

---

---

---

# **Aktuelle Einzelaspekte zur Reform der Erbschaftsteuer**

Prof. Dr. Gerhard Brüggemann  
Fachhochschule für Finanzen  
Schloss Nordkirchen

---

---

---

## Verfassungsrechtlich notwendige Anpassungen

- 01.01.1996: Aufgabe der Einheitsbewertung für die ErbSt.
- 01.01.2009: Änderung der Grundbesitzbewertung und der Unternehmensbewertung verbunden mit einer Ausweitung von Steuerbefreiungen
- 01.07.2016 Änderung der Steuerbefreiung für Unternehmen.
- 01.01.20?? Änderung ???????

## Möglichkeiten des Gesetzgebers zum 01.07.2016

- Abschaffung der Erbschaftsteuer.
- Einführung einer „Flat-Tax-Besteuerung“ ohne Unterscheidung zwischen Privat- und Unternehmensvermögen.
- Verfassungskonforme Ausgestaltung der Steuerverschönerung für Unternehmen gemäß den Vorgaben des BVerfG.

## Eckpunkte der Reform

- Das begünstigte Vermögen wird nunmehr vom nicht begünstigten Verwaltungsvermögen abgegrenzt (§ 13b ErbStG).
- Für den Erwerb begünstigten Vermögens bis zu einer Prüfschwelle von 26 Mio. € wird
  - eine Steuerbefreiung von 85% zuzgl. eines Abzugsbetrages von maximal 150.000 € oder
  - eine Steuerbefreiung von 100% gewährt.

## Eckpunkte der Reform

- Für den Erwerb begünstigten Vermögens oberhalb der Prüfschwelle von 26 Mio. € bis zu 90 Mio. € wird ein Abschmelzmodell als Antragsrecht eingeführt (§ 13c ErbStG).
- Für den Erwerb begünstigten Vermögens oberhalb der Prüfschwelle von 26 Mio. € kann ein (Teil-) erlass der Erbschaft- oder Schenkungsteuer im Wege einer Verschonungsbedarfsprüfung eingeführt (§ 28a ErbStG).

## Eckpunkte der Reform

- Die bisherige Stundungsregelung wird erweitert (§ 28 Abs. 2 ErbStG).
- Die Lohnsummenregelung wird ausgeweitet (§ 13a ErbStG). Nach Aussage des BVerfG und des BFH haben etwa 90% der Unternehmen nicht mehr als 20 Beschäftigte.

## Anzusprechende Einzelaspekte

- Steuerverschonung von 100% (Option).
- 90%-Regel gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG.
- Verschonungsbedarfsprüfung gemäß § 28a ErbStG.

## Grundverschonung von 85%

Begünstigungsfähiges Vermögen	§ 13b Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG
Begünstigung nur für begünstigtes Vermögen unter Ausschluss des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens	§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG § 13 b Abs. 2 bis 10 ErbStG



## Optionsverschonung von 100%

Begünstigungsfähiges Vermögen	§ 13b Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG
Begünstigung nur für begünstigtes Vermögen unter Ausschluss des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens	§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG § 13 b Abs. 2 bis 10 ErbStG
Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG nicht > 20%	§ 13 a Abs. 10 Satz ErbStG

## Berechnung Grundmodell - Übertragung auf ein Kind

Gemeiner Wert Betrieb (begünstigungsfähiges Vermögen)	10.000.000 €
Gemeiner Wert begünstigtes Vermögen	8.800.000 €
Verwaltungsvermögen - Zwischenwert gemäß § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG	2.000.000 €
Verwaltungsvermögen - endgültiger Wert gemäß § 13b Abs. 7 ErbStG	1.200.000 €

## Berechnung Grundmodell - Übertragung auf ein Kind

Gemeiner Wert begünstigtes Vermögen	8.800.000 €
<u>Steuerverschonung 85%</u>	<u>- 7.480.000 €</u>
Verbleiben	1.320.000 €
<u>Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen</u>	<u>+ 1.200.000 €</u>
Bereicherung	2.520.000 €
<u>Freibetrag</u>	<u>- 400.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	2.120.000 €
<b>Erbschaftsteuer 19%</b>	<b>402.800 €</b>

## Berechnung Optionsmodell - Übertragung auf ein Kind

Gemeiner Wert Betrieb (begünstigungsfähiges Vermögen)	10.000.000 €
Gemeiner Wert begünstigtes Vermögen	8.800.000 €
Verwaltungsvermögen - Zwischenwert gemäß § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG	2.000.000 €
Verwaltungsvermögen - endgültiger Wert gemäß § 13b Abs. 7 ErbStG	1.200.000 €

## Berechnung Optionsmodell - Übertragung auf ein Kind

Gemeiner Wert begünstigtes Vermögen	8.800.000 €
Steuerverschonung 100%	- 8.800.000 €
<hr/>	
Verbleiben	0 €
Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	1.200.000 €
<hr/>	
Bereicherung	1.200.000 €
Freibetrag	- 400.000 €
<hr/>	
Steuerpflichtiger Erwerb	800.000 €
<b>Erbschaftsteuer 19%</b>	<b>152.000 €</b>

## Besondere Voraussetzung für die Optionsverschonung

Unwiderrufliche Erklärung

§ 13 a Abs. 8 ErbStG a.F.

§ 13 a Abs. 10 ErbStG n.F.

bis 30.06.2016

Verwaltungsvermögen nicht > 10%

ab 01.07.2016

Verwaltungsvermögen nicht > 20%

### **R E 13a.13 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2011:**

Der Antrag kann nach Zugang dieser Willenserklärung beim Erbschaftsteuerfinanzamt nicht mehr widerrufen werden.

## Übergang einer wirtschaftlichen Einheit

### R E 13a.13 Abs. 3 Satz 3 ErbStR 2011 zur alten Rechtslage für mehrere wirtschaftliche Einheiten:

Der Antrag geht ins Leere, wenn das Verwaltungsvermögen **aller übertragenen wirtschaftlichen Einheiten** mehr als 10 Prozent beträgt; in diesem Fall ist die Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG insoweit zu gewähren, als die Voraussetzungen hinsichtlich der Verwaltungsvermögensgrenze von nicht mehr als 50 Prozent für einzelne wirtschaftliche Einheiten erfüllt sind.

## Übergang einer wirtschaftlichen Einheit

### Vorschlag für die neue Rechtslage:

Der Antrag geht beim Übergang einer wirtschaftlichen Einheit ins Leere, wenn das Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG mehr als 20 Prozent beträgt; in diesem Fall ist die Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG zu gewähren. Im Falle des § 13b Abs. 9 ErbStG ist vom Übergang einer wirtschaftlichen Einheit auszugehen.



## Übergang mehrerer wirtschaftlicher Einheiten

### **R E 13a.13 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2011 zur alten Rechtslage:**

Stellt ein Erwerber einen Antrag, ist begünstigungsfähiges Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG (a.F.) nur dann gegeben, wenn das Verwaltungsvermögen aller übertragenen wirtschaftlichen Einheiten die Grenze von 10 Prozent nicht überschreitet.

## Übergang mehrerer wirtschaftlicher Einheiten

### **R E 13a.13 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2011 zur alten Rechtslage:**

Für wirtschaftliche Einheiten, die über Verwaltungsvermögen von mehr als 10 Prozent verfügen, kommt weder eine Verschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG (a.F.) noch nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG (a.F.) in Betracht.

## Übergang mehrerer wirtschaftlicher Einheiten

### R E 13a.13 Abs. 3 Satz 3 ErbStR 2011 zur alten Rechtslage:

Der Antrag geht ins Leere, wenn das Verwaltungsvermögen **aller übertragenen wirtschaftlichen Einheiten** mehr als 10 Prozent beträgt; in diesem Fall ist die Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG insoweit zu gewähren, als die Voraussetzungen hinsichtlich der Verwaltungsvermögensgrenze von nicht mehr als 50 Prozent für einzelne wirtschaftliche Einheiten erfüllt sind.

## Beispiel Erbfall alte Rechtslage:

Anteil KG		Anteil GmbH	
Gemeiner Wert	1 Mio. €	Gemeiner Wert	10 Mio. €
Verwaltungsvermögen	40 %	Verwaltungsvermögen	7 %

Wird (für die GmbH) ein Antrag gestellt, erhält der Erwerber eine **Verschonung von 10 Mio. €** für die GmbH.

Für die KG weder eine Verschonung von 100% noch von 85%.

Ohne Antrag **Verschonung 11 Mio. € x 85 % = 9.350.000 €**

## Beispiel Erbfall alte Rechtslage:

Anteil KG		Anteil GmbH	
Gemeiner Wert	5,5 Mio. €	Gemeiner Wert	5,5 Mio. €
Verwaltungsvermögen	40 %	Verwaltungsvermögen	7 %

Wird (für die GmbH) ein Antrag gestellt, erhält der Erwerber eine **Verschonung von 5,5 Mio. €** für die GmbH.

Für die KG weder eine Verschonung von 100% noch von 85%.

Ohne Antrag **Verschonung 11 Mio. € x 85 % = 9.350.000 €**

## Beispiel Erbfall neue Rechtslage:

Anteil KG		Anteil GmbH	
Gemeiner Wert	1.000.000 €	Gemeiner Wert	10.000.000 €
Davon begünstigt	836.000 €	Davon begünstigt	8.800.000 €
Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 3 und 4)	240.000 €	Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 3 und 4)	2.000.000 €
Verwaltungsvermögen	164.000 €	Verwaltungsvermögen	1.200.000 €

Wird (für die GmbH) ein Antrag gestellt, erhält der Erwerber eine **Verschonung von 8,8 Mio. €** für die GmbH.

Für die KG weder eine Verschonung von 100% noch von 85%.

Ohne Antrag **Verschonung 9.636.000 € x 85 % = 8.190.600 €**

## Beispiel Erbfall neue Rechtslage:

Anteil KG		Anteil GmbH	
Gemeiner Wert	5.500.000 €	Gemeiner Wert	5.500.000 €
Davon begünstigt	4.620.000 €	Davon begünstigt	4.950.000 €
Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 3 und 4)	1.300.000 €	Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 3 und 4)	1.000.000 €
Verwaltungsvermögen	880.000 €	Verwaltungsvermögen	550.000 €

Wird (für die GmbH) ein Antrag gestellt, erhält der Erwerber eine **Verschonung von 4,95 Mio. €** für die GmbH.

Für die KG weder eine Verschonung von 100% noch von 85%.

Ohne Antrag **Verschonung 9.570.000 € x 85 % = 8.134.500 €**

## FG Münster

**Urteil vom 09.12.2013, 3 K 3969/11 Erb, rechtskräftig;  
BB 2014 S. 1251 = EFG 2014 S. 660**

Das FG Münster geht ebenfalls davon aus, dass der Antrag auf Optionsverschonung für verschiedene wirtschaftliche Einheiten nur einheitlich gestellt werden kann, mit der Folge, dass bei Ausübung des Wahlrechts alle erworbenen wirtschaftlichen Einheiten an den durch § 13 a Abs. 8 ErbStG a.F. modifizierten Voraussetzungen der §§ 13 a, 13 b ErbStG zu messen sind.



## Das FG Münster stützt sich letztlich auf den Wortlaut des § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG.

**13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG a.F.:** Der Wert von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 13b Abs. 4 (= 85%) bleibt insgesamt außer Ansatz (Verschonungsabschlag).

**13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG n.F.:** Begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bleibt zu 85 Prozent steuerfrei (Verschonungsabschlag), wenn der Erwerb begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 ..... insgesamt 26 Millionen Euro nicht übersteigt.

## Vorschlag für die neuen Richtlinien:

Der Antrag kann beim Übergang mehrerer wirtschaftlichen Einheiten für jede wirtschaftliche Einheit gesondert gestellt werden. Soweit der Antrag nicht gestellt wird oder ins Leere geht, weil das Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG mehr als 20 Prozent beträgt; ist die Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG zu gewähren. Im Falle des § 13b Abs. 9 ErbStG ist vom Übergang einer wirtschaftlichen Einheit auszugehen.

## **Ausschluss der Begünstigung (90%-Regel)**

Abweichend von § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG ist der Wert des begünstigungsfähigen Vermögens gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG vollständig nicht begünstigt, wenn das Verwaltungsvermögen mindestens 90 Prozent des gemeinen Werts des begünstigungsfähigen Vermögens beträgt.

Bezugsgröße ist das Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 4 ErbStG

- vor der Anwendung des § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG, soweit das Verwaltungsvermögen nicht ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus durch Treuhandverhältnisse abgesicherten Altersversorgungsverpflichtungen dient und dem Zugriff aller übrigen nicht aus diesen Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten Gläubiger entzogen ist,
- sowie der Schuldenverrechnung und des Freibetrags nach Absatz 4 Nummer 5 sowie der Absätze 6 und 7 mindestens 90 Prozent des gemeinen Werts des begünstigungsfähigen Vermögens beträgt.

## Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)

Die Verschonungsbedarfsprüfung ist durchzuführen, wenn

- die Steuerverschonung für den Erwerb von begünstigtem Vermögen wegen des Überschreitens der Grenze von 26 Millionen € nicht anzuwenden ist,
- der Erwerber keinen Antrag auf Steuerverschonung gemäß § 13c ErbStG (Abschmelzmodell) stellt und
- der Erwerber keiner Verpflichtung zur Weitergabe unterliegt

## Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)

Zum verfügbaren Vermögen gehören 50 Prozent der Summe der gemeinen Werte des

- mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangenen Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 ErbStG gehört und
- dem Erwerber im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) gehörenden Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 ErbStG gehört.

## Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)

### Beispiel:

Ein Erwerber erhält einen 50%-Anteil an einer Kapitalgesellschaft mit begünstigtem Vermögen im gemeinen Wert von 200 Mio. €.

Der Erwerber verfügt aufgrund eigenen Vermögens über ein nicht steuerverschontes Vermögen von 46 Millionen €.

## Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)

Die Steuer beträgt **60 Mio. €** (30% von 200 Mio. €).

Verfügbares Vermögen 50% von 46 Mio. € = **23 Mio. €**

Steuererlass = 37 Mio. €.

Steuerquote = 11,5%



## Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)

### Abwandlung 1:

Ein Erwerber erhält einen 50%-Anteil an einer Kapitalgesellschaft mit begünstigtem Vermögen im gemeinen Wert von 200 Mio. € und nicht steuerverschontes Vermögen von 46 Millionen Euro. Eigenes nicht steuerverschontes Vermögen ist nicht vorhanden.

## Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)

Die Steuer beträgt **60 Mio. €** (30% von 200 Mio. €) zuzüglich **13,8 Mio. €** (30% von 46 Mio. €) = 73,8 Mio. €.

### Alternative 1:

Verfügbares Vermögen

50% von 32,2 Mio. € (46 Mio. € - 13,8 Mio. €) = **16,1 Mio. €**

Die Steuer beträgt **16,1 Mio. € + 13,8 Mio. € = 29,9 Mio. €**

### Alternative 2:

Verfügbares Vermögen 50% von 46,0 Mio. € = **23 Mio. €**

Die Steuer beträgt **23 Mio. € + 13,8 Mio. € = 36,8 Mio. €**

## Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)

### Abwandlung 2:

Der Erbe erhält einen 50%-Anteil an einer Kapitalgesellschaft mit begünstigtem Vermögen im gemeinen Wert von 200 Mio. € und nicht steuerverschontes Vermögen von 46 Millionen Euro. Der 50%-Anteil an einer Kapitalgesellschaft geht mittels Vermächtnis an den Sohn. Eigenes nicht steuerverschontes Vermögen ist beim Sohn nicht vorhanden.