

Mandantenrundschriften zum neuen Erbschaftsteuerrecht

1. Einleitung

Das neue Erbschaftsteuerrecht ist zum 1.1.2009 in Kraft getreten. Auch wenn es im Oktober und November 2008 zeitweilig sogar fraglich erschien, ob sich die Koalitionsparteien überhaupt bis zum Ende des Jahres auf eine Neuregelung würden verständigen können, billigte der Finanzausschuss des deutschen Bundestags in seiner Sitzung am 25.11.2008 das Erbschaftsteuerreformgesetz (ErbStRG), nachdem der Regierungsentwurf vom 11.12.2007 durch mehrere Änderungsanträge der Fraktionen der CDU/CSU und der SPD ergänzt worden war. Der Bundestag verabschiedete das Gesetz am 27.11.2008. Der Bundesrat stimmte dem ErbStRG am 5.12.2008 zu. Die letzte Hürde nahm das Erbschaftsteuerreformgesetz mit seiner Ausfertigung durch den Bundespräsidenten am 24.12.2008.

Die Neuregelung des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts war notwendig geworden, nachdem das Bundesverfassungsgericht die bislang geltenden Regelungen mit Beschluss vom 7.11.2006 für unvereinbar mit dem Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz erklärt hatte. Hintergrund war, dass nach dem bis zum 31.12.2008 geltenden Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht ein einheitlicher Steuersatz auf den Wert des Erworbenen angewendet wurde, die Ermittlung dieses Werts jedoch äußerst unterschiedlich ausfiel, je nachdem, welche Art von Vermögen der Erbe (oder Beschenkte) erworben hatte:

Hinterließ ein Erblasser beispielsweise seinem Sohn ein Bankguthaben in Höhe von 250.000,- € und seiner Tochter eine Eigentumswohnung, die nach dem bis zum 31.12.2008 geltenden Bewertungsrecht für Erbschaftsteuerzwecke ebenfalls mit 250.000,- € zu bewerten war, deren Verkehrswert aber 350.000,- € betrug, führte dies zu einer Ungleichbehandlung des vererbten Bankguthabens und der vererbten Immobilie auf der Bewertungsebene. Im vorstehenden Beispiel war auf beide Erwerbe nach Abzug der persönlichen Freibeträge ein Steuersatz von 7 % anzuwenden, so dass es infolge der ungleichen Bewertung der vererbten Vermögensgegenstände zu einer nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts nicht gerechtfertigten Privilegierung des Immobilienerwerbs kam.

Um derartige Ungleichbehandlungen zu vermeiden, war die Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts an dem Ziel einer gleichmäßigen Bewertung aller Vermögensgegenstände mit dem Verkehrswert auszurichten und das bisherige Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht bis spätestens zum 31.12.2008 durch eine verfassungsgemäße Neuregelungen zu ersetzen.

2. Überblick zu den wesentlichen Änderungen im Vergleich zum alten Recht

Vor dem beschriebenen Hintergrund zählen die neuen Bewertungsregeln für Immobilien, Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft sowie Anteile an Kapitalgesellschaften zu den wesentlichen Änderungen gegenüber dem bis zum 31.12.2008 geltenden Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht. Mit den neuen Bewertungsregeln verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, die vorgenannten Vermögensarten für Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke ausnahmslos zum Verkehrswert (das Gesetz spricht vom §gemeinen Wert) zum Ansatz zu bringen.

Dr. Berg & Dr. Eismann

Notare & Rechtsanwälte

Ebenfalls grundlegend neu gestaltet wurden die Regelungen für die Erbschaftsteuerbefreiung der Übertragung von Betriebsvermögen. Anders noch als der Regierungsentwurf zum ErbStRG sieht das Gesetz nun zwei Optionen für die Übertragung von Betriebsvermögen vor: Nach dem gesetzlichen Regelmodell bleiben 85 % des begünstigten Betriebsvermögens von der Erbschaftsteuer verschont. Daneben hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, auf Antrag eine vollständige Erbschaftsteuerbefreiung für begünstigtes Betriebsvermögen zu erreichen. Die beiden Optionen sind an die Einhaltung unterschiedlich langer Behaltensfristen und Lohnsummenvorgaben durch den Erwerber geknüpft, die nachstehend noch im Einzelnen dargestellt werden. Eine weitere Änderung gegenüber dem Regierungsentwurf zum ErbStRG betrifft die Sanktionen für Verstöße gegen die Behaltensfristen und Lohnsummenvorgaben: Anstelle des noch im Regierungsentwurf vorgesehenen §Fallbeileffektsö, nach dem ein Verstoß gegen die Behaltensfrist und Lohnsummenvorgaben stets in vollem Umfang zum Verlust der Steuerbefreiung führen sollte, sieht das Gesetz nun ein §Abschmelzungsmodellö vor, nach dem dem Erwerber die Steuerbegünstigung für die Jahre anteilig erhalten bleibt, in denen er die Behaltensfristen und Lohnsummenvorgaben einhält.

Neben weiteren neuen Steuerbefreiungsvorschriften, deren wohl prominentestes, weil bis zum Schluss umstrittenes Beispiel die Steuerbefreiung für den Erwerb selbstgenutzter Immobilien (das Gesetz spricht vom §Familienheimö) von Todes wegen ist, enthält das Gesetz mehr oder weniger deutliche Erhöhungen der persönlichen Freibeträge, allerdings auch eine drastische Anhebung der Steuersätze für die Erbschaftsteuerklassen II und III.

Völlig neu in das Gesetz aufgenommen wurden Regelungen zugunsten von Lebenspartnern i.S. des Lebenspartnerschaftsgesetzes (LPartG). Die Lebenspartner nach dem LPartG (nicht: Partner von nichtehelichen Lebensgemeinschaften) werden nun in zahlreichen Bestimmungen des ErbStG den Ehegatten gleichgestellt. So ist ein Zugewinnausgleichsanspruch eines Lebenspartners bei Beendigung des Güterstands der Zugewinnngemeinschaft (§ 6 LPartG) wie bei Ehegatten steuerfrei, § 5 ErbStG. Der Übergang einer selbstgenutzten Immobilie auf den Lebenspartner ist wie bei Ehegatten steuerfrei, und zwar sowohl bei Zuwendungen unter Lebenden, als auch beim Erwerb von Todes wegen, § 13 Abs. 1 Nrn. 4a und 4b ErbStG. Auch hinsichtlich des persönlichen Freibetrags i.H.v. 500.000,- € und des Versorgungsfreibetrags i.H.v. (max.) 256.000,- € werden Lebenspartner seit dem 1.1.2009 Ehegatten gleichgestellt. Lediglich hinsichtlich der Erbschaftsteuerklasse sieht das Gesetz keine Gleichstellung vor. Lebenspartner fallen damit nach wie vor unter die Steuerklasse III.

Zu weiteren Änderungen im Einzelnen:

Dr. Berg & Dr. Eismann
Notare & Rechtsanwälte

3. Änderungen bei Freibeträgen und Steuersätzen

a) Persönliche Freibeträge, § 16 ErbStG

Die persönlichen Freibeträge sind gegenüber dem bis zum 31.12.2008 geltenden Recht zum Teil sehr deutlich erhöht worden. wie die nachstehende Übersicht zeigt:

	Freibeträge nach dem ErbStG in der seit dem 1.1.2009 geltenden Fassung (p)	Freibeträge nach bisherigem Recht (p)
Ehegatte	500.000,-	307.000,-
Eingetragene Lebenspartner	500.000,-	5.200,-
Kinder i.S. der Steuerklasse I Nr. 2 und Kinder verstorbener Kinder i.S. der Steuerklasse I Nr. 2	400.000,-	205.000,-
Enkelkinder	200.000,-	51.200,-
Eltern und Großeltern bei Erwerben von Todes wegen	100.000,-	51.200,-
Erwerber i.S. der Steuerklasse II (u.a. Nichten, Neffen, Geschwister)	20.000,-	10.300,-
Erwerber i.S. der Steuerklasse III	20.000,-	10.300,-
Beschränkt Steuerpflichtige	2.000,-	1.100,-

Dr. Berg & Dr. Eismann

Notare & Rechtsanwälte

b) Steuersätze

Bei den Steuersätzen ergeben sich für Steuerklasse I grds. keine Änderungen. Durch die Anhebung der Grenzwerte des steuerpflichtigen Erwerbs ergibt sich aus Sicht der Steuerpflichtigen der Steuerklasse I lediglich ein gewisser Steuerverringerungseffekt. Die Steuerklassen II und III haben dagegen eine deutliche Erhöhung der Steuersätze erfahren. Warum das Gesetz die Unterscheidung zwischen den Steuerklassen II und III formal weiterhin aufrecht erhält, ist nicht erkennbar.

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10 ErbStG) bis einschließlich í þ nach dem ErbStG in der seit dem 1.1.2009 geltenden Fassung	Steuerklasse I	Steuerklasse II	Steuerklasse III
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
über 26.000.000,-	30	50	50

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10 ErbStG) bis einschließlich í þ nach bisherigem Recht	Steuerklasse I	Steuerklasse II	Steuerklasse III
52.000,-	7	12	17
256.000,-	11	15	23
512.000,-	15	22	29
5.113.000,-	19	27	35
12.783.000,-	23	32	41
25.565.000,-	27	37	47
über 25.565.000,-	30	40	50

Da die Gleichsetzung der Steuerklassen II und II dazu führt, dass ab dem 1.10.2009 Geschwister, Nichten und Neffen erbschaft- und schenkungsteuerlich wie fremde Dritte behandelt werden, wurden bereits erneute verfassungsrechtliche Zweifel gegen die Neuregelung laut. Ob und wann das Bundesverfassungsgericht Gelegenheit erhalten wird, zu diesen und weiteren verfassungsrechtlichen Bedenken gegen das seit dem 1.1.2009 geltende Erbschaftsteuerrecht Stellung zu nehmen, bleibt abzuwarten.

Zum jetzigen Zeitpunkt ist lediglich absehbar, dass die Erhöhung der Freibeträge für Steuerpflichtige der Steuerklassen II und III auf 20.000,- þ die Erhöhung der Steuersätze und (soweit relevant) die Verschärfung der Bewertungsregeln nicht kompensieren wird.

Beispiel 1: Ein Erblasser vermacht seinem Neffen einen Geldbetrag in Höhe von 50.000,- þ. Nach altem Recht hatte der Neffe hierauf Erbschaftsteuer in Höhe von 4.764,- þ zu entrichten (Freibetrag 10.300,- þ, Steuersatz 12 %). Nach neuem Recht beläuft sich die von dem Neffen zu entrichtende Erbschaftsteuer auf 9.000,- þ (Freibetrag 20.000,- þ, Steuersatz 30 %).

Dr. Berg & Dr. Eismann

Notare & Rechtsanwälte

Ob die Erwachsenenadoption wegen der sich in vielen Fällen abzeichnenden erheblichen Erhöhung der Erbschaftsteuerbelastung für Steuerpflichtige der Erbschaftsteuerklassen II und III eine ungeahnte Blüte als §Steuersparmodell^o erfährt, wie bereits vereinzelt vermutet wird, bleibt abzuwarten. Im Vorfeld beabsichtigter Zuwendungen an Steuerpflichtige der Erbschaftsteuerklassen II und III sollte zukünftig in jedem Fall die Möglichkeit lebzeitiger Zuwendungen in die Überlegungen einbezogen werden, sei es, um die Vorteile auszunutzen, die Schenkungen unter Nießbrauchsvorbehalt nach der Abschaffung des § 25 ErbStG bieten (dazu nachstehend unter 7.), sei es, um eine mehrfache Ausschöpfung des Freibetrags durch Übertragungen im Abstand von zehn Jahren zu erreichen.

4. Steuerbefreiungen

Die Steuerbefreiungsvorschriften in § 13 ErbStG wurden nur partiell überarbeitet und um einige neue Steuerbefreiungen ergänzt, wie etwa die eingangs bereits angesprochene Steuerbefreiung für den Erwerb von Familienheimen von Todes wegen in § 13 Abs. 1 Nr. 4b und 4c ErbStG. Gegenüber der bisherigen Rechtslage unverändert blieb beispielsweise die Steuerbefreiung für Zuwendungen an kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Organisationen gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b) ErbStG.

Nachstehend werden einzelne neu in das Gesetz eingefügte oder überarbeitete Steuerbefreiungen kurz im Überblick dargestellt:

- a) Die Steuerbefreiung für den Erwerb von Familienheimen von Todes wegen durch den länger lebenden Ehegatten/Lebenspartner, § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG

Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG ist seit dem 1.1.2009 der Erwerb von Todes wegen einer vom Erblasser zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilie durch den länger lebenden Ehegatten oder Lebenspartner steuerfrei, wenn der länger lebende Ehegatte/Lebenspartner die Immobilie für einen Zeitraum von zehn Jahren weiter zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Begünstigt sind Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Eigentumswohnungen, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke und Miteigentum an solchen Grundstücken, soweit der Erblasser darin eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Die Formulierung §soweit^o deutet allerdings darauf hin, dass die Begünstigung nur in dem Umfang gewährt wird, in dem eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken stattfindet.

Gibt der länger lebende Ehegatte/Lebenspartner die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken innerhalb des Zeitraums von zehn Jahren seit dem Erwerb von Todes wegen auf, entfällt die Steuerbefreiung rückwirkend. Dies gilt allerdings nicht, wenn der länger Lebende innerhalb des Zehn-Jahres-Zeitraums verstirbt oder aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert ist, etwa infolge einer notwendigen Unterbringung in einer Pflegeeinrichtung.

Die bereits nach dem bisherigen Recht geltende Steuerbefreiung für lebzeitige Zuwendungen (Schenkungen) von Familienheimen zwischen Ehegatten gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG erstreckt sich seit dem 1.1.2009 auch auf Lebenspartner.

- b) Die Steuerbefreiung für den Erwerb von Familienheimen von Todes wegen durch Kinder des Erblassers, § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG

Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG können seit dem 1.1.2009 auch Kinder oder Enkel (deren Eltern vorverstorben sind), von Todes wegen eine vom Erblasser zu eigenen Wohn-

Dr. Berg & Dr. Eismann

Notare & Rechtsanwälte

zwecken genutzte Immobilie steuerfrei erwerben, wenn sie die Immobilie für einen Zeitraum von zehn Jahren weiter zu eigenen Wohnzwecken nutzen. Die Steuerbefreiung für Kinder oder Enkel nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG wird allerdings nur bis zu einer Wohnfläche von 200 m² gewährt. Ein 200 m² übersteigender Teil der Wohnfläche ist daher zu versteuern.

Beispiel 2: Ein Erblasser hinterlässt seiner Tochter das bis zu seinem Tod selbstgenutzte Familienheim mit einer Wohnfläche von 300 m² und einem Verkehrswert von 1,2 Mio. €. Die Tochter bezieht das Haus mit ihrer Familie zu eigenen Wohnzwecken. Da der Erwerb hinsichtlich einer Wohnfläche von 200 m² gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG steuerfrei bleibt, muss die Tochter nur den Erwerb der übersteigenden Wohnfläche von 100 m², also 1/3 des Werts der Immobilie versteuern. Der zu versteuernde Anteil hat nach den vorstehenden Angaben einen Wert von 400.000,- € und liegt damit innerhalb des persönlichen Freibetrags der Tochter nach neuem Recht. Im Beispielsfall fällt daher keine Erbschaftsteuer an.

c) Die Steuerbefreiung für Baudenkmäler, § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) ErbStG

Die teilweise Steuerbefreiung des Erwerbs von Baudenkmälern wird von bisher 60 % auf nun 85 % ihres Werts erhöht, § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) ErbStG. Ob diese Erhöhung des steuerfreien Anteils die höhere Steuerlast kompensieren kann, die in vielen Fällen aus der Änderung der Bewertungsvorschriften folgt, bleibt indes abzuwarten.

d) Die Erhöhung des Pflegepauschbetrags in § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG

Eine wirkliche Verbesserung der Begünstigten stellt die Erhöhung des steuerfreien Betrags für Zuwendungen an Personen dar, die dem Erblasser unentgeltlich oder gegen unzureichendes Entgelt Pflege oder Unterhalt gewährt haben. Anstelle der bisherigen 5.200,- € beträgt der steuerfreie Betrag nun gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG 20.000,- €.

e) Die Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke, § 13c ErbStG

Für bebaute Grundstücke oder Grundstücksteile, die zu Wohnzwecken vermietet werden, im Inland, einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegen sind und nicht zu einem begünstigten Betriebsvermögen gehören (dazu sogleich) wird gemäß § 13c Abs. 1 ErbStG ein steuerfreier Abschlag von 10 % gewährt.

5. Verschonung von Betriebsvermögen

In den §§ 13a und 13b ErbStG regelt das Gesetz, unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften von Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer befreit sind. Die Prüfung der Verschonungsregelungen erfolgt dabei in zwei Schritten: In einem ersten Schritt ist zu klären, ob das verschenkte oder vererbte Vermögen überhaupt begünstigtes Vermögen darstellt, insbesondere, ob es nicht zu mehr als 50 % aus schädlichem sog. §Verwaltungsvermögen besteht. Steht fest, dass begünstigtes Vermögen übertragen wurde, kann der Erwerber zwischen den vorstehend bereits kurz angesprochenen Optionen einer 85 %igen Steuerbefreiung nach dem gesetzlichen Regelmodell oder einer vollständigen Steuerbefreiung wählen, wenn auch die weitergehenden Voraussetzungen für die vollständige Steuerbefreiung erfüllt sind. Bei beiden Optionen sind anschließend der im Ge-

Dr. Berg & Dr. Eismann

Notare & Rechtsanwälte

setz vorgesehene Lohnsummenerhalt und die jeweiligen Behaltensfristen für das erworbene Vermögen zu beachten. Zu den vorstehenden Punkten im Einzelnen:

a) Begünstigtes Vermögen

Zum **begünstigten Vermögen** gehört nach § 13b Abs. 1 ErbStG land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen sowie Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, an deren Nennkapital der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt ist. Allerdings wird die Begünstigung gemäß § 13b Abs. 2 nicht gewährt, wenn das vorgenannte Vermögen zu mehr als 50 % aus schädlichem sog. §Verwaltungsvermögen^o besteht. Möchte ein Erwerber von der Option zur vollständigen Freistellung von Erbschaft- oder Schenkungsteuer Gebrauch machen, darf der Anteil des schädlichen Verwaltungsvermögens gemäß § 13Abs. 8 Nr. 3 ErbStG sogar nicht mehr als 10 % des übertragenen Betriebsvermögens ausmachen.

Schädliches Verwaltungsvermögen sind gemäß § 13b Abs. ErbStG beispielsweise Dritten überlassene Grundstücke (das Gesetz sieht hier aber gegenüber dem Regierungsentwurf erweiterte Ausnahmen, u.a. für Fälle der Betriebsaufspaltung und der Grundstücksvermietung im Konzern vor), Anteile an Kapitalgesellschaften, bei denen die Beteiligung 25 % nicht übersteigt, Wertpapiere und Kunstgegenstände. Das Gesetz folgt dabei einem Alles-oder-Nichts-Prinzip: Übersteigt der Anteil des schädlichen Verwaltungsvermögens die Hälfte des Betriebsvermögens (bzw. im Fall der Option gemäß § 13Abs. 8 Nr. 3 ErbStG 10 %), wird die Begünstigung insgesamt versagt. Eine Anwendung der Verschonungsregelung auf rein vermögensverwaltende Gesellschaften kommt daher nicht mehr in Betracht.

Beträgt der Anteil des Verwaltungsvermögens am übertragenen Vermögen dagegen 50 % oder darunter (bzw., im Fall der Option gemäß § 13Abs. 8 Nr. 3 ErbStG 10 % oder darunter), ist das übertragene Vermögen insgesamt, d.h. einschließlich des enthaltenen Verwaltungsvermögens begünstigt. Eine Ausnahme gilt lediglich für solches Verwaltungsvermögen, dass das dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt erst weniger als 2 Jahre zuzurechnen war, § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG. Auf diese Weise will das Gesetz Gestaltungen vorbeugen, die auf ein kurzfristiges §Auffüllen^o von Betriebsvermögen mit Verwaltungsvermögen gerichtet sind.

b) Verschonungsabschlag, Behaltensfristen, Lohnsummenvorgaben

Steht fest, dass das übertragene Betriebsvermögen nicht zu mehr als 50 % aus schädlichem Verwaltungsvermögen besteht, gewährt das gesetzliche Regelmodell dem Erwerber gemäß § 13a Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 13b Abs. 4 ErbStG einen **Verschonungsabschlag** von 85 % auf das begünstigte Vermögen. Dieses bleibt nach dem gesetzlichen Regelmodell zu 85 % steuerfrei, wenn der Erwerber eine Behaltensfrist von 7 Jahren einhält, innerhalb derer er das erworbene Vermögen insbesondere nicht verkaufen darf, § 13a Abs. 5 ErbStG. Zusätzlich muss am Ende der Siebenjahresfrist eine Gesamtlohnsumme von 650% der sog. §Ausgangslohnsumme^o erreicht werden, § 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG. Gegenüber dem Regierungsentwurf ergeben sich u.a. dadurch Erleichterungen, dass die Ausgangslohnsumme nicht mehr zu indexieren ist und dass hinsichtlich der Einhaltung der Lohnsummenvorgaben auf eine Jahresbetrachtung verzichtet wurde. Nach dem Gesetz ist der gesamte siebenjährige Fortführungszeitraum zu berücksichtigen, so dass der Erwerber die Möglichkeit hat, Unterschreitungen der Ausgangslohnsumme in einigen Jahren durch Jahre mit Überschreitungen auszugleichen. Die Ausgangslohnsumme entspricht der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten fünf vor dem Erwerb endenden Wirtschaftsjahre, § 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG. Beträgt diese 0,- μ oder hat der übertragene Betrieb nicht mehr

Dr. Berg & Dr. Eismann

Notare & Rechtsanwälte

als 10 Beschäftigte, findet die Lohnsummenkontrolle keine Anwendung, § 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG.

Für Kleinbetriebe gewährt das Gesetz neben dem Verschonungsabschlag von 85 % einen gleitenden Abzugsbetrag in Höhe von 150.000,- €, § 13a Abs. 2 ErbStG. Dieser Abzugsbetrag verringert sich allerdings um die Hälfte des Betrags, um den das übergegangene Vermögen 150.000,- € übersteigt, was dazu führt, dass der Abzug bei einem Gesamtwert des übertragenen Betriebsvermögens von 450.000,- € nicht mehr gewährt wird.

Will der Erwerber begünstigten Vermögens von der Option zur vollständigen Freistellung von Erbschaft- oder Schenkungsteuer Gebrauch machen, verlängert sich die Behaltensfrist für das begünstigte Vermögen auf 10 Jahre, § 13a Abs. 8 Nr. 2 ErbStG. Die Gesamtlohnsumme am Ende des Zehn-Jahres-Zeitraums muss sich auf 1000 % der Ausgangslohnsumme belaufen.

c) Sanktionen bei einem Verstoß gegen die Lohnsummenvorgaben und Behaltensfristen

Auch hinsichtlich der Sanktionen bei einem Verstoß gegen die Vorgaben zur Fortführung des übertragenen Unternehmens bietet das Gesetz gegenüber dem Regierungsentwurf eine deutliche Verbesserung, indem es anstelle des ursprünglich vorgesehenen § Fallbeileffekts, nach dem die Steuerbegünstigung rückwirkend vollständig entfallen sollte, wenn der Erwerber gegen die Fortführungsregeln verstieß, nun ein Abschmelzungsmodell vorsieht, nach dem die Erbschaftsteuer für jedes Jahr anteilig erlischt, in dem die gesetzlichen Vorgaben erfüllt werden. Kommt das gesetzliche Regelmodell zur Anwendung, erlischt die Erbschaft-/Schenkungssteuer auf das begünstigte Vermögen daher für jedes volle Jahr der Betriebsfortführung in Höhe von 1/7. Wählt der Erwerber die Option zur völligen Steuerfreistellung, erlischt die Erbschaft-/Schenkungssteuer auf das begünstigte Vermögen für jedes volle Jahr der Betriebsfortführung in Höhe von 1/10.

Beispiel 3: Der Erwerber eines begünstigten Unternehmens versteuert den Erwerb nach dem Regelmodell und verkauft das Unternehmen im Jahr 06 nach dem Erwerb. Da der Erwerber das Unternehmen fünf volle Jahre behalten hat, reduziert sich der 85 %ige Verschonungsabschlag um 2/7, d.h. um 24,29 %, so dass der dem Erwerber endgültig verbleibende Verschonungsabschlag sich nur noch auf 60,71 % des Werts des begünstigten Vermögens beläuft und er dem entsprechend Erbschaft-/Schenkungssteuer nachzuentrichten hat.

Bei Unterschreiten der Lohnsumme entfällt der Verschonungsabschlag gemäß § 13a Abs. 1 S. 5 ErbStG um den prozentualen Anteil, um den die Mindestlohnsumme unterschritten wird.

Beispiel 4: Der Erwerber eines begünstigten Unternehmens versteuert den Erwerb nach dem gesetzlichen Regelmodell, erreicht am Ende der Sieben-Jahres-Frist aber nur 500% der Ausgangslohnsumme. Die Reduzierung des Verschonungsabschlags berechnet sich wie folgt: $500/650 \times 85 \%$ (Verschonungsabschlag) = 65,38 %. Der dem Erwerber endgültig verbleibende Verschonungsabschlag beläuft sich daher nur noch auf 65,38 %, so dass i.H.v. 19,62 % eine Nachversteuerung des Erwerbs erfolgt.

6. Die geänderten Bewertungsregelungen im Überblick

Entsprechend den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts verfolgen die geänderten Bewertungsvorschriften nun das Ziel, Immobilien und Betriebsvermögen für Zwecke der

Dr. Berg & Dr. Eismann

Notare & Rechtsanwälte

Erbschaft- und Schenkungsteuer einheitlich mit dem gemeinen Wert zu erfassen. Die ursprünglich vorgesehenen Bewertungsverordnungen wurden in das Bewertungsgesetz (BewG) integriert.

a) Die Bewertung von Betriebsvermögen

Für die Bewertung von Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Anteilen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften gilt seit dem 1.1.2009 der Grundsatz, dass der gemeine Wert dieser Vermögensarten in erster Linie aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten, die weniger als ein Jahr vor dem Besteuerungszeitpunkt zurückliegen, vgl. § 11 Abs. 2 BewG. Fehlt es an entsprechenden Verkäufen, ist der gemeine Wert nach einer anerkannten Methode der Unternehmensbewertung zu ermitteln. Das Gesetz hält in den §§ 200 ff. BewG ein vereinfachtes Ertragswertverfahren bereit, das gemäß § 199 Abs. 1 BewG angewendet werden kann, wenn es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren wird ein durchschnittlicher bereinigter Jahresertrag der letzten drei Jahre vor dem Bewertungsstichtag mit einem Kapitalisierungsfaktor multipliziert. Dieser Kapitalisierungsfaktor wird in § 203 Abs. 3 BewG als Kehrwert des Kapitalisierungszinssatzes definiert. Der Kapitalisierungszinssatz setzt sich gemäß § 203 Abs. 1 BewG wiederum aus einem Basiszinssatz und einem Risikozuschlag von 4,5 % zusammen. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat den Basiszinssatz für das vereinfachte Ertragswertverfahren mit Schreiben vom 07.01.2009 auf 3,61 % festgelegt. Damit ergibt sich ein Kapitalisierungszinssatz von 8,11 % und, als dessen Kehrwert, ein Kapitalisierungsfaktor von 12,33, der ausweislich verschiedener Pressemeldungen bereits für erheblichen Unmut in Wirtschaftskreisen gesorgt hat.

Zumindest als Ausgangswert wird der Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke zukünftig der Unternehmenswert, der sich nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren ergibt, zugrunde zu legen sein, da in vielen Fällen eine Ableitung des Unternehmenswerts aus Verkäufen unter fremden Dritten nicht in Betracht kommt, weil solche Verkäufe schlicht und ergreifend nicht stattgefunden haben. Da das vereinfachte Ertragswertverfahren aber unternehmensspezifische Besonderheiten nicht berücksichtigt, wird der über dieses Verfahren ermittelte Wert jeweils im Einzelfall darauf hin zu überprüfen sein, ob er sich bei Anwendung einer auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr außerhalb steuerlicher Zwecke anerkannten Methode der Unternehmensbewertung u.U. als überhöht darstellt.

b) Die Bewertung von Grundvermögen

Der Wert unbebauter Grundstücke ist im Grundsatz wie nach bisherigen Recht zu ermitteln, indem die Grundstücksfläche mit dem jeweils aktuellen Bodenrichtwert multipliziert wird, § 179 BewG. Ein wesentlicher Unterschied zum bisherigen Recht liegt aber darin, dass ein allgemeiner 20%iger Abschlag vom Bodenrichtwert nicht mehr gewährt wird. Trotz einer entsprechenden Empfehlung des Bundesrats wurde dieser Abschlag nicht beibehalten. Zwingende Folge der neuen Bewertungsvorschriften ist eine Erhöhung des der Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung zugrunde zu legende Werts unbebauter Grundstücke gegenüber der bisherigen Rechtslage um 20 %. Allerdings hat der Erwerber über die Öffnungsklausel des § 198 BewG die Möglichkeit, einen niedrigeren Verkehrswert des Grundstücks nachzuweisen.

Bei der Bewertung von bebauten Grundstücken sieht das Gesetz drei Verfahren zur Wertermittlung vor: Das sog. Vergleichswertverfahren, das Ertragswertverfahren und das Sachwertverfahren. Dabei ist für die Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern, Ei-

Dr. Berg & Dr. Eismann

Notare & Rechtsanwälte

gentumswohnungen und Teileigentum grundsätzlich das Vergleichswertverfahren anzuwenden, bei dem der gemeine Wert regelmäßig aus tatsächlich realisierten Kaufpreisen anderer Grundstücke abgeleitet wird, die mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend vergleichbar sind. Hier sind vorrangig die von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Vergleichspreise zugrunde zu legen, § 183 Abs. 1 S. 2 BewG.

Das Ertragswertverfahren nach den §§ 184 ff. BewG kommt für Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke sowie gemischt genutzte Grundstücke zur Anwendung. Dabei werden der Wert des Grund und Bodens und der Wert des Gebäudes getrennt ermittelt. Der Bodenwert entspricht dem Wert des unbebauten Grundstücks und ergibt sich, wie bereits angesprochen, aus einer Multiplikation der Bodenrichtwerte mit der Grundstücksfläche. Diesem Bodenwert ist der kapitalisierte Reinertrag des Gebäudes hinzuzurechnen.

Das sog. Sachwertverfahren kommt u.a. zur Anwendung, wenn Vergleichswerte für zu bewertende Ein- und Zweifamilienhäusern oder Eigentumswohnungen fehlen. Auch bei diesem Bewertungsverfahren werden die Werte von Grund- und Boden und des Gebäudes getrennt ermittelt und anschließend addiert. Dabei wird der Wert des Gebäudes aus dessen Regelherstellungskosten abgeleitet.

Auch im Zusammenhang mit der Bewertung bebauter Grundstücke nach den vorstehend skizzierten Verfahren kommt die Öffnungsklausel des § 198 BewG zu Anwendung, so dass dem Steuerpflichtigen die Geltendmachung wertmindernder Faktoren durch einen Verkehrswertnachweis im Einzelfall möglich ist.

7. Sonstige Änderungen

- a) Der Wert der Bereicherung beim Ausscheiden aus einer Gesellschaft aufgrund einer qualifizierten Nachfolgeklausel, § 10 Abs. 10 ErbStG

Neu in das Gesetz eingefügt wurde § 10 Abs. 10 ErbStG, der die Bereicherung des Erwerbers in Fällen sog. §qualifizierter Nachfolgeklauseln^{nö} in Gesellschaftsverträgen regelt.

Von einer qualifizierten Nachfolgeklausel spricht man, wenn ein Gesellschaftsvertrag eine Regelung enthält, nach der nicht alle Erben eines verstorbenen Gesellschafters in dessen Gesellschafterstellung einrücken, sondern nur einer oder einzelne Erben, die besondere Voraussetzungen erfüllen. Zweck solcher Regelungen ist es, eine Zersplitterung des Gesellschafterkreises zu vermeiden bzw. bestimmte Qualifikationskriterien für etwaige Nachfolger festzulegen. Geht ein Gesellschaftsanteil dennoch im Erbfall auf einen nach dem jeweiligen Gesellschaftsvertrag Nichtberechtigten über, ordnen qualifizierte Nachfolgeklauseln in diesem Zusammenhang ein Recht zur Einziehung des Gesellschaftsanteils oder eine Übertragungsverpflichtung gegen Zahlung einer Abfindung an. Um die Liquidität der Gesellschaft zu schonen finden sich in entsprechenden Klauseln regelmäßig Bewertungsvorgaben, die dazu führen, dass die dem Erben zu zahlende Abfindung unterhalb des gemeinen Wert des eingezogenen oder zu übertragenden Gesellschaftsanteils liegt.

§ 10 Abs. 10 ErbStG stellt nun klar, dass der Erbe nur den Wert eines gesellschaftsvertraglich festgelegten Abfindungsanspruchs, nicht dagegen einen u.U. höheren gemeinen Wert des von Todes wegen erworbenen Gesellschaftsanteils der Besteuerung zugrunde zu legen hat.

Im Umkehrschluss kann es allerdings in derartigen Fällen zu einer Bereicherung der Gesellschaft oder der übrigen Gesellschafter kommen, wenn diese den Gesellschaftsanteil ih-

Dr. Berg & Dr. Eismann

Notare & Rechtsanwälte

res verstorbenen Mitgesellschafters auf der Grundlage einer qualifizierten Nachfolgeklausel zu einem Wert erwerben, der unter dem gemeinen Wert liegt: Die Differenz zwischen der dem Erben gezahlten Abfindung und einem höheren gemeinen Wert des Gesellschaftsanteils ist gemäß § 7 Abs. 7 S. 3 ErbStG zu versteuern. Ob die Verschonungsregeln der §§ 13a und 13b ErbStG auf einen von der Gesellschaft oder den Gesellschaftern nach § 7 Abs. 7 S. 3 ErbStG zu versteuernden Erwerb Anwendung finden, ist derzeit noch offen. Insofern sollten bestehende Gesellschaftsverträge, die qualifizierte Nachfolgeklauseln beinhalten, auf die möglich erbschaftsteuerlichen Auswirkungen dieser Klauseln hin überprüft werden.

- b) Die Übertragung von Vermögensgegenständen unter Nießbrauchsvorbehalt nach Abschaffung von § 25 ErbStG

Behielt sich ein Schenker zu seinen Gunsten oder zu Gunsten seines Ehegatten den Nießbrauch an dem verschenkten Gegenstand vor (regelmäßig: Übertragung von Grundbesitz unter Nießbrauchsvorbehalt), konnte der Wert des Nießbrauchs nach bisherigem Recht gemäß § 25 Abs. 1 S. 1 ErbStG nicht vom Wert der Bereicherung abgezogen werden, obwohl dem Erwerber während des Bestehens des Nießbrauchs (regelmäßig bis zum Tod des Nießbrauchsberechtigten) keine Erträge aus dem verschenkten Vermögen zufließen.

§ 25 ErbStG wurde nun ersatzlos gestrichen. Die eröffnet aus steuerlicher Sicht seit dem 1.1.2009 die Gestaltungsmöglichkeit, höhere Wertansätze, vor allem bei Immobilien, durch lebzeitige Übertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt auszugleichen. Dabei bieten sich je nach Werthaltigkeit der zu übertragenden Immobilien jedenfalls aus steuerlicher Sicht möglichst frühzeitige Regelungen an, da der Wert eines Nießbrauchs umso höher ausfällt, je jünger der Schenker ist. Allerdings müssen bei derartigen Gestaltungen auch etwaige pflichtteilsrechtliche Konsequenzen Eingang in die Gestaltungsüberlegungen finden, da die lebzeitige Übertragung von Vermögensgegenständen sog. §Pflichtteilsergänzungsansprüche auslösen kann.

- c) Die Ausdehnung der Stundungsregelung in § 28 ErbStG auf den Erwerb von Wohnimmobilien

Für Wohnimmobilien kann der Erwerber gemäß § 28 Abs. 3 ErbStG eine bis zu 10-jährige Stundung der auf den Erwerb anfallenden Erbschaft- oder Schenkungsteuer beantragen, wenn er nachweisen kann, dass er das erworbene Grundstück veräußern müsste, um die Erbschaft-/Schenkungssteuer entrichten zu können. Die Stundung erfolgt in Fällen eines Erwerbs von Todes wegen zinslos.

Wir hoffen, Ihnen mit der vorstehenden Darstellung einen verständlichen ersten Überblick über die seit dem 1. Januar 2009 geltenden Neuregelungen im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht gegeben zu haben. Wegen der Komplexität der Materie, die nicht zuletzt auch durch die stets zu berücksichtigenden möglichen erbrechtlichen Implikationen steuerlicher Gestaltungen bedingt ist, kann ein solcher Überblick naturgemäß nur einen Bruchteil der sich in der Praxis stellenden Fragen ansprechen.

Frankfurt am Main, im Januar 2009

gez.

Henning Eismann
Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht