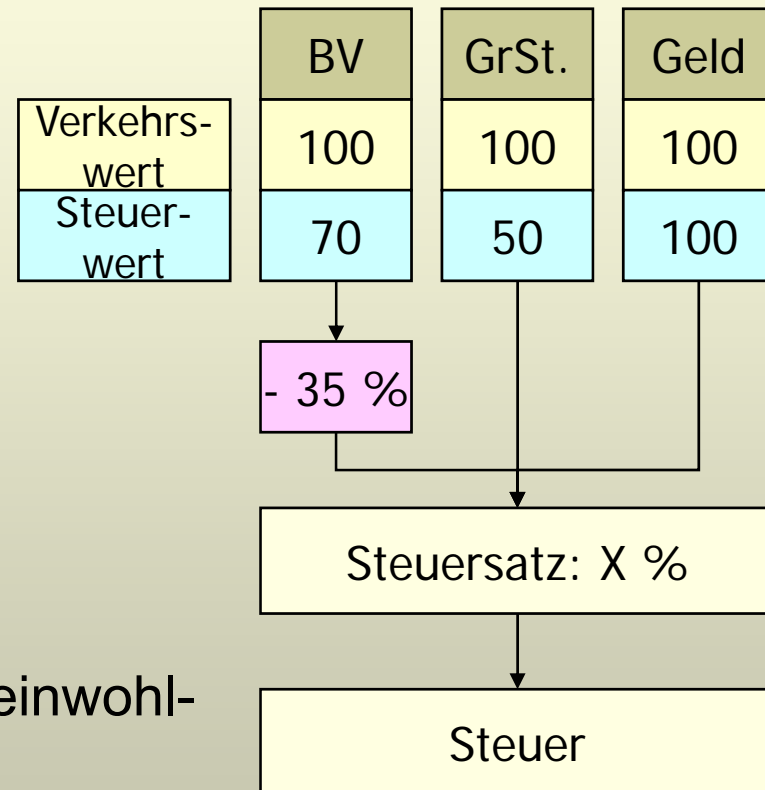
Inhaltsübersicht I:

- I. Eckpunkte der Reform (Kurzdarstellung)**
- II. Schenkungen vor dem 01.01.2009**
- III. Erbfälle vor dem 01.01.2009**
- IV. Problemfelder in Bezug auf Unternehmensvermögen**
- V. Problemfelder beim Grundvermögen**
- VI. Zuwendung unter Nießbrauchsvorbehalt**
- VII. Verfassungsfragen**

I. Eckpunkte der Reform / BVerfG

07.11.2006 Beschluss des BVerfG (1 BvL 10/02)

- Verfassungswidrigkeit
 - Bewertung ist gleichheitswidrig
 - Keine Begünstigung auf der Bewertungsebene
- **Vorgaben des BVerfG**
 - Ansatz Verkehrswert
 - Begünstigung erst auf der Ebene der Besteuerung
 - Begünstigung durch Gemeinwohlinteressen gerechtfertigt
- **Neuregelung bis zum 31.12.2008 erforderlich**



Politische Vorgaben / Umsetzung

- gemeiner Wert als Bewertungsmaßstab (§§ 9; 11 II, 109 (BV) ; 176 ff. (GV) BewG)
- Anhebung pers. Freibeträge für Ehegatten, Kinder und Enkel
- Verschonungsregelungen für
 - BV-Übergänge „Abschmelzmodell“
 - vermietete Wohnimmobilien
 - Familienheim
- keine Tarifänderungen in StKl. I
- Weitgehende Gleichstellung v. Lebenspartn.
- **Gleichbleibendes Steueraufkommen**

Erhöhung der persönlichen Freibeträge

	Bisher	Neu
Ehegatten / LPartG	€ 307.000	€ 500.000
(Stief)-Kinder	€ 205.000	€ 400.000
Enkel	€ 51.200	€ 200.000
(Groß)-Eltern im Erbfall	€ 51.200	€ 100.000
Eltern bei Schenkung	€ 10.300	€ 20.000
Geschwister, Nichten/Neffen	€ 10.300	€ 20.000
Übrige (Lebensgefährte/in)	€ 5.200	€ 20.000
Beschränkt Steuerpflichtige	€ 2.000	€ 1.000

Daneben bei EvTw besonderer Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG für Ehefrau und Kinder. (Wie bisher!)

Höhere Steuerbefreiungen für Hausrat und Pflegeleistungen

	Bisher	Neu
Personen der StKI I		
- Hausrat	€ 41.000	(wie bisher)
- and. körp. Ggnst.	€ 10.300	€ 12.000
Personen der StKI. II u. III		
Hausrat und and. körp. Ggnst. zus.	€ 10.300	€ 12.000
Pers., die (überw.) unentgeltlich ge- pflegt oder Unter- halt gewährt haben	€ 5.200	€ 20.000

Änderungen im Überblick

Änderung der Steuersätze und Tarifstufen

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschließlich €		Steuerklasse					
		I		II		III	
alt	neu	alt	neu	alt	neu	alt	neu
52.000	75.000	7%	7%	12%	30%	17%	30%
256.000	300.000	11%	11%	17%	30%	23%	30%
512.000	600.000	15%	15%	22%	30%	29%	30%
5.113.000	6.000.000	19%	19%	27%	30%	35%	30%
12.783.000	13.000.000	23%	23%	32%	50%	41%	50%
25.565.000	26.000.000	27%	27%	37%	50%	47%	50%
>25.565.000	>26.000.000	30%	30%	40%	50%	50%	50%

Änderungen im Überblick

Änderung der Steuersätze und Tarifstufen

Steuertarife (■ Erhöhung; ■ Absenkung)

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs	Steuerklasse I		Steuerklasse II		Steuerklasse III	
1 – 52.000	7	7	12	30	17	30
52.100 – 75.000	11	7	17		23	
75.100 – 256.000	11	11	17		23	
256.100 – 300.000	15	11	22		29	
300.100 – 512.000	15	15	22		29	
512.100 – 600.000	19	15	27	35	30	
600.100 – 5.113.000	19	19	27	35		
5.113.100 – 6.000.000	23	19	32	30	41	50
6.000.100 – 12.783.000	23	23	32	41		
12.783.100 – 13.000.000	27	23	37	47		
13.000.100 – 25.565.000	27	27	37	50	47	50
25.565.100 – 26.000.000	30	27	40		50	
über 26.000.000	30	30	40		50	50

Änderung der Steuersätze und Tarifstufen

Beispiel:

M verstirbt am 20.01.2008 und wird von seiner Lebensgefährtin (nicht LPart) allein beerbt.

Alleiniger Nachlass ist ein Festgeldkonto in Höhe von 7.015.500 €.

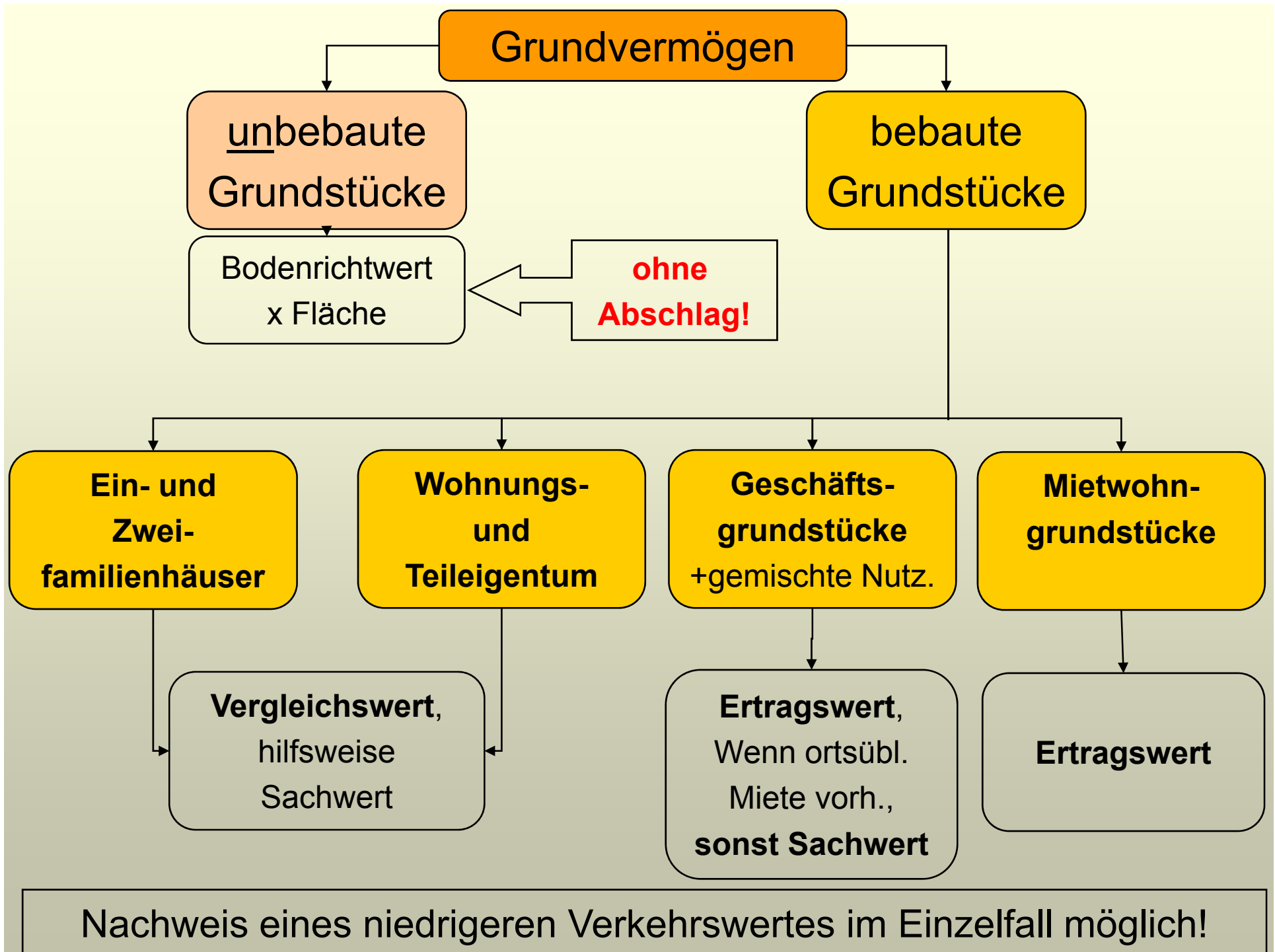
Die Erbin beantragt die rückwirkende Anwendung des neuen ErbSt-Rechts (Art. 3 ErbStRG).

Berechnung unter Einbeziehung der Härtefallklausel (§ 19 (3) ErbStG):

		ErbStG 1996		ErbStG 2008
Zuwendung		7.015.500 €		7.015.500 €
Erbfallko-Pausch.		-10.300 €		-10.300 €
Freibetrag § 16 ErbStG		<u>- 5.200 €</u>		<u>- 5.200 €</u>
steuerpfl. Erwerb		7.000.000 €		7.000.000 €
Steuer § 19 Abs. 1	41 %	2.870.000 €	50 %	3.500.000 €
Steuer § 19 Abs. 3				
30% von 6.000.000 €				1.800.000 €
3/4 v. 1.000.000 €				<u>750.000 €</u>
				2.550.000 €

Bewertung des Grundvermögens

- Bewertung auch künftig mit dem festgestellten Grundbesitzwert, § 12 Abs. 3 ErbStG
- Einfügung eines sechsten Abschnitts im BewG („nur für die ErbSt“)
- Es ist der gemeine Wert zugrunde zu legen, § 177 BewG



Grundvermögen

unbebaute
Grundstücke

bebaute
Grundstücke

Bodenrichtwert
x Fläche

**ohne
Abschlag!**

**Ein- und
Zwei-
familienhäuser**

**Wohnungs-
und
Teileigentum**

**Geschäfts-
grundstücke
+gemischte Nutz.**

**Mietwohn-
grundstücke**

**Vergleichswert,
hilfsweise
Sachwert**

**Ertragswert,
Wenn ortsübl.
Miete vorh.,
sonst Sachwert**

Ertragswert

Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes im Einzelfall möglich!

Verschonung des Grundvermögens

Vermietete Wohnimmobilien, § 13c ErbStG:

- **Abschlag 10%** auf den ermittelten (Ertrags-)Wert
- Voraussetzungen:
 - Immobilie im Inland oder EU/EWR
 - Vermietung zu Wohnzwecken
 - nicht zum begünstigten BV / LuF-Verm. gehörend



Beachte: Abzugsfähigkeit von Verbindlichkeiten nur zu 90% ! (§ 10 (6) ErbStG)

Keine Verschonung für andere Grundstücksarten !

Selbstgenutztes Wohneigentum

Erwerb des Familienheims

- **durch Schenkung**
 - Ehepartner steuerfrei (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 a)
(Fortführung alte Rechtslage)
- **von Todes wegen durch**
 - Ehepartner, Lebenspartner steuerfrei (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 b)
 - unverzüglich zur Selbstnutzung bestimmt
 - Kinder, Enkel (falls Kinder vorverstorben) steuerfrei (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 c)
 - soweit Wohnfläche von 200 m² nicht überschritten und
 - Familienheim unverzüglich bezogen wird
 - Sachliche Befreiung
 - entfällt, wenn das Familienheim nicht 10 Jahre bewohnt wird
 - Ausnahme: Auszug aus zwingenden Gründen (z.B. Pflegebedürftigkeit, Tod)



Stundung, § 28 (3) ErbStG

Stundung der Steuer bis zu 10 Jahren,
auf den Erwerb

- vermieteter Wohnimmobilien i.S.v. § 13c (3) ErbStG
- selbst genutzter EFH/ZFH/Whg.,
wenn die Steuer nur durch Veräußerung dieses
Vermögens aufgebracht werden kann.

Die Stundung endet, wenn die Immobilie verschenkt
wird oder die Selbstnutzung entfällt.

Bei Erwerben von Todes wegen zinslos!

Änderungen bei der Besteuerung von Betriebsvermögen

Bewertung von Betriebsvermögen / Beteiligungen

- Zukünftig rechtsformneutrale Bewertung,
§ 109, 11 (2) BewG
- 1. **Vorrangig Ableitung** des gemeinen Werts aus **Verkäufen**, die bis zu einem Jahr zurück liegen
- 2. Sonst **Bewertung anhand der Ertragsaussichten**
oder einer anderen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr
üblichen Methode („offenes Verfahren“)
=> Feststellungslast beim Steuerpfl.
=> Erwerbersicht
- 3. **Mindestwertregelung** unter Rückgriff auf den
Substanzwert, § 11 (2) 3 BewG
- 4. Einführung eines vereinfachten Ertragswertverfahrens
zur Erleichterung der Bewertung

Vereinfachtes Ertragswertverfahren (§§ 199 – 203 BewG)

➤ gilt für alle Betriebe (unabhängig von der Größenklasse)

➤ **Ausgangsbasis :**

durchschnittlicher steuerlicher Gewinn der letzten drei Wirtschaftsjahre

+ Hinzurechnungen (z.B. Aufwendungen nicht betriebsnotwendiges Vermögen; Veräußerungsverlust; Sonderabschreibungen)

./. Abzüge (z.B. Erträge nicht betriebsnotweniges Vermögen; angemessener Unternehmerlohn; Veräußerungsgewinn)

./. 30% pauschaler Steueraufwand

= **Betriebsergebnis**

➤ **Kapitalisierungsfaktor:**

• Basiszinssatz (2.1.2009 = 3,61 %)

+ Zuschlag von 4,5%

= Kapitalisierungszinsfuß = 8,11 %

➔ Vervielfältiger = $100 : 8,11 = 12,33$

➤ Betriebsergebnis x Kapitalisierungsfaktor = Wert des betrieblichen Vermögens

Steuerliche Entlastung für BV und Beteiligungen

Altes Recht	Neues Recht
<ul style="list-style-type: none">● Sachlicher Freibetrag € 225.000 (=> geberbezogen, alle 10 Jahre)● Bewertungsabschlag 35% auf den verbleibenden Restbetrag● Tarifbegünstigung bei Erwerben in Steuerklasse II, III zu 88%	<ul style="list-style-type: none">● Verschonungsabschlag auf den Ertragswert in Höhe von 85% (bzw. 100%)● Abzugsbetrag von maximal € 150.000 auf den verbleibenden Restbetrag sog. „Handwerkerklausel“ (=> erwerberbezogen, alle 10 Jahre)● Tarifbegünstigung bei Erwerben in Steuerklasse II, III zu 100%

Änderungen bei der Besteuerung von Betriebsvermögen

Umfang des begünstigten Unternehmensvermögens

Altes Recht	Neues Recht
<ul style="list-style-type: none">● Land- und Forstwirtschaft● Betriebsvermögen/Freiberuf● Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25%● Nur Inland	<ul style="list-style-type: none">● Land- und Forstwirtschaft● Betriebsvermögen/Freiberuf● Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25%● Inland und EU/EWR (inklusive Beteiligungen aus Drittländern)● Familienkomponente bei Kapitalgesellschaftsanteilen $\leq 25\%$ („Poolklausel“)

=> Begünstigt sind grundsätzlich 85% des genannten Vermögens, § 13b (4) i.V.m. § 13a (1) ErbStG-E. Die restlichen 15% unterliegen einer gleitenden Freigrenze von 150.000 € (Regelverschonung)

Änderungen bei der Besteuerung von Betriebsvermögen

Begünstigungsausnahme Verwaltungsvermögen, § 13b (2) ErbStG

Wenn Verwaltungsvermögen $> 50\%$

=> gesamtes BV nicht begünstigt !

(„Alles oder Nichts-Prinzip“)

Wenn Verwaltungsvermögen $\leq 50\%$

=> gesamtes BV zu 85% begünstigt!

Aber: Begünstigungsausschluss für Verwaltungsvermögen, das weniger als 2 J. im BV ist

Begünstigungsausnahme Verwaltungsvermögen, § 13b (2) ErbStG

➤ Anteil des Verwaltungsvermögens - Berechnung

Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs bestimmt sich nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs;... (§ 13 b Abs. 2 S. 4 ErbSt)

➤ Beispiel 1: Vermögen
Ertragswert: 250 T€

Anteil Verw.-V = 300 T€ / 250 T€ = 120 %

Gemeine Werte in T€			
BV o. Verw.-V	700		
Verw.-V	300	Verb.	800

Nicht begünstigt

➤ Beispiel 2: Vermögen
Ertragswert: 2,5 Mio. €

Anteil Verw.-V = 1 Mio € / 2,5 Mio € = 40 %

Gemeine Werte in T€			
BV o. Verw.-V	100		
Verw.-V	1.000	Verb.	800

Begünstigt

Begünstigungsausnahme Verwaltungsvermögen, § 13b (2) ErbStG

➤ Anteil des Verwaltungsvermögens („Kaskadeneffekt“)

„Zum Verwaltungsvermögen gehören Beteiligungen (...) und Anteile an Kapitalgesellschaften, (...) wenn bei diesen Gesellschaften das Verwaltungsvermögen mehr als 50 Prozent beträgt; ...“ (§ 13 b Abs. 2 Nr. 3 ErbSt) / (Im Bsp. wird unterstellt, dass Ertrags- = Substanzwert und k. st. Res. vorh.)

Mu- GmbH

VV	43	Kap.	100
Beteilig.	57		

100 %

To- GmbH

VV	28	Kap.	57
Beteilig.	29		

100 %

Enk- GmbH

BV o. VV	15	Kap.	29
VV.	14		

Begünstigt

Mu- GmbH

BV o. VV	43	Kap.	100
Beteilig.	57		

100 %

To- GmbH

BV o. VV	28	Kap.	57
Beteilig.	29		

100 %

Enk- GmbH

BV o. VV	14	Kap.	29
VV	15		

Nicht begünstigt

Änderungen bei der Besteuerung von Betriebsvermögen

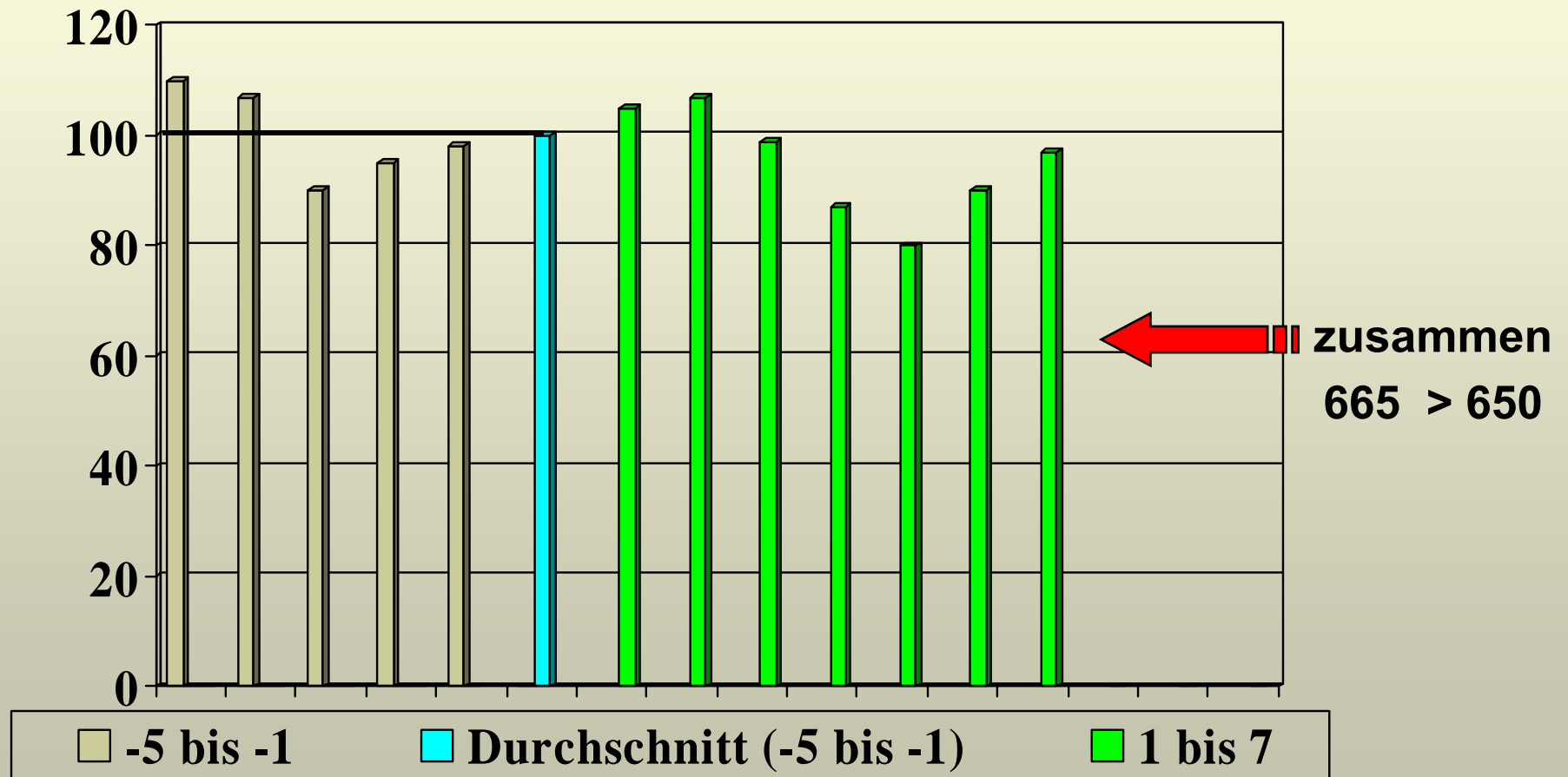
Verschonungsparameter Lohnsumme, § 13a (4) ErbStG

Verschonungsbedingung „Erhalt von Arbeitsplätzen“

- Keine Unterschreitung der Mindestlohnsumme
(= 650% der Ausgangslohnsumme) nach 7 Jahren
- Definition (§ 13a (4) ErbStG): „Alle Vergütungen“
- Bei Beteiligungen Einbeziehung nur, wenn > 25%
- Begrenzung auf EU/EWR
- Nicht, wenn „der Betrieb“ max. 10 AN beschäftigt
(§ 23 (1) 2 KSchG) / **P: Umgehung durch Holding?**

Änderungen bei der Besteuerung von Betriebsvermögen

Verschonungsparameter Lohnsumme, § 13a (4) ErbStG



=> Mindestlohnsumme 650 !

Steuerliche Entlastung für BV und Beteiligungen

Verschonungsabschlag - § 13 a ErbStG

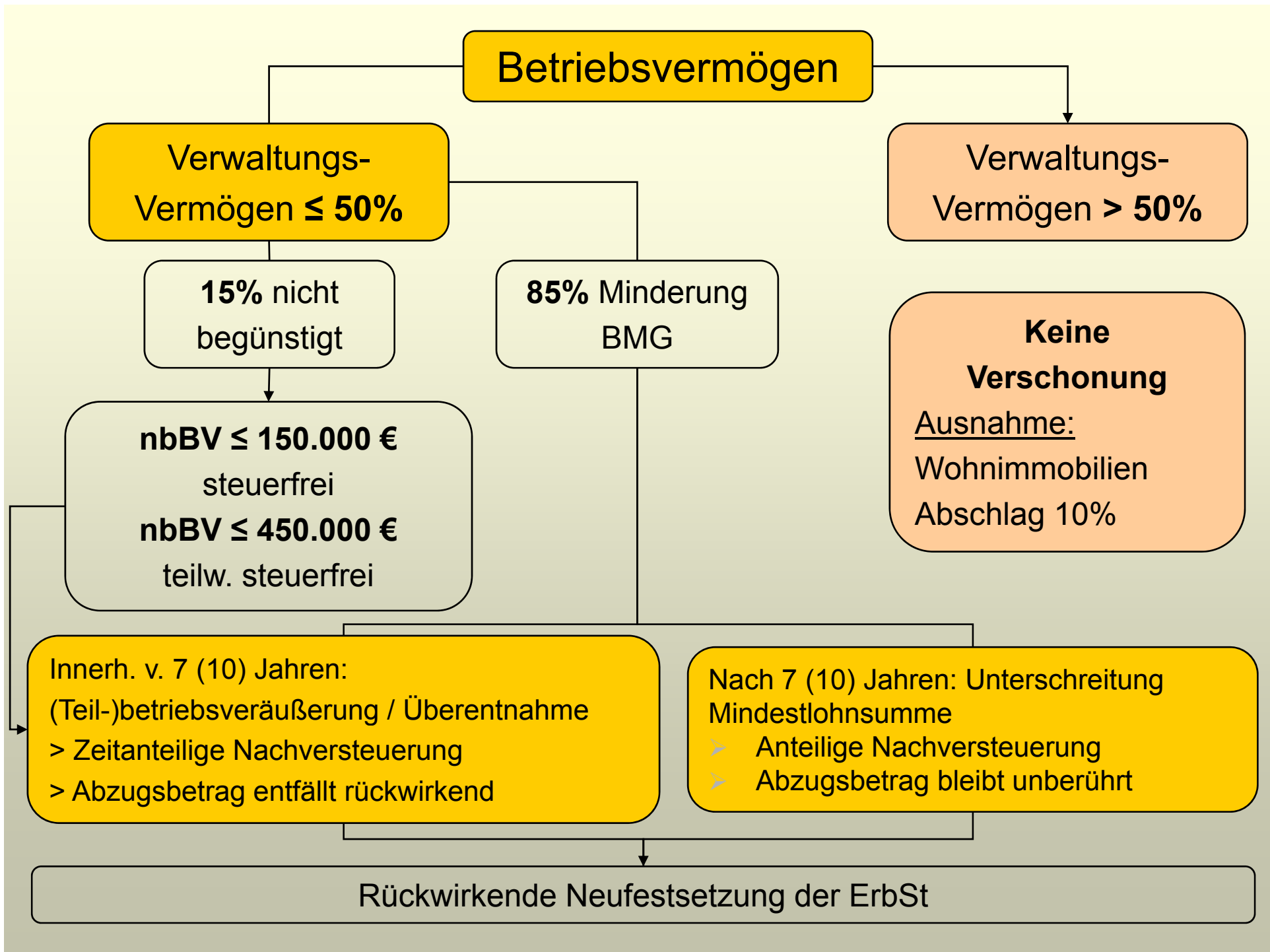
- 1. Option (Regelverschonung)
 - 85 % -iger Verschonungsabschlag bei
 - Fortführung des Betriebs über 7 Jahre
 - 650 % der Ausgangslohnsumme in 7 Jahren

- 2. Option (auf unwiderruflichen Antrag) – Abs. 8
 - Verwaltungsvermögen < 10 %
 - 100 % -iger Verschonungsabschlag bei
 - Fortführung des Betriebs über 10 Jahre
 - 1.000 % der Ausgangslohnsumme in 10 Jahren

Verstöße gegen die Behaltensfrist, § 13a (5) ErbStG

Schädlich sind innerhalb von 7 (10) Jahren „soweit“:

- Verkauf des Betriebs, eines Teilbetriebs*, der Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft* oder eines Teils davon
- Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen*
*Aber: erweiterte Re-Investitionsklausel!
- Aufgabe des Betriebs, Liquidation der Gesellschaft, **Insolvenz!**
- Die Summe aus Gewinnen und Einlagen um mehr als 150 T€ übersteigende Entnahmen (auch bei KapGes)
- Aufhebung der Stimmrechtsbindung bei der Familienkomponente



Wegfall des § 25 ErbStG

bisherige Rechtslage (§ 25 ErbStG a.F.):

kein Abzug der Last, wenn Nießbrauch zugunsten des Schenkers oder dessen Ehefrau eingeräumt wird

Aber: Anteilige Stundung der Steuer!

Vorteil: Abzinsung bei sofortiger Ablösung!

Wegfall des § 25 ErbStG

- Neue Rechtslage:
Wieder voller Abzug der Nießbrauchslast

Aber: § 10 (6) 4 u. 5 ErbStG!

Anteilige Kürzung der Last bei steuerbegünstigtem Erwerb nach §§ 13a und 13c ErbStG

Sonstige Änderungen

1. Schließung von Besteuerungslücken
 - §§ 3 (2) Nr. 4 + 7, 6 (4) und § 7 (1) Nr. 9 ErbStG
2. Abtretungs- / Einziehungsklauseln
 - Begrenzung der Bereicherung auf die Abfindung (§ 10 Abs. 10 ErbStG)
3. Einbeziehung von Vorschenkungen:
 - Keine Unterschreitung der Steuer auf den isolierten Letzterwerb (§ 14 Abs. 1 S. 3 ErbStG)

Sonstige Änderungen

4. Noch nicht fälliger Ansprüche aus LV/RV
 - Bewertung mit dem Rückkaufwert (§ 12 (4) 1 BewG)
5. Lebenslange Nutzungen und Leistungen
 - Kapitalwert immer nach aktueller Sterbetafel des stat. Bundesamtes (§ 14 (1) BewG)
6. ESt-Ermäßigung bei Belastung mit ErbSt (§ 35b EStG)

Anwendung des neuen Rechts

Grundsatz: § 37 (1) ErbStG

Geltung des neuen ErbSt-Rechts für Erwerbe ab dem 01.01.2009

Ausnahme: Art. 3 ErbStRG

Bei EvTw zwischen dem 01.01.2007 bis zum 31.12. 2008

➤ auf Antrag* Anwendung der neuen Rechtslage;

Aber: bei **Geltung der alten FB!**

*Antrag maximal bis zum 30.06.2009!

Anwendung des neuen Rechts

Widerruf des Wahlrechts bei EvTw bis zur Unanfechtbarkeit grundsätzlich möglich.

Ausnahme: Kein Widerruf mehr möglich,
wenn

- die Festsetzung wegen Verstoßes gegen die Verschonungsregeln geändert wird.
(Art. 3 Abs. 3 ErbStRG)

Anwendung des neuen Rechts

Bei Schenkungen von Betriebsvermögen
keine Anwendung des § 13a ErbStG
auf Übertragungen vor dem 1.1.2011, wenn

- das **BV vor dem 01.01.07 verschenkt** und
- **nach dem 11.11.05** aufgrund vertraglicher Rückforderungsrechte **wieder heraus gegeben** wurde. (§ 37 Abs.3 ErbStG)

II. Schenkungen vor dem 01.01.2009

Ausführungszeitpunkt (§ 9 (1) Nr. 2 ErbStG) vor dem 01.01.2009?

- **Bei beweglichen Sachen grundsätzlich Eigentumsverschaffung**
- **Bei Forderungen und sonst. Rechten wirksame Abtretung**
- **Problem: Ausstehende Genehmigungen z.B. bei vollmachtlosem Vertr. oder Minderj.**

Ausführungszeitpunkt vor dem 01.01.2009?

- **Bei Grundstücken genügt: Auflassung und Eintragungsbewilligung (R 23)**
- **Gilt grds. auch bei mittelbarer Schenkung von Grundvermögen (R 23 i.V.m. R 16)**

Ausn.:

- **Zuwendung eines zu errichtenden Gebäudes;
dann Bezugsfertigkeit**
- **P: Abgrenzung des Zuwendungsgegenstands**

Gewerblich geprägte Personengesellschaft

Gründung einer gewerblich geprägten Personengesellschaft und Übertragung der Anteile nach Einbringung von Grundvermögen

Ziel:

- **Günstige Bewertung des Grundverm.**
- **Zzgl. §§ 13a, 19a ErbStG a.F.**

Grundsätzlich gängige Gestaltung !

(Vgl. BFH v. 22.05.2003, II R 61/99)

Aber: In Einzelfällen Gestaltungsmissbrauch denkbar!

(Vgl. BFH, v. 09.11.2005, II B 163/04; FG Düsseldorf v. 06.09.2006, 4 K 6867/04)

Ausführungszeitpunkt vor dem 01.01.2009?

Aber:

**Eine nur vermögensverwaltende
Personengesellschaft entsteht erst
mit der Eintragung in das HR !**

=> Zuvor nur GbR

**(FG Münster v. 16.08.2007, 3 K 5382/04 und
v. 06.11.2008, 3 K 2155/04 – Rev. II R 5/09)**

Verbundschenkungen

Grundsätzlich Saldierungsverbot !

§ 14 Abs. 1 S. 4 ErbStG

Aber:

Nicht bei einheitlicher Zuwendungen !

=> BFH v. 18.03.1981, II R 11/79 und v.
10.02.1982, II R 3/80

Verbundschenkungen

Bspw. bei negativen Beteiligungen an

- **Schiffsfonds**
- **Immobilienfonds**
- **Filmfonds**
- **Sonstigen KG**

Aber:

Der negative Beteiligungswert muss am Stichtag vorliegen!

Verbundschenkungen

**I.d.R. erst dann, wenn der Fonds die
Investition getätigt hat !**

**D.h.: Bei Immobilienfonds **erst nach
Vollzug der Immobilieninvestition** Ansatz
der Grundbesitzwerte möglich !!!**

Widerruf von Schenkungen

Erlöschen der Steuer für die Vergangenheit, bei Herausgabe wegen eines Rückforderungsrechtes (§ 29 (1) Nr. 1 ErbStG).

- Problem bei fehlendem vertraglichen Rückforderungs-/Widerrufsvorbehalt
- Wegfall der Geschäftsgrundlage z.B. wegen unerwarteter Steuerlast?
- **Supergau bei Besteuerung von Hin- und Rück-schenkung!**

Widerruf von Schenkungen

**Bei vertraglichem Rückforderungsrecht
Sperre nach § 37 Abs. 3 ErbStG**

Aber:

- **Schenkungen zwischen 01.01.2007 und 31.12.2008 nicht erfasst! **Panne?****
- **Wortlaut erfasst nur vertragliche Rückforderungsrechte nicht z.B. (Potestativ-)bedingungen!**

III. EvTw vor dem 01.01.2009

Wahlrecht nach Art. 3 ErbStRG

- **Antrag auf Anwendung des neuen Rechts **z.B.** bei**
 - **Eingetragenen Lebenspartnern**
 - **Begünstigtem BV / Grundverm.**
 - **Erwerb des Familienwohnheims**
 - **Pflegeleistungen**
 - **Ausnutzung der Tarifstufenverlängerung**

Wahlrecht nach Art. 3 ErbStRG

- **Antragsform ?**
- **Antrag ist grds. widerruflich!**
 - **Aber: Kein Widerruf bei Änderung wegen Verstoß gegen §§ 13a, 19a ErbStG**
 - **P: Widerruf nach Verstoß gegen § 13 Nr. 4 b/c ErbStG?**
 - **P: Rechtsgrundlage für den Widerruf nach dem 30.06.2009? (=> Art. 6 (3) ErbStRG)**

Wahlrecht nach Art. 3 ErbStRG

Hoher Verwaltungsaufwand für das FA!

- **Wahlrecht für jeden Erwerber gesondert**
- **Unterschiedliche Begünstigungsmethodik nach altem und nach neuem Recht**
- **Unterschiedliche Bewertungsmethoden**
- **Ggf. unterschiedliche Zuordnung von teilbetrieblich genutzten Grundstücken wegen des Wegfalls von § 99 (2) BewG**
- **Gesonderte Feststellungen erforderlich**
- **Bei Widerruf des Antrags erneute Berechnung sowie Feststellungsanforderung**

Wahlrecht nach Art. 3 ErbStRG

Problem:

- **Ausschlussfrist führt zu Nachteilen bei unbekanntem Erben (**Ausnahmen?**)**
- **Änderung der F-Bescheide (§ 151 BewG) nach § 175 (1) 1 Nr. 2 AO möglich?**
(Vgl. Ländererlass v. 23.02.2009)
- **Bei F-Bescheiden zum Grundvermögen erfolgt die Zurechnung auf die Erbengemeinschaft**
 - **Antragstellung nach Art. 3 (1) ErbStRG nur durch einen Erben?**

IV. Problemfelder beim Unternehmensvermögen

Faktische Verfahrensprobleme durch
Kombination von

- komplexen Verschonungsregelungen und
- Feststellungsverfahren nach § 151 ff. BewG!

Ausweitung des Feststellungsverfahrens seit
1.1.2007!

- Anforderung von gesonderten Feststellungen,
„wenn die Werte für die ErbSt oder eine
andere Feststellung von Bedeutung sind.“

Problemfelder beim Unternehmensvermögen

- Die Werte sind von Bedeutung, wenn mit einer Steuer zu rechnen ist!



„Trennung von Spreu und Weizen“

- Vorprüfung durch die ESSt erfordert:
 1. Überschlägige Bewertung des BV anhand von
 - Verkäufen unter fremden Dritten (< 1 J. zurück)
 - (vereinfachtem) Ertragswert- oder einem anderen anerkannten Bewertungsverfahren
 - Mindestwert ist zu berücksichtigen!
 2. Ermittlung der Verw.-Verm.-Quote
Problem: Diverse Rückausnahmen!

Problemfelder beim Unternehmensvermögen

Das „Dilemma“ der Verwaltung:

- Die Vorprüfung erfordert bereits Feststellungsangaben der Steuerpflichtigen
- **Aber:** Die formelle Verfahrenshoheit liegt bei den Feststellungs-FÄ!

Problem:

- Kein Bestandteil der Feststellung sind
 - Verwaltungsvermögensquote (**Amtshilfe!**)
 - Verwaltungsvermögen < 2 J. (**Amtshilfe!**)
 - die Ausgangslohnsumme (**Amtshilfe / KM!**)

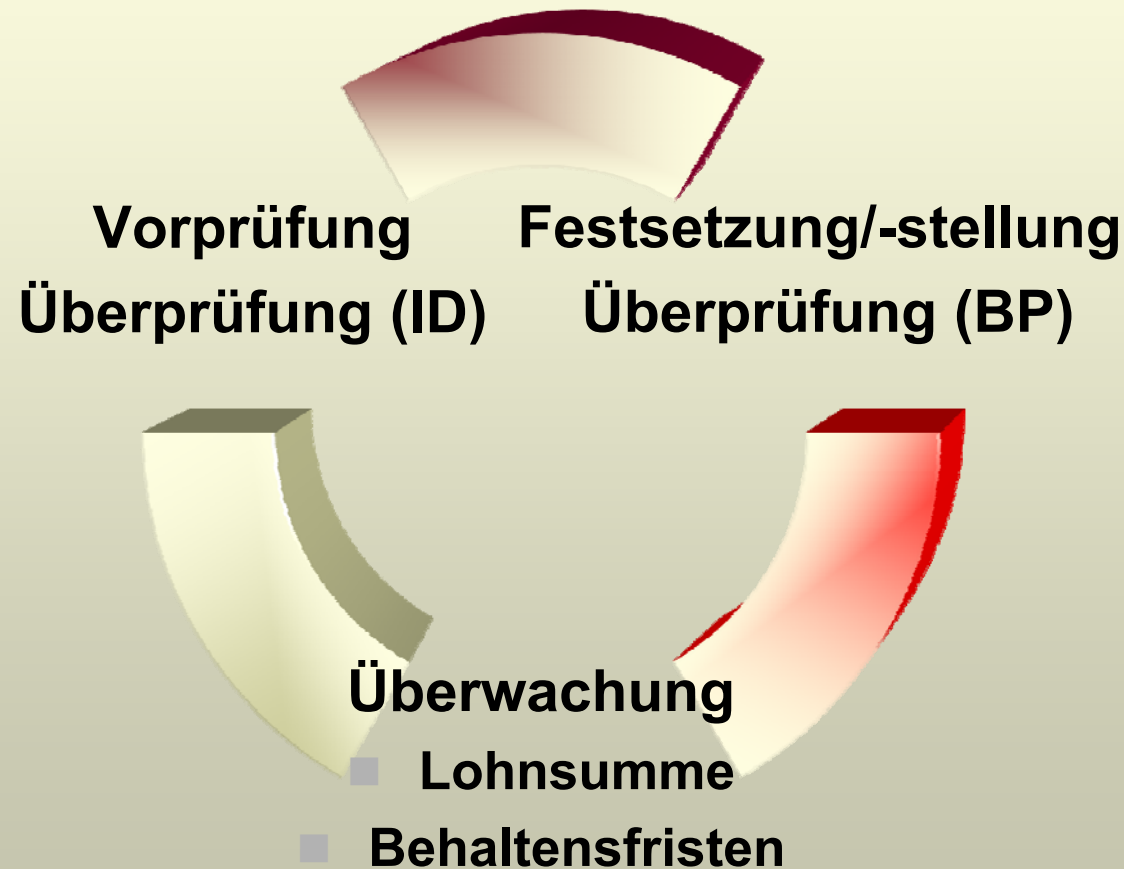
Problemfelder beim Unternehmensvermögen

➤ **Hoher Verwaltungsaufwand** bei mehrstufigen Unterbeteiligungen!

- **Verwaltungsvermögensprüfung** pro Ebene
- **Ggf. Lohnsummenzurechnung**
 - **P:** Auskunftsrechte der Minderheitsgstr.?
- **Ggf. gestuftes Feststellungsverfahren**
 - **P:** teilbetrieblich genutztes, nicht betriebsnotwendiges Grundvermögen!

Dann aber: Bei Begünstigung min. 85% des begünstigten Vermögens Steuerfrei!

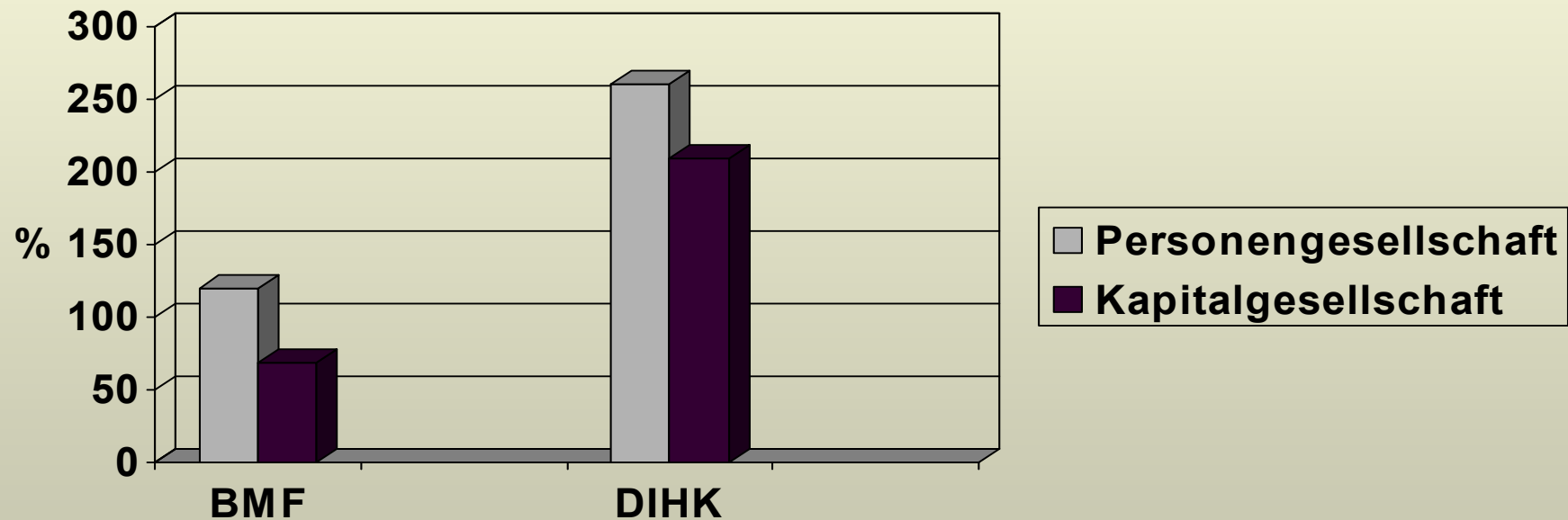
Drohende Reibungsverluste?



=> ErbSt-Sonderprüfer erf.?

Hohes Streitpotential auf Bewertungs- und Verschonungsebene

Schätzung der Werterhöhung



=> Steigende Bedeutung der Tb nach § 3 (1) Nr. 2 S. 2 u. 3 ErbStG und 7 (7) ErbStG! P: Anwendbarkeit von §§ 13a, 13b/19a ErbStG?

Streitpotential Bewertungsebene

u.a:

- **Bewertungsmethode**
- **Höhe des Risikozuschlags bei offener Ertragswertmethode**
- **Nicht betriebsnotwendiges Vermögen (§ 200 Abs. 2 BewG)**
 - **≠ gewillkürtes BV**
 - **≠ Verwaltungsvermögen**
- **Angemessener Unternehmerlohn**
- **Mindestwertermittlung**

Streitpotential „Poolklausel“?

Anteile an KapGes sind begünstigt, wenn Sitz oder Geschäftsleitung im Inland/EU/EWR und unmittelbarer Anteil > 25% (Mindestbeteiligung)

- **Mindestbeteiligung erfüllt, wenn die Gesellschafter untereinander verpflichtet sind,**
 - **über Anteile nur einheitlich zu verfügen oder**
 - **ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Gstr. zu übertragen und**
 - **das Stimmrecht ggnü. nicht gebundenen Gstrn. Nur einheitlich auszuüben**

Streitpotential Verwaltungsverm.

Dritten zur Nutzung überlassene Grundst.

Rückausnahmen (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 Lit. a – e ErbStG)

- **Betriebsverpachtung im Ganzen**
- **Überlassung im Konzern (i.S.v. § 4h EStG)**
- **Wohnungsunternehmen mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb (i.S.v. § 14 AO)**

Streitpotential Nachversteuerung?

u.a:

- **Behandlung von Doppelpenstößen gesetzlich nicht klar geregelt!**
- **(z.B. Teilbetriebsveräußerung nach 4 J. und Lohnsummenverstoß am Ende der 7-jähr. Frist)**
- **Großzügige Verwaltungsanweisung zu erwarten!**
- **Aber voraussichtlich keine Korrektur der Ausgangslohnsumme!**
- **Daher verbleibt es teilw. Bei einer doppelten Sanktionierung**

Streitpotential Nachversteuerung?

- **Überentnahmen zukünftig auch bei KapGes. schädlich (§ 13a (5) Nr. 3 S. 3 ErbStG)**
- **P: vGA an nahestehende Personen erfasst?**
 - **R 18 Abs. 8 ErbStR (+)**
 - **Lt. BFH v. 07.11.2007 (II R 28/06) wohl (-), da Zuwendung im Verhältnis GmbH / nahest. Pers.**

V. Problemfelder beim Immobilienvermögen

Mehr Streitpotential auf der Bewertungsebene

- Unnötiger Verzicht auf Streit vermeidenden Bewertungsabschlag, (z.B. i.H.v. 10% pauschal)
- Streit anfälligkeit insbes. beim Sachwertverfahren

Exkurs:

**Grundsätze der mittelbaren Grundstückschenkung
noch anwendbar?**

Problemfelder beim Immobilienvermögen

Familienheim, (§ 13 (1) Nr. 4b + 4c ErbStG)

- Bei Erwerb nach § 13 (1) Nr. 4c ErbStG
Mitteilung der qm-Zahl im Wege der Amtshilfe
erforderlich!
- Überwachung der Selbstnutzung?
=> Allg. Anzeigepflicht nach § 153 (2) AO
 - **P:** Veräußerung des Familienheims unter
Beibehaltung der Selbstnutzung schädlich?

Problemfelder beim Immobilienvermögen

Stundung, (§ 28 (3) ErbStG)

- Stundungsanspruch bis zu 10J. (kein Ermessen!)
 - für die auf vermietete bzw. selbst genutzte Wohnimmobilien entfallende Steuer
 - Soweit die Steuer nur durch Veräußerung dieses Vermögens (?) aufgebracht werden kann
- Wegfall d. Begünstigung bei Weiterverschenkung und Aufgabe der Selbstnutzung (**Überwachung?**)

VI. Problemfeld Vermögensübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt

- **Zukunftsmodell** trotz Kürzung nach § 10 (6) ErbStG bei Übertragung begünstigten Verm.?
- Vorteil: Schädliche Handlung i.S.v. § 13a (5) ErbStG führt rückwirkend zur erhöhten Abzugsfähigkeit der Last!
- Nachteil: Erträge u.U. in der falschen Generation! Vorzeitiger Verzicht auf NB ist neue Schenkung (BFH v. 17.3.04, II R 3/01)

Problemfeld Vermögensübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt

- Bei sofortiger Ablösung der gestundeten Steuer war die Besteuerung bisher abschließend erledigt! [R 85 (6) S. 7+8 ErbStR 2003]
- Fortan immer § 14 (2) BewG beachtlich!
Überwachung???

Exkurs: § 3 Nr. 2 GrEStG greift zukünftig nicht mehr!

P: Bei Übertragung an Neffen und Nichten

Problemfeld Vermögensübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt

Streitpotential „Mitunternehmerstellung“

- Insbes. bei Vorbehalt eines Quotennießbrauchs!

- Vergleiche:
 - BFH v. 08.10.2008, II B 107/08
 - BFH v. 10.12.2008, II R 34/07

VII. Verfassungsrechtliche Fragen

1. Die Besteuerung wird zur Ausnahme!

➤ Einerseits

- Hohe Freibeträge in StKI. I und
- weitgehende Steuerbefreiungen für bestimmte Vermögensarten (z.T. 100%!)

➤ Andererseits

- Keine Differenzierung von StKI. II + III
- Hoher 2-stufiger Tarif in StKI. II + III

Verfassungsrechtliche Fragen

2. Strikte Trennung von Bewertungs- und Verschonungsebene auch bei L+F-Vermögen?
3. Umfang der Steuerbefreiung für Unternehmensvermögen sachlich gerechtfertigt?
 - Auch **Verwaltungsvermögen** wird begünstigt!
4. Doppelte Begünstigung privater Wohnimmobilien!

Ausblick

- **Verwaltungsseitige Umsetzung**
 - **Koordinierte Ländererlasse**
 - Erlaß zur Rückwirkungsoption – Art. 3 ErbStRG
 - Feststellungserlass
 - Einführungserlass Erbschaftsteuer
 - Einführungserlass Bewertung Betriebsvermögen
 - Einführungserlass Bewertung Grundvermögen
 - Einführungserlass Bewertung Land-, Forstwirtsch.
 - **Erklärungsvordrucke**
 - **Überarbeitung ErbStH**
 - **Überarbeitung ErbStR (Frühestens 2010)**

Vielen Dank !

Hinweis:

Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung des Referenten gestattet.

Es wird **keine Gewähr** und somit auch **keine Haftung** für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen.

Der Vortrag sowie das Handout ersetzen keine Steuerberatung.