

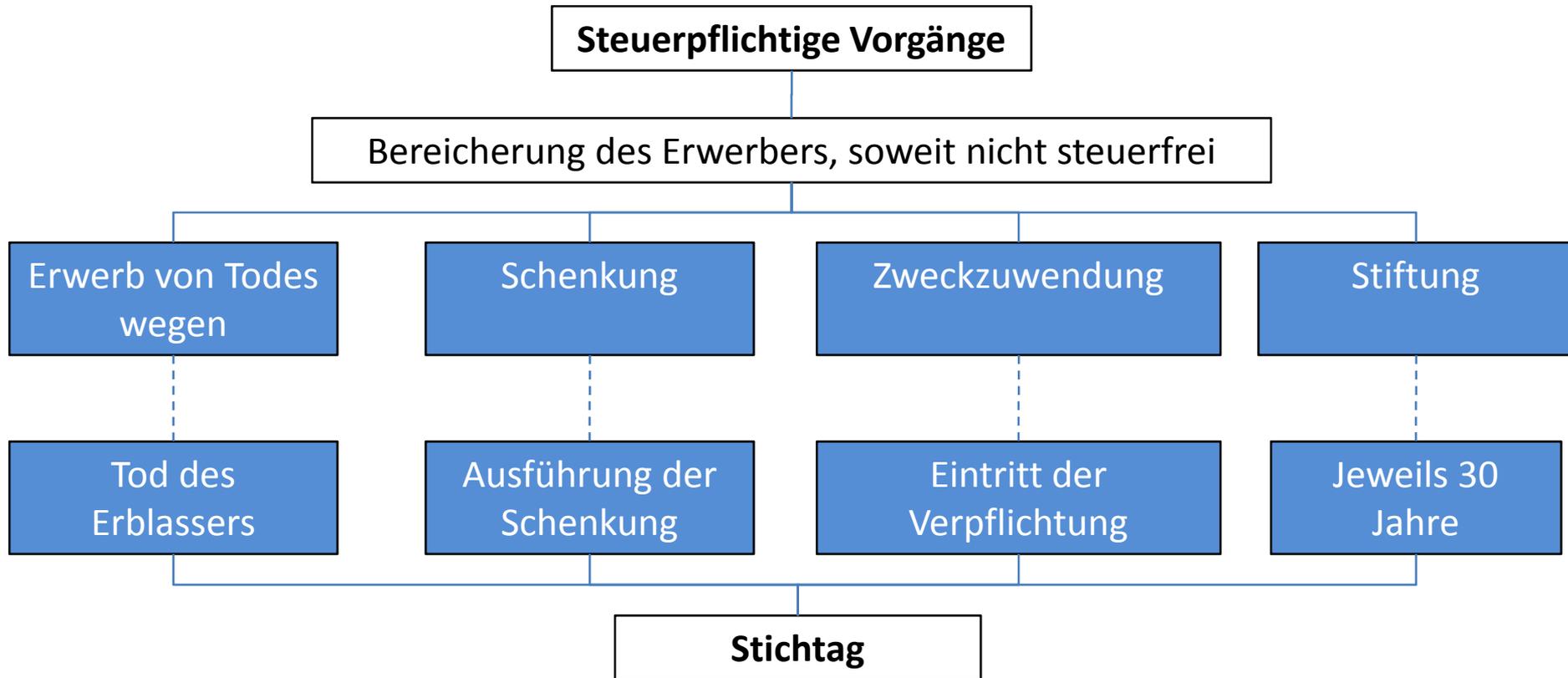


Neue Aspekte des Erbschaftsteuerrechts

Vortrag im Rahmen der
ersten Göttinger Erbrechtstage
17. April 2009

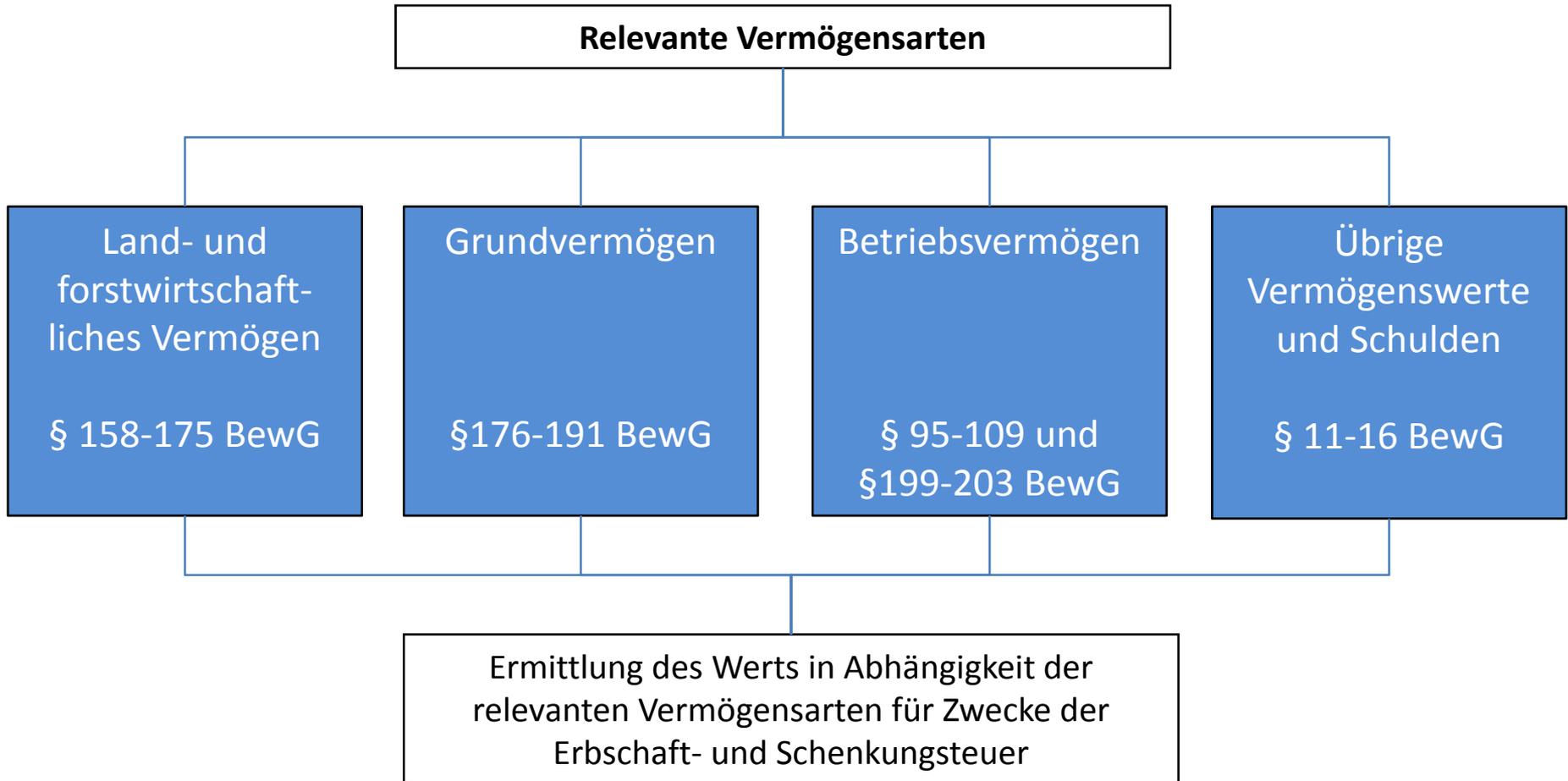
Professor Dr. Andreas Oestreicher

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Grundlagen



Abziehbare Belastungen, Nachlassverbindlichkeiten, Abzugsverbote

Neue Aspekte des Erbschaftsteuerrechts: Grundlagen



Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Grundlagen

- **Belastung mit Erbschafts- und Schenkungsteuer hat gleichmäßig zu erfolgen**
(BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995 2 BvR 552/91, BStBl II 1995, 671)

Bewertung von Grundbesitz mit Einheitswerten, die zu einer krassen Unterbewertung von Immobilienvermögen führt (Schätzungen liefen auf Größenordnungen um 15 bis 20 Prozent der Verkehrswerte hinaus), ist mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar

Aufgrund der besonderen Sozialgebundenheit ist eine Entlastung von Produktivvermögen geboten

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Grundlagen

- **Zuverlässige Verkehrswerte sind nur bei Vermögensobjekten zu beobachten, die in hinreichender Anzahl auf funktionierenden Märkten gehandelt werden**
- **Fehlen Kaufpreis- und Verkehrswertsammlungen müssen für die steuerliche Bewertung von Immobilien oder Unternehmen spezifische Bewertungsverfahren eingesetzt werden**
Ertragswertverfahren, bei dem die in Zukunft erwarteten Erträge kapitalisiert werden
Sach- oder Substanzwertverfahren, das auf ursprüngliche Investitionswerte (Anschaffungs- oder Herstellungskosten) oder vergangenheitsbezogenen Vergleichswerte (Normalherstellungskosten), jeweils reduziert um Wertminderungen, abstellt

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Grundlagen

- **Der wirtschaftliche Nutzen eines Vermögenswerts richtet sich primär danach, welche Erträge in der Zukunft daraus erzielt werden**

Das auf zukünftige Erträge abstellende Ertragswertverfahren (oder auch ein DCF Verfahren) ist für die Wertermittlung grundsätzlich geeignet

Notwendig sind die Schätzung der künftigen Überschüsse und des maßgebenden Vergleichszinssatzes

Zu erwarten sind subjektive und streitanfällige Werte sowie ein hoher Befolgungsaufwand

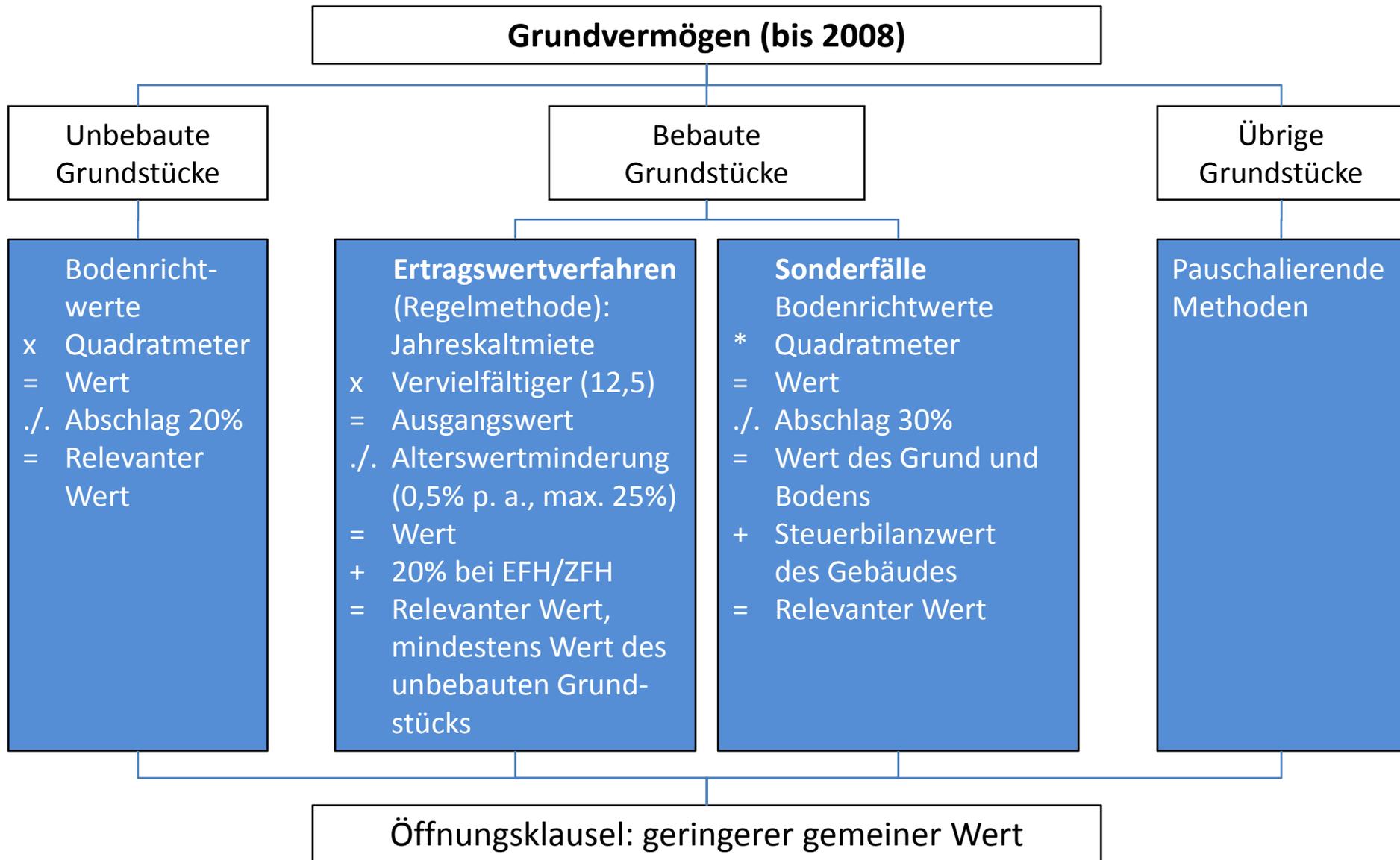
- **Ein einfaches, transparentes Verfahren stützt sich auf vergangenheitsorientierte Werte**

Das *Sach- oder Substanzwertverfahren* verwendet bereits konzeptionell vergangenheitsorientierte Werte; es basiert auf im Zusammenhang mit Grundstücken auf Normalherstellungskosten, abhängig von Gebäudetyp, Ausstattungsstandard, Rauminhalt oder Raummeterpreis

Das vergangenheitsbezogene *Ertragswertverfahren* orientiert sich an den in der Vergangenheit erwirtschafteten Erträgen von Grundstücken oder Unternehmen

Zu erwarten sind Abweichungen zwischen steuerlichen Werten und Verkehrswerten

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Bewertung des Grundvermögens



Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Bewertung des Grundvermögens

- **Bedarfsbewertung verstößt aus zwei Gründen gegen den Gleichheitssatz**
(BVerfG, Beschluss vom 7.11.2006 1 BvL 10/02, BStBl II 2007, 192)

Grundstücke werden nur mit rund der Hälfte ihres Verkehrswerts erfasst (Bezug auf eine vom BMF eingesetzte Sachverständigenkommission Vermögensbesteuerung; Untersuchung stützt sich auf Veräußerungen von 3.950 Eigenheime, 1.700 Eigentumswohnungen und 250 Mietwohngrundstücke, die innerhalb eines Jahres nach dem Erbfall oder der Schenkung erfolgt sind)

Erhebliche Streuung der Steuerwerte im Verhältnis zu den Verkehrswerten ist mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar (Einzelergebnisse streuen zwischen 20 Prozent und über 120 Prozent des Verkehrswerts, Daragan (2006))

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Bewertung des Grundvermögens

- **Empirische Analyse des Bewertungsverfahrens auf Basis von Verkäufen in Berlin**
(Broekelschen/Maiterth, 2008)

Datenbasis erfasst alle Kauffälle, die sich in Berlin zwischen 1996 und 1999 ereignet haben und umfasst alle Angaben, die zur Simulation der analysierten Bewertungsverfahren erforderlich sind (Grundstücksfläche, Wohnfläche, Jahresmiete und Bodenrichtwert)

Bereinigte Datenbasis erfasst 2.237 Mietwohngrundstücke und 5.743 Ein- und Zweifamilienhäuser

Art	Öffnungsklausel	Mittelwert	Variationskoeffizient	Unteres Quartil	Median	Oberes Quartil	Steuerwert > 100
Mietwohngrundstück	Nein	79,75	45,01	58,99	74,18	93,58	19,94
	Ja	73,43	28,84	58,99	74,18	93,58	19,94
EFH / ZFH	Nein	66,07	47,32	48,99	61,50	76,32	7,38
	Ja	63,57	30,23	48,99	61,50	76,32	7,38

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Bewertung des Grundvermögens

- **Mögliche Ursachen**

Bedarfsbewertung stellt auf vergangene Mieterträge ab, multipliziert diese mit einem Vervielfältiger in Höhe von 12.5 und nimmt einen Alterswertabschlag in Abhängigkeit vom Gebäudealter vor

- Belegenheit (Ost / West)

Signifikante Unterschiede, Verfahren ermittelt im Durchschnitt zwölf Prozent niedrigere Bedarfswerte, zugleich ist die Streuung in Westberlin niedriger

- Grundstücksgröße

Positiver Zusammenhang zwischen Grundstücksfläche und Relation von Steuer- zu Verkehrswert; Häuser mit kleiner Grundstücksfläche werden in der Regel in hohem Maße unterbewertet (gilt nicht im gleichen Maße für Ostberlin), während große Grundstücke im Durchschnitt mit knapp 72 Prozent ihres Verkehrswertes bewertet werden (Ursache ist Mindestwert)

- Baulicher Zustand

Baulicher Zustand spielt eine Rolle, wenn er gut ist, und keine Rolle, wenn er schlecht ist; Streuung nimmt mit dem baulichen Zustand der Immobilie zu

- Gebäudealter und stadträumliche Lage

Hat nur geringfügigen Einfluss auf die den Bedarfswert von Mietwohngrundstücken; Streuung ist aber in guten Wohnlagen signifikant höher; damit wird die Heterogenität des Grundstücksmarktes in guten Wohnlagen schlechter abgebildet. In Bezug auf das Alter lassen sich keine Aussagen finden

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Bewertung des Grundvermögens

- **Empfehlungen**

Es genügt nicht, den Vervielfältiger zu erhöhen, es ist die Streuung im Ergebnis zu vermindern

Ein auf Gegenwartsmieten basierendes Ertragswertverfahren ist zur Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern ist nicht allgemein geeignet

- Die mittlere Steuerwert/Verkehrswert Relation sinkt mit zunehmender Grundstücksgröße deutlich, wenn die Bewertung allein auf den Ertragswert abgestellt wird; dies dokumentiert die Bedeutung des Boden- oder auch des Sachwerts

- Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der zu bewertenden Immobilie zukünftig anfallen, können durch Vergangenheitsgrößen praktisch nicht approximiert werden; das Bedarfsverfahren berücksichtigt diese Aufwendungen indirekt über das Alter, hier gibt es aber keine Unterschiede in der Relation Steuerwert zu Verkehrswert, obwohl sich ältere Gebäude in aller Regel in einem schlechteren Zustand befinden

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Bewertung von Unternehmensvermögen

Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften (bis 2008)

Betriebsvermögen

Grundsätzlich Buchwert des Eigenkapitals

Übernahme historischer Investitionswerte (Anschaffungs- oder Herstellungskosten) aus der Steuerbilanz

Besonderheiten gelten für Grundstücke, Wertpapiere und Beteiligungen

Anteile an Kapitalgesellschaften

Börsenpreis (Kurswert)

Erzielte Preise aus Verkäufe in den vorausgegangenen zwölf Monaten

Schätzwert, der die Vermögens- und der Ertragsaussichten berücksichtigt (Stuttgarter Verfahren)

Öffnungsklausel: geringerer gemeiner Wert

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Bewertung von Unternehmensvermögen

Stuttgarter Verfahren (bis 2008)

Übergewinn-Methode

Gemeiner Wert = Vermögenswert + 5 x (Ertragshundertsatz – 0,09 x Gemeiner Wert)
= **0,68 x (Vermögenswert + 5 x Ertragshundertsatz)**

Nettowert des Betriebsvermögens
(grundsätzlich Steuerbilanzwerte;
Besonderheiten für Betriebsgrundstücke,
Wertpapiere und Anteile an Personen-
und Kapitalgesellschaften)

- Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert
- Firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter / Nennkapital

= Vermögenswert

Körperschaftsteuerliches Einkommen

- ± Aperiodische Komponenten
- + Steuerfreie Betriebseinnahmen
- Nicht abziehbare Betriebsausgaben
- GewSt, KSt und Solz
- + Abschreibung auf derivativen GoF-Wert

= Jahresertrag

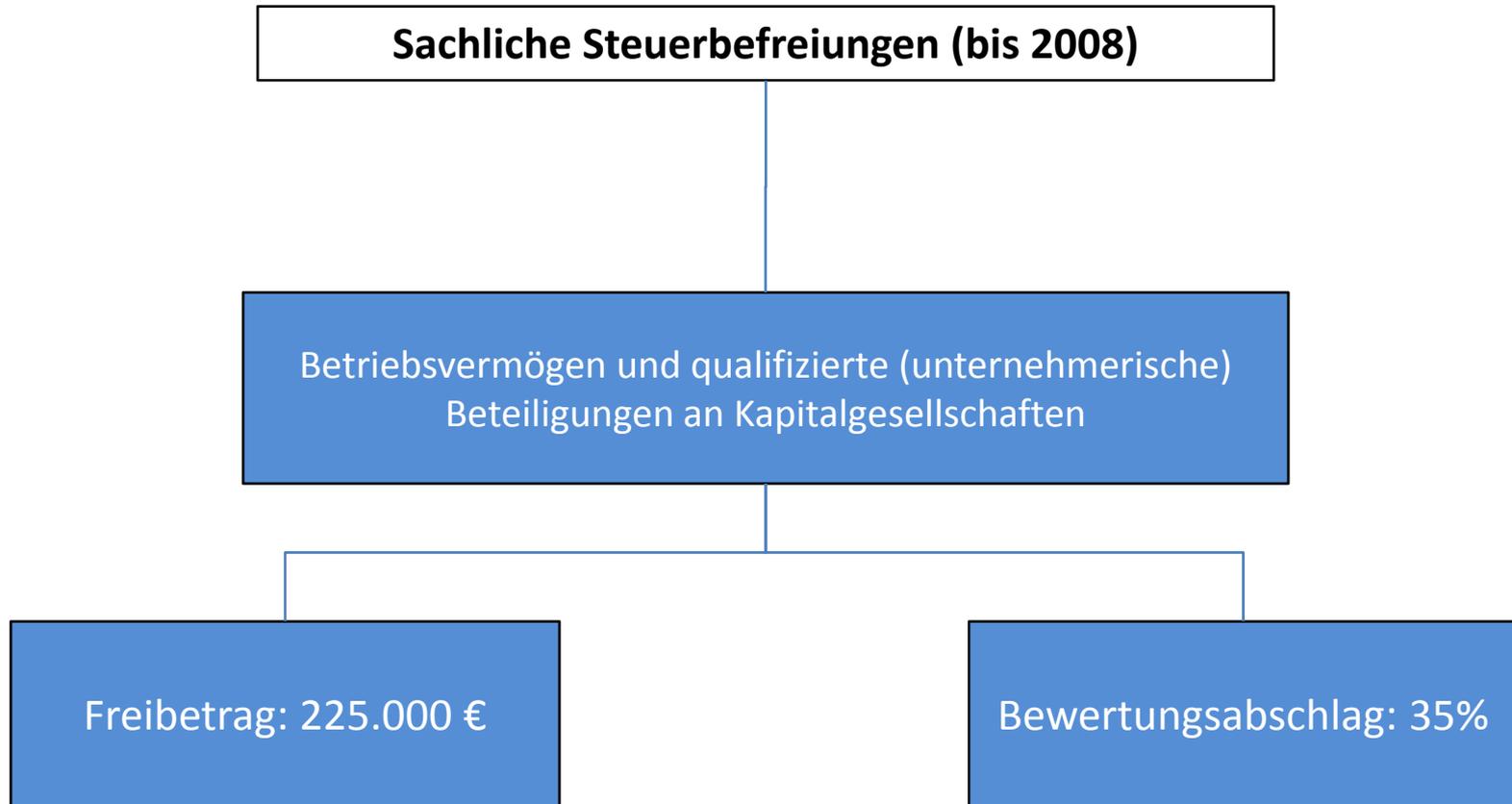
* Gewichtung (3 : 2 : 1) über die vergangenen drei Jahre

/ Nennkapital

= Ertragshundertsatz

Abschlag bei unverhältnismäßig geringer Rendite (maximal 30 Prozent)

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Bewertung von Unternehmensvermögen



Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Bewertung von Unternehmensvermögen

- **Orientierung des Unternehmenswerts am Buchwert des Eigenkapitals ist mit dem Gleichheitssatz nicht zu vereinbaren**

Infolge der Orientierung an den Steuerbilanzwerten wird Betriebsvermögen durchschnittlich nur zu 45 Prozent des tatsächlichen Substanzwerts angesetzt (Weinmann 2005, ohne nähere Begründung)

Andere Schätzungen gehen von 25 bis 33 Prozent des Börsenwerts aus (Binz/Sorg 1997)

Eine Untersuchung der Finanzämter aus dem Jahr 1976, die aufgrund von Änderungen des Verfahrens nicht unmittelbar auf die Gegenwart übertragen werden kann) zeigt folgendes Ergebnis

Anteil	27 v.H.	23 v.H.	11 v.H.	3 v.H.
Kaufpreis oder Börsenwert zu Steuerwert	1,0 bis 1,5	1,5 bis 2,0	2,0 bis 3,0	3,0 bis 10,0

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Bewertung von Unternehmensvermögen

- **Modellgestützte Analyse der Fehlbewertung durch das Stuttgarter Verfahren**
(Müller, 2007)

Nicht beobachtbare Marktwerte werden durch einen nach einem DCF Verfahren (APV) substituiert

Quantitative Untersuchung wird an sechs typisierten durchschnittlichen Unternehmen durchgeführt (kleine Handwerksunternehmen (KFZ und Feinwerkmechanik); mittelgroße Handwerksunternehmen (Metallbau, verarbeitendes Gewerbe, Dienstleistungen, Maschinenbau))

Daten stammen aus Veröffentlichungen der Landes-Gewerbeförderungsstelle sowie aus einer Sonderveröffentlichung der Deutschen Bundesbank)

Risikoloser Vergleichszins (4 %) und Risikoprämie (5 %) addieren sich auf neun Prozent.

Branche	KFZ	Metallbau	Feinwerkmechanik	Verarb Gewerbe	Maschinenbau	Dienstleistung
Steuerwert zu Marktwert	0,313	0,511	0,924	0,405	0,417	0,419

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Bewertung von Unternehmensvermögen

- **Modellgestützte Analyse der Fehlbewertung durch das Stuttgarter Verfahren**
(Müller, 2007)

Sensitivitätsanalysen zeigen, dass der Wert nach dem Stuttgarter Verfahren mit zunehmenden Eigenkapitalkosten und steigender Eigenkapitalquote zunimmt

Beispiel Eigenkapitalkosten in Höhe von 12 Prozent

Branche	KFZ	Metallbau	Feinwerkmechanik	Verarb. Gewerbe	Maschinenbau	Dienstleistung
Steuerwert zu Marktwert	0,414	0,658	2,129	0,506	0,501	0,565

Für Erhöhungen des Fremdkapitalzins, des Steuersatzes und des Umsatzes sowie der Berücksichtigung von Wachstum gilt die umgekehrte Wirkungsrichtung

Beispiel Fremdkapitalzins in Höhe von 8 Prozent

Branche	KFZ (10,8)	Metallbau (11,3)	Feinwerkmechanik (6,0)	Verarb. Gewerbe (9,4)	Maschinenbau (10,0)	Dienstleistung (7,4)
Steuerwert zu Marktwert	0,350	0,565	0,550	0,480	0,507	0,394

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Umsetzung des BVerfG Urteils

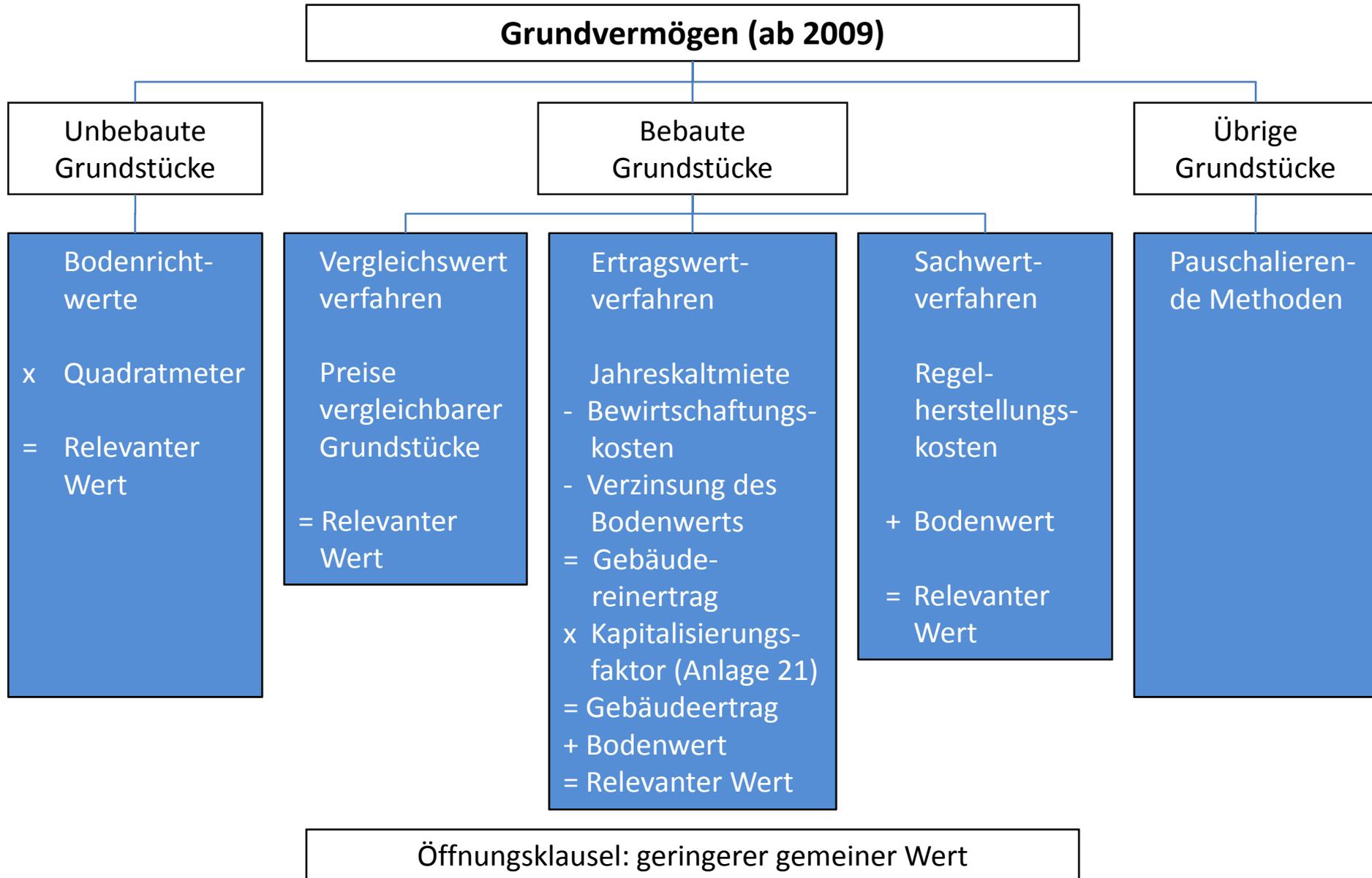
- **Gleichheitssatz verlangt eine gleichmäßige Bewertung zu gemeinen Werten**
(BVerfG, Beschluss vom 7.11.2006 1 BvL 10/02, BStBl II 2007, 192)

Es bleibt dem Gesetzgeber frei, das Erbschaftssteuerrecht in Form steuerlicher Vergünstigungsnormen zielgenau und normenklar auszugestalten (Begünstigung von Produktivvermögen und von zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken)

Anwendung des einheitlichen Tarifs auf unterschiedliche Bemessungsgrundlagen verstößt gegen den Gleichheitssatz (einheitliche Bewertung zum gemeinen Wert)

Lenkungsnormen dürfen nicht (wie in der Vergangenheit üblich) im Bewertungsverfahren versteckt werden

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Umsetzung des BVerfG Urteils



Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften (ab 2009)

Betriebsvermögen

Anteile an Kapitalgesellschaften

Verkäufe in den letzten 12 Monaten

Ermittlung unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten **oder mit einem anderen anerkannten Verfahren**

Vereinfachtes Ertragswertverfahren

Mindestwert: Substanzwert
(Summe der gemeinen Werte der aktiven Wirtschaftsgüter abzüglich der gemeinen Werte der passiven Wirtschaftsgüter)

Börsenpreis (Kurswert)

Verkäufe in den letzten 12 Monaten

Ermittlung unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten **oder mit einem anderen anerkannten Verfahren**

Vereinfachtes Ertragswertverfahren

Mindestwert: Substanzwert
(Summe der gemeinen Werte der aktiven Wirtschaftsgüter abzüglich der gemeinen Werte der passiven Wirtschaftsgüter)

Öffnungsklausel: geringerer gemeiner Wert

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Umsetzung des BVerfG Urteils

Vereinfachtes Ertragswertverfahren (ab 2009)

Ertragswertermittlung

Gemeiner Wert = **Durchschnittliches Betriebsergebnis** der letzten drei Wirtschaftsjahre x **Kapitalisierungsfaktor** + Gemeiner Wert des **separat zu bewertendes Betriebsvermögen**

Gewinn nach Steuerbilanz
(ohne Sonder- und Ergänzungsbilanzen)
+/- Aperiodische Komponenten
+ Ertragsteueraufwand
+ Abschreibung auf derivativen Geschäfts
oder Firmenwert
= Betriebsergebnis vor Steuern
x 70 Prozent (wenn Betriebsergebnis
positiv!)
= Betriebsergebnis nach Steuern
/ Durchschnittsbildung über den
Zeitraum von drei Jahren

1
/ (Basiszins + 4,5 %)
Basiszins leitet sich aus der Rendite
langfristiger Staatsanleihen ab ,
wird jährlich vom BMF veröffentlicht
und beträgt aktuell 3,61%
= Kapitalisierungsfaktor

Separat zu bewertendes Betriebsvermögen
Nicht-betriebsnotwendiges Vermögen
Beteiligungen

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Umsetzung des BVerfG Urteils

Sachliche Steuerbefreiungen (ab 2009)

Steuerfreie Erwerbe

Überblick

Zugewinnausgleichs- anspruch

- Par 5 ErbStG

Bestimmte Vermögenserwerbe

- Steuerbefreiungen (Par 13 ErbStG)
- Begünstigungen für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke (Par 13c ErbStG)
- Begünstigungen beim Erwerb von Produktivvermögen (Par 13a, 13b ErbStG)

Freibeträge

- Par 16 bis 16 ErbStG

Sachliche Steuerbefreiungen (ab 2009)

Steuerbefreiungen

Überblick

Gegenstandsbezogene Steuerbefreiungen (Beispiele)

- Hausrat
- Andere bewegliche körperliche Gegenstände
- Gegenstände, die an den Schenker zurückfallen
- Bestimmter Grundbesitz (Erhaltung liegt im öffentlichen Interesse, weitere Voraussetzungen)
- ...

Zweckbezogene Steuerbefreiungen (Beispiele)

- Zuwendungen unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhalts oder zur Ausbildung des Bedachten
- Erwerbe oder Zuwendungen für Personen, die Pflege, Unterhalt oder Versorgung übernommen haben
- Spenden zu gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken
- ...

Anlassbezogene Steuerbefreiungen (Beispiele)

- Unterhalt in den ersten dreißig Tagen nach dem Erbfall
- Verzicht auf die Geltendmachung des Pflichtteils- oder Erbersatzanspruchs
- Übliche Gelegenheitsgeschenke
- ...

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Umsetzung des BVerfG Urteils

Sachliche Steuerbefreiungen (ab 2009)

Steuerbefreiungen

Selbstgenutztes Wohnungseigentum

Schenkungen unter Lebenden, Erwerbe von Todes wegen, soweit

- Eigentum oder Miteigentum
- An einem im Inland, der EU oder dem EWR belegenen
- Bebauten Grundstück
- Das der Erblasser zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder aus zwingenden Gründen nicht nutzen konnte
- Das der Erbe unverzüglich und mindestens für zehn Jahre zu eigenen Wohnzwecken nutzt

Bebaute Grundstücke

- Sind alle EFH und ZFH, Mietwohngrundstücke, Wohnungs- und Teileigentum, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzten Grundstücke, soweit sie zu Wohnzwecken genutzt werden
- Beim Erwerb durch Kinder oder verwaiste Enkel gilt die Steuerbefreiung nur bis zu einer Wohnfläche bis 200 qm

Begünstigte Erwerber

- Sind nur der Ehegatte, der eingetragene Lebenspartner, die Kinder und die Enkel

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Umsetzung des BVerfG Urteils

Sachliche Steuerbefreiungen (ab 2009)

Zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke

Voraussetzungen

Positiv

- Bebaute Grundstücke oder Grundstücksteile
- Zu Wohnzwecken vermietet
- Im Inland, der EU oder im EWR belegen

Negativ

- Kein Bestandteil eines begünstigten Betriebsvermögens (siehe unten)
- Keine Verpflichtung für den Erwerber, das Grundstück aufgrund letztwilliger Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten zu übertragen

Ansatz nur mit
90 Prozent ihres Werts

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Umsetzung des BVerfG Urteils

Sachliche Steuerbefreiungen (ab 2009)

Betriebsvermögen und qualifizierte (unternehmerische)
Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Anteil des Verwaltungsvermögens

Regelverschonung (Anteil < 50 %)

- Steuerbefreiung für 85% des nicht in Verwaltungsvermögen bestehenden Vermögens (begünstigtes Vermögen)
- Für verbleibende 15 % des Vermögens Freibetrag von maximal 150.000 Euro (Abzugsbetrag)
- Abzugsbetrag mindert sich um 50% des 150.000 Euro übersteigenden nicht begünstigten Vermögens

Optionsverschonung (Anteil < 10 %)

- Steuerbefreiung für 100% des nicht in Verwaltungsvermögen bestehenden Vermögens (begünstigtes Vermögen)

Ansatz nur mit 90 Prozent ihres
Werts

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Umsetzung des BVerfG Urteils

Sachliche Steuerbefreiungen (ab 2009)

Betriebsvermögen und qualifizierte (unternehmerische)
Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Minderung des Freibetrags

Lohnsummenregel

Regelverschonung
Sieben Jahre, 650
Prozent,
durchschnittliche
Lohnsumme der
letzten fünf Jahre
vor dem Erwerb

Optionsverschonung
Zehn Jahre, 1000
Prozent,
durchschnittliche
Lohnsumme der
letzten fünf Jahre vor
dem Erwerb

- Anteilige Kürzung des Freibetrags
- Keine Anwendung bei weniger als zehn Beschäftigten

Haltefrist

Sieben Jahre
(Regelverschonung)

Zehn Jahre
(Optionsverschonung)

- Anteiliger oder vollständiger Wegfall des Freibetrags, wenn der Erwerber
- das erworbene Vermögen veräußert (Ausnahmen)
- Überentnahmen von mehr als 150.000 Euro vornimmt oder Überausschüttungen von mehr als 150.000 Euro enthält
- Wesentliche Betriebsgrundlagen entnimmt oder veräußert

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Umsetzung des BVerfG Urteils

Steuerklassen (alte und neue Rechtslage)		
I	II	III
Ehegatten (Stief-) Kinder Abkömmlinge von (Stief-) Kindern Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen	Eltern und Voreltern soweit nicht Steuerklasse I Geschwister Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern Stiefeltern Schwiegerkinder Schwiegereltern Geschiedene Ehegatten	Alle übrigen Erwerber Zweckzuwendungen

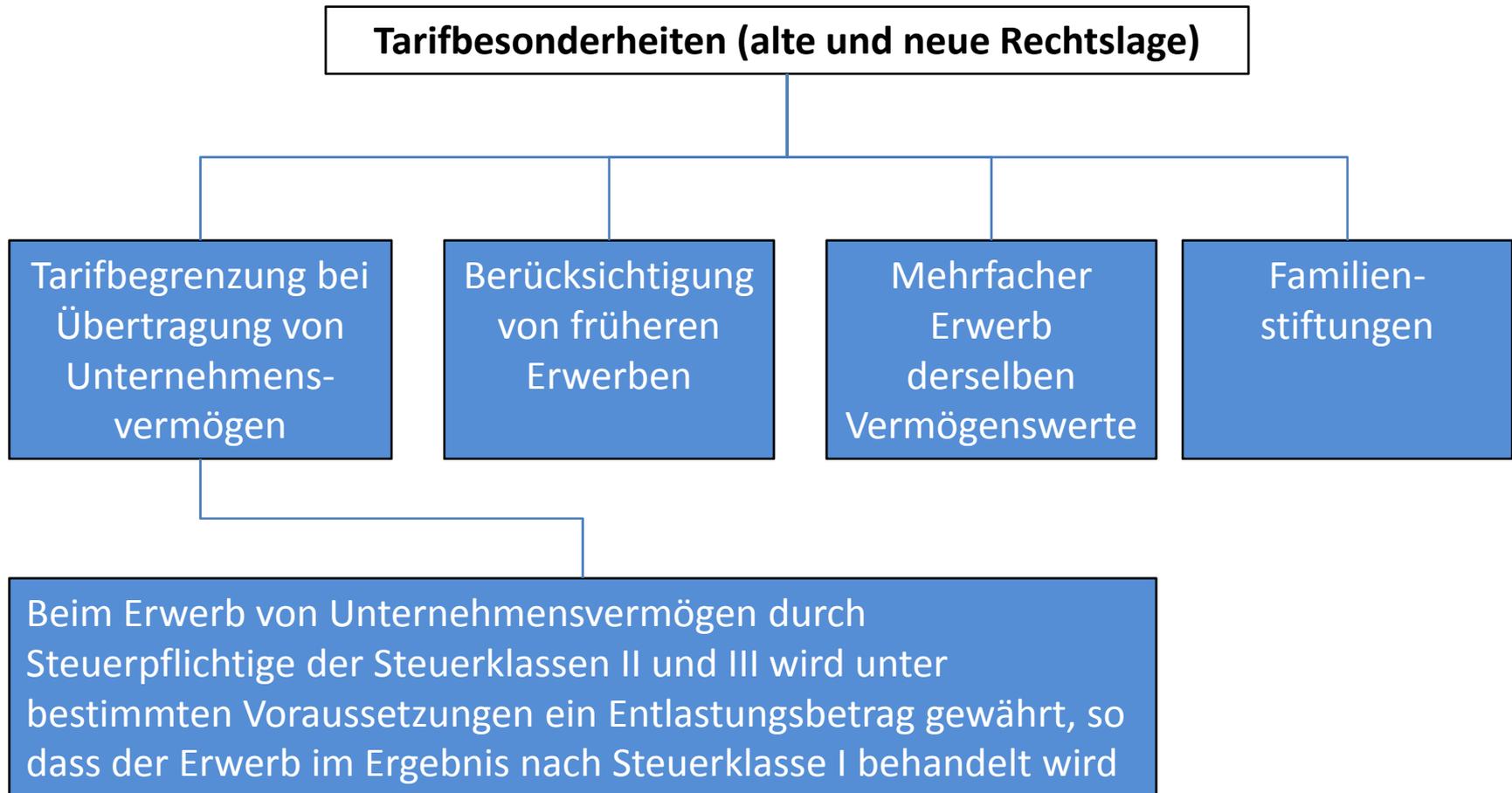
Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Umsetzung des BVerfG Urteils

Persönliche (allgemeine) Freibeträge		
Personenkreis	Freibetrag in Euro (bis 2008)	Freibetrag in Euro (ab 2009)
Ehegatten (neu: Lebenspartner)	307.000	500.000
Kinder und Kinder verstorbener Kinder	205.000	400.000
Kinder der Kinder	51.200	200.000
Übrige Personen der Steuerklasse I	51.200	100.000
Personen der Steuerklasse II	10.300	20.000
Personen der Steuerklasse III, Zweckzuwendungen	5.200	20.000
Besondere Versorgungsfreibeträge		
Überlebender Ehegatte (neu: Lebenspartner)	256.000	256.000
Kinder bis 27 Jahre (gestaffelt nach Alter)	10.300 – 52.000	10.300 – 52.000

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Umsetzung des BVerfG Urteils

Steuersätze (bis 2008)			
Steuerklasse	I	II	III
Wert bis Euro	%	%	%
52.000	7	12	17
256.000	11	17	23
512.000	15	22	29
5.113.000	19	27	35
12.783.000	23	32	41
25.565.000	27	37	47
> 25.565.000	30	40	50

Steuersätze (ab 2009)			
Steuerklasse	I	II	III
Wert bis Euro	%	%	%
75.000	7	30	30
300.000	11	30	30
600.000	15	30	30
6.000.000	19	30	30
13.000.000	23	50	50
26.000.000	27	50	50
> 26.000.000	30	50	50



Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Umsetzung des BVerfG Urteils

- Fallbetrachtung:

A und B sind Gesellschafter eines inländischen, gewerblich tätigen Unternehmens und zu je 50% an diesem beteiligt. Zusätzlich zu seiner Beteiligung hat B ein bebautes Grundstück an die Gesellschaft verpachtet (Einheitswert: 500.000 €). Die Pacht für das Grundstück beläuft sich auf 150.000 € p. a. Zur Finanzierung dieses Grundstücks hatte B ein langfristiges Darlehen (Darlehensvaluta am 01.01. t_1 : 160.000 €). Des weiteren hat B der Gesellschaft ein endfälliges Darlehen von 1,5 Mio € langfristig zur Verfügung gestellt.

B schenkt seinen Gesellschaftsanteil am Unternehmen am 1.1. t_1 seinem Neffen (Steuerklasse II). Daneben schenkt er ebenfalls die Darlehensforderung gegenüber der Gesellschaft, das bebaute Grundstück und das damit in Zusammenhang stehende Refinanzierungsdarlehen.

Dabei werden folgende Fälle unterschieden:

- (1) Die Gesellschaft ist eine nicht-börsennotierte GmbH
- (2) Die Gesellschaft ist eine OHG

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Umsetzung des BVerfG Urteils

Annahmen zur Vermögenslage	Buchwert	Gemeiner Wert nach BewG
<u>Betriebsvermögen des Unternehmens</u>		
Bebautes Grundstück	1.700.000 €	2008: 1.950.000 € 2009: 2.150.000 €
Wertpapiere (nicht betriebsnotwendig, Verwaltungsvermögen)	600.000 €	626.000 €
Sonstiges Betriebsvermögen	20.345.000 €	21.280.000 €
Betriebsschulden	16.020.000 €	16.020.000 €
<u>Privatvermögen</u>		
Grundstück	1.050.000 €	2008: 1.070.000 € 2009: 1.170.000 €
Forderung	1.500.000 €	1.500.000 €
Refinanzierungsdarlehn	160.000 €	160.000 €

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Umsetzung des BVerfG Urteils

Annahmen zur Ertragslage	Jahr t_0	Jahr t_{-1}	Jahr t_{-2}
Jahresertrag nach Ertragsteuern (alte Rechtslage)	658.350 €	700.088 €	586.740 €
Betriebsergebnis vor Ertragsteuern (neue Rechtslage)	987.400 €	1.050.000 €	880.000 €

Gesellschaft-Gesellschafterverträge haben sich in allen drei Perioden in gleicher Höhe ausgewirkt; der Gewerbesteuerhebesatz beträgt 500 Prozent

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Umsetzung des BVerfG Urteils

2008	GmbH	OHG
Erbschaftsteuerlicher Wert des Anteils am Gesamthandsvermögens	./.	3.137.500 €
Erbschaftsteuerlicher Wert des Anteils an der Gesellschaft	3.240.000 €	5.547.500 €
Steuerpflichtiger Erwerb	4.359.400 €	3.449.300 €
Festzusetzende Erbschaftsteuer	1.044.261 €	688.841 €

Es haben keine Verkäufe von Anteilen im letzten Jahr stattgefunden.

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Umsetzung des BVerfG Urteils

2009, Regelverschonung	GmbH	OHG
Erbschaftsteuerlicher Wert des Anteils am Gesamthandsvermögens	./.	4.509.846 €
Erbschaftsteuerlicher Wert des Anteils an der Gesellschaft	4.509.846 €	7.019.846 €
Steuerpflichtiger Erwerb	3.432.500 €	1.299.000 €
Festzusetzende Erbschaftsteuer	960.904 €	280.717 €

Annahmen: Es haben keine Verkäufe von Anteilen im letzten Jahr stattgefunden.

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Umsetzung des BVerfG Urteils

2009, Optionsverschönerung	GmbH	OHG
Erbschaftsteuerlicher Wert des Anteils am Gesamthandsvermögens	./.	4.509.846 €
Erbschaftsteuerlicher Wert des Anteils an der Gesellschaft	4.509.846 €	7.019.846 €
Steuerpflichtiger Erwerb	2.802.973 €	292.973 €
Festzusetzende Erbschaftsteuer	840.892 €	87.892 €

Annahmen: Es haben keine Verkäufe von Anteilen im letzten Jahr stattgefunden.

- **Begünstigung des Unternehmensvermögens?**

Entspricht es dem Bereicherungs- oder Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn eine Vielzahl von grundsätzlich steuerbaren Lebenssachverhalten von der Besteuerung vollständig ausgenommen wird?

Kommt es nach einer Verwerfung auf der Bewertungsebene (2006) nun zu einer Verwerfung auf der Begünstigungsebene (2008)? Trifft die Einschätzung des BFH im Vorlagebeschluss („pauschale Begünstigungen für das Betriebsvermögen sind in ihrer Gesamtwirkung zu weitgehend“) nicht auch auf das neue Recht zu?

Die Annahme im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens ging dahin, dass nur etwa sieben Prozent der Nachlässe erbschaft- oder schenkungsteuerpflichtig sind; Vermutungen gehen dahin, dass sich dieser Prozentsatz nach der neuen Rechtslage auf drei bis vier Prozent reduziert (Crezelius, 2008), womit sich die Erbschaftsteuer zu einer Sondersteuer für speziell in den Steuerklassen II und III angesiedelten Zahlungsempfänger von Privatvermögen entwickelte

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts: Umsetzung des BVerfG Urteils

- **Liquidität und der Mobilisierbarkeit des betrieblichen Vermögens!**

Möglichkeiten der Kapitalverstärkung ist in vielen Fällen tatsächlich begrenzt!

Bisher keine empirische Evidenz einer existenzgefährdenden Belastung; Stundungsregelungen werden kaum in Anspruch genommen, es haben sich in den vergangenen Jahren auch die Steuerrückstände auf diesem Gebiet nicht erhöht

Kann sich aufgrund der Vorgabe, die Bewertung an den gemeinen Wert anzunähern, verschärfen. Hinzu kommt dass wegen der einkommensteuerlichen Verstrickung der stillen Reserven die Belastung bei einer Veräußerung von Betriebsvermögen ansteigt; hierfür ist aber eine (nicht ausreichende) Ermäßigungsregelung gegeben, das Problem der gemeinen Werte ließe sich durch eine großzügigere Stundungsregelung lösen

Ist die Begünstigung im Interesse des Erhalts von Arbeitsplätzen gerechtfertigt?

Unternehmen sind spezielle Organisationsformen, die der Einkommenserzielung dienen; der Verschonungsabschlag setzt Anreize, die Unternehmensnachfolge in der Familie zu regeln. Sind die Familienmitglieder nicht zur Führung der Unternehmen befähigt, kann das volkswirtschaftlich ineffizient sein; die Verschonungsregelungen kann selbst Ursache von Ineffizienzen sein; das Unternehmen kann im EU Ausland fortgeführt werden

Umgekehrt bleibt der Unternehmer von der Verschonung ausgenommen, der sein Geldvermögen für eine Unternehmensgründung einsetzt

Ein Verlust von Arbeitsplätzen ist aber selbst dann nicht notwendigerweise die Folge, wenn ein Unternehmen zur Deckung der Erbschaftsteuerschuld veräußert wird

Neue Aspekte des Erbschaftssteuerrechts

- **Vielen Dank für Ihr Interesse!**

Die vorstehenden Folien geben lediglich allgemeine Informationen wieder. In keinem Fall findet durch die Nutzung dieser Präsentation eine Steuerberatung statt. Ferner kommt es durch die Nutzung dieser Informationen weder zu einem Mandatsverhältnis noch zu einem sonstigen Vertragsverhältnis zwischen dem Nutzer und dem Autor.