



**Düsseldorfer Vereinigung für Steuerrecht e.V.
5. Dezember 2016**

**Erbschaftsteuerreform 2016:
Neuerungen, Probleme, Verfassungsfragen
oder: Ende gut, alles gut?**

**StBin Dr. Janine v. Wolfersdorff, Berlin/Köln
jvw-steuerberatung.koeln
ifst.de**



Bis 30.6.2016: „Erbchaftsteuerrecht 2008“

Verwaltungsvermögen > 50 % Wertanteil	Verwaltungsvermögen ≤ 50 % Wertanteil	Verwaltungsvermögen ≤ 10 % Wertanteil
Keine Verschonung	85 % Verschonung auf BV	100 % Verschonung auf BV
	Lohnsumme bei > 20 AN: 400 % in 5 Jahren	Lohnsumme bei > 20 AN: 700 % in 7 Jahren
	Behaltens-/Lohnsummen- frist: 5 Jahre	Behaltens-/Lohnsummen- frist: 7 Jahre
	Anteilige Nachversteuerung: Überentnahme/(Teil-) Betriebsveräußerung oder Lohnsumme unterschritten	Anteilige Nachversteuerung: Überentnahme/(Teil-) Betriebsveräußerung oder Lohnsumme unterschritten
	Keine Begünstigung: junges Verwaltungs- vermögen (2 J.)	Keine Begünstigung: junges Verwaltungs- vermögen (2 J.)



Ab 1.7.2016: „Erbchaftsteuerrecht 2016“

<p>Verwaltungsvermögen > 50 % Wertanteil</p> <p>≤ 26 Mio € „produktives BV“ in 10 Jahren</p>	<p>Verwaltungsvermögen < 90 % Wertanteil</p> <p>≤ 26 Mio € „produktives BV“ in 10 Jahren</p>	<p>Verwaltungsvermögen ≤ 20 % Wertanteil</p> <p>≤ 26 Mio € „produktives BV“ in 10 Jahren</p>	<p>Vorwegabschlag auf „produktives BV“</p>
<p>Verschonung möglich</p>	<p>85 % Verschonung nur auf „produktives BV“</p>	<p>100 % Verschonung nur auf „produktives BV“</p>	<p>Voraussetzungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) Entnahme-/ Ausschüttungsbegrenzung (2) Abtretungsbeschränkung (3) Abfindungsbeschränkung
<p>Lohnsummenfrist 5 Jahre mit anteiligem Nachversteuerungsrisiko</p> <p>ab 16 AN: 400 % 11-15 AN: 300 % 6-10 AN: 250 %</p>	<p>Lohnsummenfrist 7 Jahre mit anteiligem Nachversteuerungsrisiko</p> <p>ab 16 AN: 700 % 11-15 AN: 565 % 6-10 AN: 500 %</p>	<p>Behaltensfrist/anteilige Nachversteuerung 5 Jahre bei Überentnahme/(Teil-) Betriebsveräußerung</p>	<p>Keine “Begünstigung” des Verwaltungsvermögens</p>
<p>Verwaltungsvermögen: Keine Verschonung Keine Tarifbegrenzung Keine Stundungsregelung</p>	<p>Verwaltungsvermögen: Keine Verschonung Keine Tarifbegrenzung Keine Stundungsregelung</p>	<p>Behaltensfrist/anteilige Nachversteuerung 7 Jahre bei Überentnahme/(Teil-) Betriebsveräußerung</p>	<p>Komplette Nachversteuerung bei Nichteinhaltung in 20 Jahren</p>



Ab 1.7.2016: „Erbchaftsteuerrecht 2016“

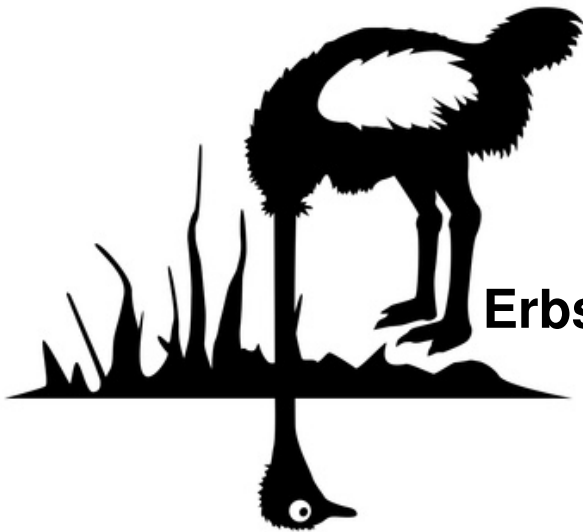
> 26 Mio. € und
< 90 Mio. € „produktives
BV“ in 10 Jahren
(keine
Konzernbetrachtung,
Erwerbe von ders.
Person)

Variante 1: Antrag auf
abschmelzenden
Verschonungsabschlag auf
„produktives BV“

Variante 2: Antrag auf
Befürnisprüfung und
Erlass der Steuer auf
„produktives BV“

≥ 90 Mio. €
„produktives BV“ in 10
Jahren
(keine
Konzernbetrachtung,
Erwerbe von ders.
Person)

Nur noch:
„Befürnisprüfung“,
Vorwegabschlag und
Tarifbegrenzung § 19a
ErbStG



Erbschaftsteuergesetz 2016 aus Vogelperspektive

Abschn. 2: Wertermittlung

§ 13a Steuerbefreiung für BV inkl. Vorwegabschlag

§ 13b Definition „Begünstigtes BV“

§ 13c Abschmelzender Verschonungsabschlag: „Großvermögen“ >26 Mio €

Abschn. 4: Steuerfestsetzung/Erhebung

§ 28 Stundung im Erbfall (7 Jahre)

§ 28a Verschonungsbedarfsprüfung



Gewinner und Verlierer: „Erbchaftsteuerrecht 2016“

- **Gewinner :**
 - Verschonung, wo bisher wegen zu hohem Verwaltungsvermögen ($> 50\%$) keine Begünstigung möglich war
 - Möglichkeit der 100%-Optionsverschonung bei VV auch bei Wertanteil $> 10\%$ und $\leq 20\%$ (Einordnung/Abgrenzung nicht begünstigten VV spielt hier auch wesentliche Rolle)
- **Verlierer:**
 - Fälle mit hohem Verwaltungsvermögen (aber $\leq 50\%$, c.p. ohne Reinvestitionsklausel)
 - Übertragung Großvermögen ab 90 Mio. € mit hohem PV



1. Das Verwaltungsvermögen

- **Bisher** : Mitbegünstigtes VV, Passivitätsgrenze für Finanzmittel als VV (Sonderregelung „Cash-GmbH“), nicht-mitbegünstigtes junges Verwaltungsvermögen (Zurechnung < 2 Jahre)
- **Neuer Grundsatz: Kein mitbegünstigtes VV mehr**; Idee: nur „**produktives Betriebsvermögen**“ ist begünstigt, kein „*passives VV*“ mehr. Allerdings: es gibt kein „gutes und schlechtes Vermögen“. Vgl. Grundstücke (§ 13b IV ErbStG)
- **Neue Passivitätsgrenze für Finanzmittel**: VV, soweit Nettofinanzmittel > 15% des gemeinen Werts des BV (nicht für gew. geprägte PersGes).



1. Das Verwaltungsvermögen

- Vermögenskategorie: *junge Finanzmittel*.

(§ 13b IV Nr. 5 ErbStG): **Positiver Saldo der eingelegten und der entnommenen Finanzmittel**, die dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) < 2 Jahre zuzurechnen waren

= **Antimissbrauchsregel**. Andere Abgrenzung als bisher bei jungem VV (?), vgl. R E 13b.19 ErbStR (dort nicht nur Einlage). Konzernklausel fehlt!!

- **Ausnahmen vom Grundsatz schädlichen VV's: (1) „unschädliches VV“** (§ 13b VII ErbStG), wenn Nettowert des VV $\leq 10\%$ des sonstigen BV (weitere „Passivitätsgrenze“, „Schmutzgrenze“). Gilt **nicht für junges VV und junge Finanzmittel. (2) CTA-Vermögen**



1. Das Verwaltungsvermögen

Verbundvermögensaufstellung im Konzern als neue Transparenzregelung (keine Kaskadeneffekte mehr), § 13b IX ErbStG): beteiligungsanteilige Zusammenrechnung zur Ermittlung des VV und des verbleibenden begünstigten BV; **Schuldenkonsolidierung** § 13b IX 3 ErbStG. – **Sonderbetriebsvermögen??**

-
- **NEU: Investitionsklausel** in Erbfällen § 13b V ErbStG: Zurechnung zu VV entfällt rückwirkend bei Investition in „gutes BV“ innerhalb 2 Jahren. „**Problembereiche**“: (1) „**Vorgefasster Plans des Erblassers**“ (2) Frage nach „**echter Umschichtung**“ („keine anderweitige Ersatzbeschaffung von VV“). (3) **Person des Reinvestierenden** (Erwerber/ Unternehmen?) (4) **Art der Investition** (Ersatzinvestitionen, Aktivierung?) (5) **Gesellschafterkonflikte**



1. Das Verwaltungsvermögen

- Optionsverschonung: VV darf höchstens 20% des Werts des BV ausmachen: gemeine Werte VV in Bezug zu gemeinem Wert BV
- Einstieg in Verschonung: VV weniger als 10% des gemeinen Werts des BV
- 15%-Passivitätsgrenze Finanzmittel: gemeiner Wert Nettofinanzmittel zu gemeinem Wert BV
- 10%-„Schmutzgrenze“ für unschädliches VV: Nettowert des VV in bezug zu gemeinen Wert des BV minus Nettowert VV



2. Vorwegabschlag § 13a IX ErbStG

(IX) Für begünstigtes Vermögen wird **vor Anwendung des jew. Verschonungsregimes** ein Abschlag gewährt, wenn der Gesellschaftsvertrag Bestimmungen enthält, die

1. die Entnahme/Ausschüttung auf **max. 37,5 %** des um die **auf den Gewinnanteil** entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Betrags des steuerrechtlichen Gewinns beschränken; Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil entfallenden Steuern vom Einkommen bleiben hier unberücksichtigt.
2. die Verfügung über die Beteiligung/den Anteil auf Mitgesellschafter, auf Angehörige (§ 15 AO) oder auf eine Familienstiftung beschränken und
3. für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung < gemeinem Wert vorsehen.



2. Vorwegabschlag § 13a IX ErbStG

- Vorwegabschlag ist **Teil des Verschonungsregimes**. Er umfasst nur begünstigtes BV, gilt nur für bestimmte Konstellationen und Verfügungsbeschränkungen.
- Höhe des Vorwegabschlags soll Abfindungsabschlag entsprechen, 30% aber nicht übersteigen. Tatbestandsvoraussetzungen sind **2 Jahre vor und 20 Jahre** nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer zu erfüllen; andernfalls entfielen diese „Steuerbefreiung“ komplett mit Wirkung für die Vergangenheit. Achtung: **Anzeigepflicht** bei Änderungen der Verhältnisse nur **1 Monat**.



2. Vorwegabschlag § 13a IX ErbStG

- **Fazit:** Vorwegabschlag kann aufgrund restriktiver Ausgestaltung auch **nicht annähernd als typisierende Bewertungsregelung** verstanden werden, bestehende verfassungsrechtliche Zweifel an Bewertung sind nicht ausgeräumt.
- **Vorwegabschlag bewirkt „unechte Verschonung“!**
- Kurzfristige Abhilfe für Bewertungsproblem positiv, kritisch aber ist (s. auch Stellung im Gesetz): (1) **Verhaltenslenkung** (2) (Noch) **fehlende konsolidierte Betrachtung** für Holding-/Konzernstrukturen (3) **Entnahme für Erbschaftsteuerzwecke muss als normale Entnahme zählen** (dabei gerade Annahme: VV stünde für Begleichung der ErbSt zur Verfügung: § 28a Verschonungsbedarfsprüfung) (4) **zeitliche Restriktionen + möglicher Komplettwegfall der „Vergünstigung“** anders als bei den sonstigen Nachversteuerungsregelungen (5) **eingeschränkter Anwendungsbereich** (?)



3. Vereinfachtes Ertragswertverfahren

§ 199 ff. BewG: Das vereinfachte Ertragswertverfahren kann angewendet werden, wenn es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. **Formel:** Anteilswert = Kapitalisierungsfaktor x Ø Gewinn der letzten 3 Jahre
Kapitalisierungsfaktor = Kehrwert des Zinssatzes = KGV (Kurs-Gewinn-Verhältnis)

-
- **H.M.: Bislang regelmäßig „Überbewertung“**
- **Kapitalisierungsfaktor neu und fix (§ 203 I BewG): 13,75 Positiv**, da realitätsgerechter als bislang (Basiszins (aktuell 1,1 %) + fixer Risikozuschlag (4,5 %)): 2007: 11,7, 2013: 15,3 , 2015: 18,2, **2016: 17,9**
- **Beachte: Auswirkungen bei Ermittlung der VV-Quoten, mittelbar auch Auswirkungen im Ertragsteuerrecht**



4. Verschonungsbedarfsprüfung, § 28a EStG

Relevant v.a. für Übertragung von „Großvermögen“ über 90 Mio. €, weil dann kein Verschonungsabschlag § 13c ErbStG mehr möglich

- Steuer auf „gutes BV“ wird „**erlassen**“, soweit nicht begleichbar aus privatem „**verfügbaren Vermögen**“; Lohnsummen-/Behaltensfristen wie bei Optionsverschonung
- **Definition verfügbares Vermögen: 50 % der gemeinen Werte** des
 1. zugleich übergegangenen Vermögens, das nicht „gutes BV“ ist und
 2. dem Erwerber bei Entstehung der Steuer gehörendes Vermögen, das nicht „gutes BV“ ist (auch VV!).
- **Kritisch: Annahme des Zugriffs auf VV, 50%-Quote gerade bei VV, Zusammenhang mit Vorwegabschlag (Entnahmerestriktion) und Investitionsklausel beachten; 10-Jahres-Nachbetrachtung;**
- **„halbe Vermögensteuer“**



Überblick





Fazit: Ende gut, alles gut?

- Erwartung: Politischer **Grundsatz-Streit** über die ErbSt. ist **nicht beendet**, solange hohe und überhöhte Werte zu Steuersätzen von 30% und mehr übertragen werden, mit hohen Begünstigungs- und Belastungsgefällen
- **Risiko der Verfassungswidrigkeit** des Erbschaftsteuerrechts 2016
- **Strukturelle Fehler bei Bewertung von Gesellschaftsanteilen:** Grenze zwischen Verschonungs- und Bewertungsregelungen ist weiter verschwommen, v.a. wegen Nichtberücksichtigung von Verf.-Beschränkungen bei Bewertung: „unechte Verschonung“! = **Widerspruch zur Rechtsprechung des BVerfG aus 2006**, verteilungspolitische Einordnung wird erschwert.

