

Reform der Unternehmenserbschaftsteuer – Auswirkungen auf die Praxis der Unternehmensnachfolge

Hamburg, 25. März 2015

Prof. Dr. Frank Hannes

Auswirkungen auf die Praxis der Unternehmensnachfolge

A. Die praxisrelevanten Ausgangsfragen

B. Auswirkungen der Entscheidung auf bereits erfolgte Erwerbe

C. Planungssicherheit oder Rückwirkungsrisiko für Übertragungen in der Übergangszeit

D. Zu befürchtende Verschärfungen

E. Folgerungen

A. Die praxisrelevanten Ausgangsfragen

- Für Unternehmer, die bereits vor dem 17. Dezember 2014 übertragen haben, stellt sich die Frage
 - ob die Entscheidung oder die anstehende Gesetzesänderung die (weitgehende) Steuerfreiheit des Erwerbs noch gefährden kann.
- Für Unternehmer, die kurz- bis mittelfristig übertragen wollen, ist vor allem relevant
 - ob sie durch die anstehende Gesetzesänderung Nachteile zu erwarten haben und deshalb besser noch vorher ihre Nachfolgepläne umsetzen und
 - wie rechtssicher Übertragungen in der Übergangszeit sind.

B. Auswirkungen der Entscheidung auf bereits erfolgte Erwerbe

„BVerfG v. 17.12.2014:

1. Mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes sind seit dem Inkrafttreten des Erbschaftsteuerreformgesetzes zum 1. Januar 2009 **unvereinbar** § 13a [...] und § 13b [...] jeweils in Verbindung mit § 19 Absatz 1 ErbStG [...].
2. Das bisherige Recht ist bis zu einer Neuregelung **weiter anwendbar**. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 30. Juni 2016 zu treffen.“ (Tenor)

B. Auswirkungen der Entscheidung auf bereits erfolgte Erwerbe

- Rechtsfolgen der Unvereinbarkeitserklärung
 - verfassungswidrige Normen dürfen nicht mehr angewendet werden
 - anders als bei einer Nichtigkeitserklärung ist aber nun der Gesetzgeber berufen, den verfassungswidrigen Zustand zu beseitigen.
 - und zwar grundsätzlich mit Rückwirkung auf den in der gerichtlichen Feststellung genannten Zeitpunkt, den 1.1.2009.
 - Schutz vor Rückwirkung bieten § 176 Abs. 1 S. 1 AO (bei ergangenen Bescheiden) und der Grundsatz des Vertrauensschutzes (wenn noch nicht veranlagt)

B. Auswirkungen der Entscheidung auf bereits erfolgte Erwerbe

- Weitergehender Schutz durch Weitergeltungsanordnung und Ausführungen zum Vertrauensschutz
 - Das alte (verfassungswidrige) Recht bleibt bis zu einer Neuregelung, längstens bis zum 30. Juni 2016 anwendbar.
 - Eine Rückwirkung der zu schaffenden Neuregelung ist in zeitlicher Hinsicht nur bis frühestens auf den Zeitpunkt der Verkündung der Entscheidung (17. Dezember 2014) möglich.

BVerfG v. 17.12.2014, Rz. 285:

„Die aus einem solchen Ausspruch folgende Nichtanwendbarkeit der Bestimmungen, verbunden mit der Pflicht des Gesetzgebers zur **bezogen auf den Zeitpunkt der Entscheidung des Senats** rückwirkenden Neuregelung ...“

- Darüber hinaus begrenzt das BVerfG die Möglichkeit einer Rückwirkung auch in sachlicher Hinsicht und schließt – außer zur Verhinderung einer exzessiven Ausnutzung des alten, weitergeltenden Rechts – eine Rückwirkung auch auf den Zeitpunkt der Urteilsverkündung aus (hierzu noch später).

B. Auswirkungen der Entscheidung auf bereits erfolgte Erwerbe

- Anregung zur Vermeidung von Verfassungsverstößen durch Anwendung des § 42 AO.
 - BFH hatte im Vorlagebeschluss Gestaltungen beschrieben, mit Hilfe derer entgegen der Intention des Gesetzgebers eine Lohnsummenkontrolle vermieden und eine Verschonung auch für an sich unproduktives Vermögen erreicht wurde:
 - Lohnsummenvermeidung durch Herstellung einer Betriebsaufspaltung
 - Ausnutzung des positiven Kaskadeneffekts der Holdingklausel
 - Cash-Gesellschaften

Er hatte hierin jedoch ausdrücklich keinen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten gesehen.

B. Auswirkungen der Entscheidung auf bereits erfolgte Erwerbe

- Auch das BVerfG sieht hierin keinen Gestaltungsmissbrauch, zumindest nicht ausdrücklich. Es führt aber hierzu aus (Rz. 255):
„Die Finanzgerichte sind allerdings bei der Auslegung und Anwendung des § 42 AO nach Möglichkeit gehalten, mit dieser Bestimmung [...] solchen Gestaltungspraktiken entgegenzuwirken, die sonst zur Verfassungswidrigkeit einer Norm führen.“
- Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass sich der ein oder andere mit Extremgestaltungen befasste Finanzbeamte hierdurch zu einer verschärften Anwendung des § 42 AO berufen fühlt.

C. Planungssicherheit oder Rückwirkungsrisiko für Übertragungen in der Übergangszeit

- Grundsatz: Auch auf den Zeitpunkt der Urteilsverkündung, also für die Übergangszeit bis zur Verabschiedung des neuen Gesetzes, kommt eine Rückwirkung nicht in Betracht.

Gründe:

- haushaltswirtschaftliche Unsicherheit sowie
- verwaltungstechnische Probleme einer Rückwirkung
- und „vor allem“ das berechtigte Interesse der Unternehmer an einer verlässlichen Rechtsgrundlage für die Nachfolgeplanung auch in steuerlicher Hinsicht.

C. Planungssicherheit oder Rückwirkungsrisiko für Übertragungen in der Übergangszeit

- Ausnahme: Neuregelungen, die einer „exzessiven Ausnutzung“ der als gleichheitswidrig befundenen Einzelregelungen der §§ 13a und 13b ErbStG entgegenwirken sollen, kann der Gesetzgeber auch mit Rückwirkung verabschieden.
 - BVerfG nimmt damit Bezug auf die vom BFH angesprochenen Gestaltungen zur Vermeidung der Lohnsummenkontrolle und zur Ausnutzung von Holdingstrukturen und der Cash-Gesellschaft. Denn schon bei deren Behandlung hatte das BVerfG im Vorgriff auf seine Weitergeltungsanordnung ausgeführt, dass die Erkennbarkeit und Vorhersehbarkeit derartiger Gestaltungen bei der Entscheidung über die Folgen der festgestellten Verfassungsverstöße, insbesondere bei der Konkretisierung der Weitergeltungsanordnung berücksichtigt werden können (Rz. 255).
 - Wohl zu bejahen, aber zweifelhaft ist, ob der Begriff der exzessiven „Ausnutzung“ auch ein voluntatives Element enthält (vor allem relevant bei Holdingstrukturen).
- Zur Klarstellung: Auch zur Verhinderung solcher Gestaltungen muss der Gesetzgeber u.E. eine solche Rückwirkung nicht anordnen, er darf es aber (str.).

D. Zu befürchtende Verschärfungen

- Bundesfinanzminister kündigt baldige Reform des Erbschaftsteuerrechts an, Frist soll nicht ausgeschöpft werden
- Reform soll laut Ankündigung lediglich Änderungen der als verfassungswidrig festgestellten Regelungen vorsehen. (Steuerabteilungsleiter Michael Sell: „minimalinvasiv und zügig“)
- Weitergehende gesetzliche Änderungen, insbesondere auf Initiative der Länder, sind dennoch nicht ausgeschlossen.
- Da das bestehende Verschonungskonzept jedoch grundsätzlich verfassungsgemäß ist, ist eine grds. auch denkbare Neukonzeption (insbesondere Flat-Tax-Modell) höchst unwahrscheinlich.

D. Zu befürchtende Verschärfungen

- Neu zu fassende Regelungsbereiche (I)
 - Der **Umfang der Verschonung**, also sowohl die Regelverschonung mit dem 85 %-igen Verschonungsabschlag als auch die Vollverschonung ist verfassungsrechtlich grundsätzlich nicht zu beanstanden.
 - Gilt uneingeschränkt für kleine und mittlere Unternehmen. Deren Gefährdung durch Erbschaftsteuerbelastung kann unterstellt werden und ihre Verschonung bedarf keiner weiteren besonderen Rechtfertigung.
 - Für die Verschonung sehr großer Unternehmen im bisherigen Umfang ist hingegen eine zusätzliche besondere Rechtfertigung geboten, ihre Gefährdung durch Erbschaft- und Schenkungsteuer darf nicht unwiderleglich vermutet werden.
 - **Begünstigtes Vermögen**
 - Festlegung der begünstigten Vermögensarten in § 13b Abs. 1 ErbStG verfassungskonform
 - Empfehlung einer mittelfristigen Überprüfung der Zweckerfüllung der derzeitigen Anknüpfung der 25 %-Grenze bei Kapitalgesellschaften an den Erblasser und Schenker statt an den Erwerber.

D. Zu befürchtende Verschärfungen

- Neu zu fassende Regelungsbereiche (II)
 - **Verwaltungsvermögen**
 - Verwaltungsvermögenstest weitgehend verfassungsgemäß, kein Änderungsbedarf bei der Definition des Verwaltungsvermögens (Katalog des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG).
 - Gleichheitswidrig ist das Alles-oder-Nichts-Prinzip in Verbindung mit der maßgeblichen Verwaltungsvermögensquote von 50 %.
 - Gleichheitswidrig ist auch die darauf aufbauende Holdingklausel des § 13 b Abs. 2 S. 2 Nr. 3 ErbStG.
 - Lediglich 20-Beschäftigten-Grenze für **Lohnsummenkontrolle** verfassungswidrig; Lohnsummenregelung **ansonsten** verfassungsgemäß (Ausnahme: Gestaltungsmodell Betriebsaufspaltung).
 - **Behaltensvorschriften** sind verfassungsgemäß

D. Zu befürchtende Verschärfungen

- Wer ist betroffen?
 - Unternehmen mit relativ hoher Verwaltungsvermögensquote, insbesondere in Holdingstrukturen
 - Kleine Unternehmen mit weniger als 20 Beschäftigten und hohem Lohnsummenrisiko.
 - Vor allem aber große Unternehmen.

D. Zu befürchtende Verschärfungen

- Denkbare Änderungen auf der Rechtsfolgenseite
 - Begründung der Gleichheitswidrigkeit durch das Bundesverfassungsgericht als Maßstab für Reformüberlegungen:
 - Umso größer die Steuerbefreiung, desto größer die Ungleichbehandlung und desto höher die Rechtfertigungslast.
 - Bei Erwerben von großen Unternehmen begründet bereits das betragsmäßige Ausmaß der Steuerbefreiung die Gleichheitswidrigkeit.
 - Da große Unternehmen nicht vom (zweiten) Gemeinwohlziel des „Erhalts der klein- und mittelständischen Unternehmenslandschaft“ erfasst sind, erhöht sich die Rechtfertigungslast ihrer Befreiung.

D. Zu befürchtende Verschärfungen

- „Lösungsansätze“ des BVerfG zur Beseitigung übermäßiger Begünstigungen:
 - Abgrenzung kleiner und mittlerer Unternehmen von großen Unternehmen anhand von Größenklassen wie bspw. Anzahl der Arbeitnehmer, Jahresumsatz und Jahresbilanzsumme. Durchführung einer individuellen Bedürfnisprüfung bei Erwerbern großer Unternehmen (unter Einbeziehung des weiteren erworbenen Vermögens und des eigenen Vermögens)
 - Einführung einer Förderungshöchstgrenze (z.B. 100 Mio. Euro – pro Unternehmen oder – richtiger – Erwerber?).
- Lösungsansätze haben nur Vorschlagscharakter („was verfassungsgemäß wäre“), keine Bindung des Gesetzgebers, vielmehr Betonung dessen Gestaltungsspielraums.

D. Zu befürchtende Verschärfungen

- Denkbare Änderungen auf der Rechtsfolgenseite
 - Stellungnahme im Hinblick auf die anstehende Reform.
 - Reduzierung der Rechtfertigungslast durch Aufnahme des Erhalts auch großer Familienunternehmen zu den mit der Verschonung verfolgten Gemeinwohlzielen durch Gesetzgeber (m.E. nur klarstellend, da in Gesetzesbegründung „kleine und mittelständische“).
 - Fokussierung auf Erwerber und Wert des Erwerbs. Statt Förderungshöchstgrenze besser progressiv gestalteter Verschonungsabschlag. Dies würde dem Leistungsfähigkeitsprinzip sowie dem das deutsche Erbschaftsteuerrecht prägenden Bereicherungsprinzip besser Rechnung tragen und eine Abgrenzung großer Unternehmen von kleinen und mittleren grundsätzlich entbehrlich machen.
 - Bedürfnisprüfung allenfalls als Entlastungsoption und beschränkt auf Unternehmen. Insbesondere Einbeziehung des eigenen Vermögens des Erwerbers stünde nicht im Einklang mit dem dem Erbschaftsteuerrecht zugrunde liegenden Bereicherungsprinzip.

D. Zu befürchtende Verschärfungen

- Änderungen auf der Tatbestandsseite
 - Beseitigung des Alles-oder-Nichts-Prinzips und Reduzierung der Quote des mitverschonten Verwaltungsvermögens oder generelle Vollversteuerung des Verwaltungsvermögens.
 - Wünschenswert, da vom BVerfG offenbar gebilligt, wäre die Beibehaltung der besonderen Regelung zum Finanzmittel-Verwaltungsvermögen in § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4a ErbStG.
 - Bei genereller Vollversteuerung des Verwaltungsvermögens Anerkennung auch des übrigen Verwaltungsvermögens (vor allem Nr. 1, 2 und 4) als betriebsnotwendig bis zu einer bestimmten Höchstgrenze (bspw. 10 % des Unternehmenswertes nach Saldierung mit Finanzmitteln übersteigende Schulden). Erst darüber hinaus Qualifizierung als (voll zu versteuerndes) Verwaltungsvermögen.
 - Konsolidierte Ermittlung des Verwaltungsvermögens in Holdingstrukturen. Bei Vollversteuerung des Verwaltungsvermögens auch additive Ermittlung möglich.

D. Zu befürchtende Verschärfungen

- Reduzierung der 20-Beschäftigten-Grenze im Rahmen der Lohnsummenkontrolle oder Schaffung eines neuen Maßstabes (Ziel: Einbeziehung von deutlich mehr als 10 % der Unternehmen in die Lohnsummenkontrolle).
- Sanktionierung des Betriebsaufspaltungsmodells zur Lohnsummenvermeidung als missbräuchlich, Zusammenrechnung bei Begründung der Betriebsaufspaltung innerhalb Missbrauchsfrist vor Steuerentstehung.
- Bei Behaltenspflichten aus verfassungsrechtlicher Sicht keine Neuregelungen angezeigt.

D. Zu befürchtende Verschärfungen

- Vorschläge von Interessenvertretern und aus der Praxis
 - Spitzenverbände der Wirtschaft (ähnlich Bäuml, FR 2015, 73)
 - Stiftung Familienunternehmen
 - Zipfel/Lahme (DStZ 2015, 64)
- Eckpunkte des BMF
 - Statt des bisherigen Verwaltungsvermögenskatalogs neue Definition begünstigten Vermögens, nämlich Wirtschaftsgütern, die überwiegend (zu mehr als 50 %) dem Hauptzweck des Unternehmens dienen (vor dem Hintergrund des Ziels der Verfassungsfestigkeit durchaus überraschend)
 - Bedürfnisprüfung ab Freigrenze von € 20 Mio. Einbeziehung sowohl des miterworbenen als auch des eigenen Privatvermögens des Erwerbers.
 - Lohnsummenkontrollgrenze € 1 Mio. Unternehmenswert.

E. Folgerungen

- Vor allem die voraussichtlich von einer Neuregelung Betroffenen sollten überlegen, noch in der Übergangszeit Unternehmensnachfolgen umzusetzen. Dies sind insbesondere Inhaber großer Unternehmen, Inhaber von Unternehmen mit nicht mehr als 20 Beschäftigten und Inhaber von Unternehmen mit hohem Verwaltungsvermögensanteil.
- Exzessive Gestaltungen sollten vermieden oder allenfalls als „Chance“ umgesetzt werden.
- Bei „Ausnutzung“ des positiven Kaskadeneffekts der Holdingklausel sollte vorsorglich eine konsolidierte Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote vorgenommen werden und ggfs. die Summe des Verwaltungsvermögens aller Gesellschaften auf unter 50 % zum Gesamtwert der Unternehmensgruppe reduziert werden.
- Im Übertragungsvertrag Widerrufsklauseln mit insbesondere der Nichtgewährung der Verschonung als Widerrufsgrund aufnehmen.
- Aber: Die Steueroptimierung sollte nicht der einzige Grund für die Umsetzung der Nachfolge sein.

Kontakt

Prof. Dr. Frank Hannes

Rechtsanwalt, Steuerberater

frank.hannes@fgs.de

Bonn

Johanna-Kinkel-Straße 2 - 4
53175 Bonn
Telefon 0228/95 94-0
Telefax 0228/95 94-100
bonn@fgs.de

Berlin

Friedrichstraße 69
10117 Berlin
Telefon 030/21 00 20-20
Telefax 030/21 00 20-99
berlin@fgs.de

Frankfurt

MesseTurm
Friedrich-Ebert-Anlage 49
60308 Frankfurt/Main
Telefon 069/717 03-0
Telefax 069/717 03-100
frankfurt@fgs.de

München

Brienner Straße 29
80333 München
Telefon 089/80 00 16-0
Telefax 089/80 00 16-99
muenchen@fgs.de

Repräsentanz Wien

Am Heumarkt 7
1030 Wien
Telefon +43 1/713 08 14
Telefax +43 1/713 08 15
wien@fgs-wien.at

Repräsentanz Zürich

Bahnhofstraße 69a
8001 Zürich
Telefon +41 44/225 70-10
Telefax +41 44/225 70-11
zuerich@fgs-zuerich.ch

3. Hamburger Steuerdialog Update Erbschaftsteuer – Reform der Unternehmenserbschaftsteuer

Hamburg, 25. März 2015

Dr. Johannes Baßler, Rechtsanwalt/Steuerberater

Update Erbschaftsteuer – Weiterer Reformbedarf

A. Anteilsbewertung bei Verfügungsbeschränkungen (§ 9 BewG)

B. Begrenzung des Nutzungswerts (§ 16 BewG)

C. Ablösung von Nießbrauchsrechten (§ 23 ErbStG)

D. Abfindungsabschläge als Zuwendungen (§ 7 Abs. 7 ErbStG)

Update Erbschaftsteuer – Weiterer Reformbedarf

A. Anteilsbewertung bei Verfügungsbeschränkungen (§ 9 BewG)

B. Begrenzung des Nutzungswerts (§ 16 BewG)

C. Ablösung von Nießbrauchsrechten (§ 23 ErbStG)

D. Abfindungsabschläge als Zuwendungen (§ 7 Abs. 7 ErbStG)

A. Anteilsbewertung bei Verfügungsbeschränkungen (§ 9 BewG)

- Beispielsfall: A und B sind Eheleute und zu jeweils 10 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt. Im Jahre 2000 schließen die Eheleute mit dem (fremden) Hauptgesellschafter X einen Kaufvertrag ab, wodurch sie aufschiebend bedingt durch den Tod des Überlebenden von ihnen ihre gesamte Beteiligung für EUR 20.000.000 an X verkaufen und übertragen. Zusätzlich hat jeder der Ehegatten das Recht, bereits zu seinen Lebzeiten seine Beteiligung ganz oder teilweise an X zu verkaufen und zu übertragen. Zum 1.1.2014 veräußert A 2 % des Nennkapitals lt. Vertrag zu EUR 2.000.000 an X. Am 5.1.2015 stirbt A und wird durch B beerbt. Der gemeine Wert der von A hinterlassenen Beteiligung beläuft sich auf EUR 12.000.000.
- Erbschaftsteuerbelastung der Ehefrau B
 - Ermittlung durch die Ehefrau

Gemeiner Wert der Beteiligung (§ 11 Abs. 2 Satz 1 iVm. § 9 Abs. 1 BewG): EUR 8.000.000
 - Ermittlung durch das Finanzamt

Gemeiner Wert der Beteiligung (§ 11 Abs. 2 Satz 1 iVm. § 9 **Abs. 3** BewG): **EUR 12.000.000**

A. Anteilsbewertung bei Verfügungsbeschränkungen (§ 9 BewG)

- BFH v. 30.3.1994 – II R 101/90, BStBl. II 1994, 503: Die von den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft bezüglich ihrer Geschäftsanteile vereinbarten Veräußerungs- und Vererbungsbeschränkungen beruhen auf den persönlichen Verhältnissen der Gesellschafter und müssen daher bei der Ermittlung des gemeinen Werts der Anteile an der Kapitalgesellschaft außer Betracht bleiben.
- BFH v. 28.10.2008 – IX R 96/07, BStBl. II 2009, 45: Eine Veräußerungsbeschränkung ist bei der Bewertung zu berücksichtigen, wenn sie im Wirtschaftsgut selbst gründet und für alle Verfügungsberechtigten gilt.

A. Anteilsbewertung bei Verfügungsbeschränkungen (§ 9 BewG)

- § 9 Abs. 3 BewG mit verfassungsgerichtlicher Anforderungen zur Bewertung mit dem gemeinen Wert kaum vereinbar – Handlungsbedarf für Gesetzgeber
 - BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192: Die Bewertungsmethoden müssen gewährleisten, dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden.
- Problem: Dauerhaftigkeit mancher Verfügungsbeschränkungen und möglicher Einfluss der Erwerber, ggf. gemeinsam mit anderen Gesellschaftern
 - BFH v. 17.6.1998 – II R 46/96, BFH/NV 1999, 17: Entscheidend für die Nichtberücksichtigung derartiger Verfügungsbeschränkungen ist, daß die Gesellschafter diese Bindungen im eigenen und gegenseitigen Interesse eingegangen sind und sie diese Beschränkungen jederzeit wieder beseitigen können.
- Lösungsansatz:
 - Koord. Ländererlass v. 9.10.2013 betr. Anteile an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften, BStBl. I 2013, 1362

Update Erbschaftsteuer – Weiterer Reformbedarf

A. Anteilsbewertung bei Verfügungsbeschränkungen (§ 9 BewG)

B. Begrenzung des Nutzungswerts (§ 16 BewG)

C. Ablösung von Nießbrauchsrechten (§ 23 ErbStG)

D. Abfindungsabschläge als Zuwendungen (§ 7 Abs. 7 ErbStG)

B. Begrenzung des Nutzungswerts (§ 16 BewG)

- Beispielsfall: Unternehmer U stirbt im Jahre 2014 und vererbt seinen GmbH-Anteil an seinen Sohn. Auf dem Anteil lastet ein Nießbrauch zugunsten der Ehefrau (60 Jahre, Altersfaktor bei Erbfall: 13,772). Der auf den Anteil entfallende nachhaltige Jahresertrag der GmbH (i.S.v. § 201 BewG) beträgt EUR 1.000.000.
- Erbschaftsteuerbelastung des Sohnes:

- Ermittlung durch den Sohn

Jahresertrag x Kap.Faktor (EUR 1.000.000 x 14,10)	EUR 14.100.000
./. Wert der Belastung (EUR 1.000.000 x 13,772)	EUR 13.772.000
	EUR 328.000

- Ermittlung durch das Finanzamt

Jahresertrag x Kap.Faktor (EUR 1.000.000 x 14,10)	EUR 14.100.000
	EUR 10.440.065
./. Wert der Belastung (EUR 758.064,52 x 13,772)	EUR 3.659.935

§ 16 BewG: 14.100.000 / 18,6

B. Begrenzung des Nutzungswerts (§ 16 BewG)

- FG Niedersachsen v. 19.9.2012 – 3 K 194/12, EFG 2012, 2305: § 16 BewG wird in verfassungskonformer Weise einschränkend dahingehend ausgelegt, dass die dortige Verweisung auf den „nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes anzusetzende[n] Wert“ sich nur auf diejenigen Vorschriften des Bewertungsgesetzes bezieht, die bereits vor dem Inkrafttreten des Erbschaftsteuerreformgesetzes am 1. Januar 2009 existiert haben.
- BFH v. 9.4.2014 – II R 48/12, BStBl. II 2014, 554: Die Begrenzung des Jahreswertes von Nutzungen nach § 16 BewG ist auch nach Inkrafttreten des ErbStRG anwendbar, wenn der Nutzungswert bei der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer vom gesondert festgestellten Grundbesitzwert abgezogen wird.
- BFH v. 15.12.2010 – II R 41/08, BStBl. 2011, 363 (Rz. 20): § 16 BewG ist bei der Ermittlung des *Verkehrswerts* von Nutzungen nicht anzuwenden.

B. Begrenzung des Nutzungswerts (§ 16 BewG)

- Funktion des § 16 BewG: Wert der kapitalisierten Nutzungen eines Wirtschaftsgutes kann nicht höher sein als der Wert des Wirtschaftsguts selbst
- Begrenzung des Nutzungswertes bei „struktureller Unterbewertung“ von Wirtschaftsgüter nachvollziehbar, bei „nutzungsorientierter“ Bewertung des Wirtschaftsgutes jedoch problematisch – Handlungsbedarf des Gesetzgebers
- Problemfälle für den Gesetzgeber: Alternative Bewertungsmethoden (IDW S1, Multiplikatormethoden auf Basis des Umsatzes)

Update Erbschaftsteuer – Weiterer Reformbedarf

A. Anteilsbewertung bei Verfügungsbeschränkungen (§ 9 BewG)

B. Begrenzung des Nutzungswerts (§ 16 BewG)

C. Ablösung von Nießbrauchsrechten (§ 23 ErbStG)

D. Abfindungsabschläge als Zuwendungen (§ 7 Abs. 7 ErbStG)

C. Ablösung von Nießbrauchsrechten (§ 23 ErbStG)

- Berechnung des Ablösungsbetrags erfolgt auf Basis der zum Ablösungszeitpunkt gültigen Sterbetafel (vgl. FG München v. 10.12.2003 – 4 K 5627/02, DStRE 2004, 712 (zu § 25 ErbStG a.F.))
- Aleatorisches Element in § 23 ErbStG mit ungleichen Chancen:
 - Begrenzung des Zufalls zu Lasten des Steuerpflichtigen wegen § 14 Abs. 2 ErbStG, aber keine korrespondierende Begrenzung der Gesamtsteuerbelastung auf die Sofortsteuer) – Handlungsbedarf für Gesetzgeber
- Verletzung des Stichtagsprinzips (= Handlungsbedarf für Gesetzgeber):
 - Mehrbelastung liegt nicht in der höheren Lebenserwartung *des Steuerpflichtigen* begründet (aleatorisches Element ist § 23 immanent!)
 - Mehrbelastung gründet auf der insgesamt gestiegenen Lebenserwartung *der Gesamtbevölkerung*

Update Erbschaftsteuer – Weiterer Reformbedarf

A. Anteilsbewertung bei Verfügungsbeschränkungen (§ 9 BewG)

B. Begrenzung des Nutzungswerts (§ 16 BewG)

C. Ablösung von Nießbrauchsrechten (§ 23 ErbStG)

D. Abfindungsabschläge als Zuwendungen (§ 7 Abs. 7 ErbStG)

D. Abfindungsabschläge als Zuwendung (§ 7 Abs. 7 ErbStG)

- Beispielsfall: Im Partnerschaftsvertrag der freiberuflich tätigen Partnerschaft P ist bestimmt, dass neue Gesellschafter bei der Aufnahme keine Einlage leisten müssen, sondern ihren Anteil am Buchwert der Gesellschaft durch Stehenlassen von Gewinnen finanzieren. Bei Erreichen der Altersgrenze von 65 Jahren, scheidet jeder Gesellschafter zwingend aus und erhält den Buchwert erstattet (sog. „naked in, naked out“). Der Partner X scheidet aus; der gemeine Wert seines Anteils beträgt EUR 1.000.000, der Buchwert EUR 100.000. Im Übrigen sind Übertragungen der Anteile unter Lebenden oder von Todes wegen ausgeschlossen.

■ Schenkungsteuerbelastung der verbleibenden Gesellschafter

■ Ermittlung durch die Partner

Wert der freigebigen Zuwendung an die verbleibenden Partner	EUR	0
---	-----	---

■ Ermittlung durch Finanzamt (§ 7 Abs. 7 ErbStG)

Wert des angewachsenen Vermögens	EUR	1.000.000
Wert der gezahlten Abfindung	EUR	100.000
	EUR	900.000

D. Abfindungsabschlage als Zuwendungen (§ 7 Abs. 7 ErbStG)

- BFH v. 1.7.1992 – II R 12/90, BStBl. II 1992, 925: Das subjektive Merkmal des Bewußtseins der Unentgeltlichkeit gehört nicht zum gesetzlichen Tatbestand des § 7 Abs. 7 ErbStG.
- Objektive Bereicherung erforderlich (FG Düsseldorf v. 13.11.2013 – 4 K 834/13 Erb, EFG 2014, 220 (Rev. II R 51/13)); keine Bereicherung, wenn Erwerber rechtlich und tatsachlich nicht frei verfügen kann – Handlungsbedarf des Gesetzgebers

Kontakt

Dr. Johannes Baßler

Rechtsanwalt, Steuerberater

johannes.bassler@fgs.de

Bonn

Johanna-Kinkel-Straße 2 - 4
53175 Bonn
Telefon 0228/95 94-0
Telefax 0228/95 94-100
bonn@fgs.de

Berlin

Friedrichstraße 69
10117 Berlin
Telefon 030/21 00 20-20
Telefax 030/21 00 20-99
berlin@fgs.de

Frankfurt

MesseTurm
Friedrich-Ebert-Anlage 49
60308 Frankfurt/Main
Telefon 069/717 03-0
Telefax 069/717 03-100
frankfurt@fgs.de

München

Brienner Straße 29
80333 München
Telefon 089/80 00 16-0
Telefax 089/80 00 16-99
muenchen@fgs.de

Repräsentanz Wien

Am Heumarkt 7
1030 Wien
Telefon +43 1/713 08 14
Telefax +43 1/713 08 15
wien@fgs-wien.at

Repräsentanz Zürich

Bahnhofstraße 69a
8001 Zürich
Telefon +41 44/225 70-10
Telefax +41 44/225 70-11
zuerich@fgs-zuerich.ch