

schaftsteuerreformgesetzes greift daher grundsätzlich das bisherige Recht.

Art. 3 enthält ein **Wahlrecht** für Erwerbe in der Zeit zwischen dem 1. 1. 2007 und dem 31. 12. 2008. Für diese Erwerbe würde an sich noch das alte Recht gelten. Der Erwerber kann jedoch bereits jetzt die Anwendungen des neuen Rechts wählen. Das Wahlrecht gilt allerdings nur für Erbfälle, nicht für Schenkungen.

Macht der Erwerber dieses Wahlrecht geltend, dann wird das neue Recht insgesamt angewendet. Es greifen also nicht nur die teilweise besseren Verschonungsregelungen des neuen Rechts, sondern auch die höheren Wertansätze nach den neuen Bewertungsregeln. Die Anwendung der im neuen Recht allerdings höher ausgefallenen persönlichen Freibeträge bleibt ausdrücklich ausgeschlossen.

Nach Art. 6 Abs. 3 tritt dieses **Wahlrecht** am 1. 7. 2009 außer Kraft.

## V. Fazit

Obwohl das Verfahren der Gesetzgebung sehr lange Zeit in Anspruch genommen hat, sind wesentliche Punkte der Reform erst in letzter Minute in das Gesetz aufgenommen worden. Das hat zur Folge, dass das neue Gesetz in wesentlichen Punkten eine Reihe von Unklarheiten und möglicherweise auch Ungereimtheiten aufweist. Die Regelungen zum Familienwohnheim sind kompliziert und nicht übersichtlich gestaltet. Wenn man unter Kernfamilie Eltern, Kinder und Geschwister versteht, ergeben sich unterschiedliche Ergebnisse, die vor dem Hintergrund von Art. 6 GG nur schwer zu begründen sind. Darin sehen Experten auch das Problem: das BVerfG wird sich erneut mit diesem Gesetz beschäftigen und ob es zu allen neuen Regelungen das verfassungsrechtliche Ja-Wort geben wird, erscheint eher ungewiss. Das neue Erbschaftsteuerrecht ein Zwischenstadium?

*Rolf Schlünder, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Familien- und Arbeitsrecht, Mannheim*

*Bernd Kuckenburger*

## Schenkungs- und Erbschaftsteuerreform

– Wertermittlung und neues Haftungsrisiko

### I. Neuerungen bei der Bewertung nach dem Bewertungsgesetz

#### 1. Einführung und Vorbemerkung

Das am 1. 1. 2009 in Kraft getretene Schenkungs- und Erbschaftsteuergesetz betrifft im Wesentlichen die folgenden Neuregelungen:

- Bewertung des Grundvermögens, des Betriebsvermögens, Anteilen an Kapitalgesellschaften und Land- und forstwirtschaftlichen Vermögens,
- persönliche Freibeträge,
- Steuertarif,
- Schonregelungen für Familienheime und Unternehmen.

#### 2. Bewertung des Grundvermögens, § 176 Abs. 1 ff BewG

Das Steuerrecht kennt vier verschiedene Grundbesitzwerte:

- gemeiner Wert zum Zwecke der Erbschaft-/Schenkungssteuer gemäß §§ 157 ff BewG,
- Grundbesitzwert zum Zwecke der Grunderwerbsteuer nach § 8 Abs. 2 GrEStG,
- Einheitswerte zum Zwecke der Grundsteuer in den alten Bundesländern bzw.
- Einheitswerte in den neuen Bundesländern, §§ 68 ff BewG.

Das Gesetz sieht in § 198 BewG die Möglichkeit des Nachweises eines niedrigeren gemeinen Wertes (escape-Klausel) vor, §§ 179, 182 – 196 BewG (gilt nicht bei der Bewertung von Betriebsvermögen!).

#### 2.1 Übersicht zu den Bewertungsmethoden

##### Unbebaute Grundstücke, §§ 178, 179 BewG:

Bewertungsformel: Fläche × Bodenrichtwert, § 178 BewG,

##### Bebaute Grundstücke, §§ 180 – 191 BewG:

Vergleichswertverfahren, § 183 BewG,

Ertragswertverfahren, §§ 184–188 BewG,

Sachwertverfahren, wenn kein Vergleichswert oder keine ortsübliche Miete vorliegen, §§ 189 ff BewG.

#### **Sonderfälle, §§ 192 ff BewG:**

Erbbaurechte und Erbbaurechtsgrundstücke, §§ 192, 193, 194 BewG,

Gebäude auf fremdem Grund und Boden, § 195 BewG,

Grundstück im Zustand der Bebauung, § 196 BewG.

#### **2.2 Bewertung unbebauter Grundstücke, §§ 178, 179 BewG**

Die Bewertung erfolgt nach der Formel:

Fläche × Bodenrichtwert.

Zu beachten ist die oben schon genannte Öffnungsklausel nach § 198 BewG.

Maßgebend ist der vom Gutachterausschuss zuletzt ermittelte Wert (§ 196 BauGB). Gibt es keinen Gutachterwert, ist der Wert aus vergleichbaren Flächen abzuleiten (Bedenken wegen des Gleichbehandlungsgrundsatzes nach Art. 3 GG).

#### **2.3 Bewertung bebauter Grundstücke, §§ 180–191 BewG**

Das Gesetz differenziert zunächst einmal in den Vorschriften der §§ 180–191 BewG nach Grundstücksarten, die sodann unterschiedlichen Bewertungsregeln unterliegen:

1. Ein- und Zweifamilienhäuser nach § 181 Abs. 2 und 9 BewG: bis zu 2 Wohnungen (jeweils mindestens 23 m<sup>2</sup>); Nutzung zu anderen als Wohnzwecken unter 50 % unschädlich (z. B. Praxis), wenn Eigenart nicht wesentlich beeinträchtigt wird.
2. Mietwohngrundstück nach § 181 Abs. 3 und 9 BewG: zu mehr als 80 % Wohnzwecken dienend und kein Ein- oder Zweifamilienhaus; maßgebend Nutzfläche, nicht Werte.
3. Wohnungs- und Teileigentum nach § 181 Abs. 4 und 5 BewG: Begriffsbestimmung nach Wohnungseigentumsgesetz bzw. Teileigentumsgesetz.
4. Geschäftsgrundstücke nach § 181 Abs. 6 BewG: zu mehr als 80 % anderen als Wohnzwecken dienend.
5. Gemischt genutzte Grundstücke nach § 181 Abs. 7 BewG: teils Wohnzwecke (z. B. 60 %) teils betriebliche oder öffentliche Zwecke (z. B. 40 %).
6. Sonstige bebaute Grundstücke nach § 181 Abs. 8 BewG als Auffangtatbestand.

#### **2.4 Bewertungsverfahren**

Um den vielfältigen Gegebenheiten des Immobilienmarktes in Bezug auf die Arten von Grundstücken, ihrer Lage, ihren Zustand und der Restnutzungsdauer der aufstehenden Gebäude Rechnung tragen zu können, werden für verschiedene Grundstücksarten verschiedene Bewertungsverfahren angewandt:

##### **2.4.1 Vergleichswertverfahren**

Dieses wird nach §§ 182 Abs. 2 iVm § 183 BewG zur Bewertung von Wohnungseigentum, Teileigentum, Ein- und Zweifamilienhäusern angewandt.

Der Kaufpreis von Vergleichsgrundstücken wird herangezogen aus der Kaufpreissammlung nach § 195 BauGB. Wo es derartige Kaufpreissammlungen nicht gibt, insbesondere in ländlichen Gebieten, gilt das Sachwertverfahren, was zu den Bedenken wegen Art. 3 GG führt.

##### **2.4.2 Ertragswertverfahren**

Dieses gilt nach § 182 Abs. 3 iVm § 184–188 BewG zur Bewertung von Mietwohngrundstücken, Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt.

Der Ertragswert setzt sich aus dem Bodenwert nach § 179 BewG und dem Gebäudeertragswert nach §§ 185 ff BewG zusammen. Mindestwert ist der Bodenwert.

##### **Schematische Darstellung des Ertragswertverfahrens zur Bewertung bebaute Grundstücke, § 182 Abs. 3 iVm §§ 184–188 BewG:**

Rohertrag; § 186 BewG, Jahresnettokaltmiete oder übliche Miete

– Bewirtschaftungskosten; § 187 BewG, Betriebskosten oder Pauschalsätze nach Anlage 23 des BewG

= Reinertrag

– Bodenwertverzinsung; Liegenschaftszinssatz (§ 188 BewG) × Bodenwert

= Gebäudereinertrag × Vielfältiger (ergibt sich aus Anlage 21/22 des Gesetzes abhängig vom Liegenschaftszinssatz und der Restnutzungsdauer)

= Gebäudeertragswert

+ Bodenwert, Fläche × Bodenrichtwert

= Ertragswert des Grundstücks (§ 184 Abs. 3 BewG), entspricht dem Grundbesitzwert.

##### **2.4.3 Sachwertverfahren**

Dieses sind nach § 182 Abs. 4 iVm § 189–191 BewG zur Bewertung von Grundstücken iSd § 182 Abs. 2

BewG ohne Vergleichswert, Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken für die keine übliche Miete zu ermitteln ist und sonstige bebaute Grundstücke angewandt.

**Schematische Darstellung der Bewertung bebaute Grundstücke nach dem Sachwertverfahren, § 182 Abs. 4 iVm §§ 189 – 191 BewG:**

Regelherstellungskosten nach Anlage 24 des Gesetzes  
× Brutto-Grundfläche des Gebäudes

= Gebäuderegulierungswert

– Alterswertminderung (prozentuale Anteil der gesamten Nutzungsdauer nach Anlage 22 des Gesetzes)

= Gebäudesachwert, § 190 BewG (min. 40 % des Gebäuderegulierungswertes)

+ Bodenwert, Fläche × Bodenrichtwert

= vorläufiger Sachwert, § 189 Abs. 3 S. 1 BewG

× Wertzahl aus § 191 BewG

= Sachwert des Grundstücks, § 189 Abs. 3 S. 2 BewG, entspricht dem Grundbesitzwert.

#### 2.4.4 Sonderfälle der Bewertung

- Erbbaurechte und Erbbaurechtsgrundstücke nach §§ 192, 93, 194 BewG,
- Grundstücke auf fremdem Grund und Boden nach §§ 195 BewG,
- Grundstücke im Zustand der Bebauung nach § 196 BewG.

### 3. Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen

In § 11 Abs. 2 BewG ist für sämtliche Unternehmen und Beteiligungen der gemeine Wert als Bewertungsmaßstab vorgesehen. Es gilt der Grundsatz der Rechtsformneutralität und der Gesamtbewertung.

**Es gilt folgende Prüfungsreihenfolge:**

1. Ableitung aus Börsenkursen nach § 11 Abs. 1 BewG (bei der Verkehrswertbewertung, auch im Zugewinnausgleichsverfahren, stellt dieser nur die Wertuntergrenze dar!).

2. Verkäufe unter fremden Dritten nach § 11 Abs. 2 S. 2 BewG, die weniger als ein Jahr zurückliegen (der Bewertungsstandard des Instituts der Wirtschaftsprüfer zur Bewertung im Erb- und Familienrecht, HFA 2/1995, kennt dieses schon seit Langem als so

genannten »stichtagsnahen Veräußerungspreis«, allerdings mit einem Zeitraum von 2 Jahren).

3. Ermittlung unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten oder einer anderen anerkannten – auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen – Methode, wobei die Methode anzuwenden ist, die ein Erwerber der Bemessung des Kaufpreises zu Grunde legen würde, also der niedrigste Wert der folgenden drei Methoden.

a) nicht steuerliche branchenübliche Methoden wie Multiplikatorverfahren, z. B. umsatzabhängig bei Freiberuflerpraxen nach BRAK-Methode;

b) betriebswirtschaftliche Bewertungsmethoden wie des IDW Standard S1, IDW S 1, die durch die OFD-Rheinland per Verfügung vom 15. 11. 2007 ausdrücklich genannt werden;

c) vereinfachtes Ertragswertverfahren nach § 11 Abs. 2 S. 4 BewG iVm §§ 199 – 203 BewG.

**Schematische Darstellung des vereinfachten Ertragswertverfahrens:**

Jahresertrag

Nach §§ 201, 202 BewG, d. h. ertragssteuerlicher Gewinn der letzten drei abgelaufenen Wirtschaftsjahre zuzüglich Hinzurechnungen und abzüglich Abzüge.

(Vom steuerlichen Betriebsergebnis, das vergangenheitsbezogen ist, ausgehend erfolgen umfangreiche Korrekturen durch Hinzurechnungen und Kürzungen ähnlich dem Stuttgarter Verfahren, insbesondere wird auch ein angemessener Unternehmerlohn, § 202 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe d BewG, und der Ertragssteueraufwand rechtsformneutral mit einem Abschlag von 30 % vom Betriebsergebnis berücksichtigt; die vorgenommenen Korrekturen ermitteln mithin einen Wert, der nicht dem wahren Wert also dem Verkehrswert für die Bewertung im Zugewinnausgleichsverfahren entspricht, sodass das vereinfachte Ertragswertverfahren für die dortige Bewertung ungeeignet ist).

x Kapitalisierungsfaktor

Geregelt in § 203 BewG, bestehend aus Basiszinssatz von zur Zeit 3,61 % plus Zuschlag von 4,5 % (als Risikofaktor), ergibt 8,11 % und damit ein Kapitalisierungsfaktor (Kehrwert des Kapitalisierungszinssatzes) von 100 / 8,11 gleich 12,33.

= Ertragswert des Unternehmens

+ zusätzliche Ansätze für nichtbetriebsnotwendiges Vermögen,

§ 200 Abs. 2 BewG, Anteile an Beteiligungen, § 200 Abs. 3 BewG, innerhalb von 2 Jahren eingelegter Wirtschaftsgüter nach § 200 Abs. 4 BewG

= gemeiner Wert des Unternehmens

4. Als Mindestwert gilt der Substanzwert nach § 11 Abs. 2 S. 3 BewG.

#### 4. Bewertung des Vermögens von Personengesellschaften

Nach § 199 Abs. 2 BewG kann auch der Anteil am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft nach § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelt werden.

Dies gilt jedoch nur für das Gesamthandvermögen, wobei Sonder- und Ergänzungsbilanzen außer Betracht bleiben (§ 202 Abs. 1 BewG).

Der ermittelte Ertragswert des Gesamthandvermögens der Personengesellschaft ist nach § 97 Abs. 1 a BewG wie folgt zu verteilen:

- Die Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz sind dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen.
- Der verbleibende Wert ist nach dem für die Gesellschaft maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufzuteilen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen.
- Der gemeine Wert des Sonderbetriebsvermögens ist zu ermitteln und dem Gesellschafter zuzurechnen.
- Die Summe aller Werte bildet den Wert des Anteils eines Gesellschafters.

**Schematische Darstellung der Bewertung der Anteile an Betriebsvermögen einer Personengesellschaft nach § 97 Abs. 1 a BewG:**

Jahresertrag × Kapitalisierungsfaktor,

Aufwands- und Ertragsposten im Zusammenhang mit Sonderbetriebsvermögen werden durch Hinzurechnung/Kürzungen eliminiert und

Verteilung erfolgt nach den Kapitalkonten, § 97 Abs. 1 a Nr. 1 Buchstabe a BewG bzw. den Gewinnverteilungsschlüssel nach § 97 Abs. 1 a Nr. 1 Buchstabe b des BewG.

= Anteil am Gesamthandvermögen

+/- Sonderbetriebsvermögen für Grundstücke, Beteiligungen,

Ansatz mit dem jeweiligen zu ermittelnden gemeinen Wert, § 97 Abs. 1 a Nr. 2 BewG, bei Grundstücken ohne ortsübliche Miete im Sachwertverfahren

= Gemeiner Wert des Anteils des Gesellschafters

#### 5. Wertermittlung und Schenkungssteuer bei Abfindungsklauseln

Durch die verkehrswertorientierte Bewertung des Betriebsvermögens, wächst die praktische Bedeutung und das Haftungsrisiko bei Nichtbeachtung des § 7 Abs. 7 ErbStG.

Als Schenkung gilt nach dieser Vorschrift auch der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters beruhende Übergang des Anteils an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft, soweit der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit des Ausscheidens nach § 12 ErbStG ergibt, den Abfindungswert übersteigt.

##### Sogleich ein Beispiel:

A, B, C und D sind zu je 25 % an der ABCD-GmbH beteiligt. Der Verkehrswert beläuft sich auf 1 Mio. €.

D verstirbt und nach der gesellschaftsvertraglichen Abfindungsregelung erhält der Erbe von D, der E eine Abfindung iHv 100 000 €

##### Lösung:

Anteil Verkehrswert	250 000 €
minus Abfindung	100 000 €
Differenz	150 000 €

1. Steuerpflichtige Abfindung an E nach §§ 10 Abs. 10, 16 ErbStG mit 100 000 €!

2. Steuerpflichtige Schenkung iHv 150 000 € an A, B und C nach § 7 Abs. 7 ErbStG!

#### 6. Bewertung von Lebensversicherungen nach § 12 Abs. 4 BewG

Ansprüche aus noch nicht fälligen Lebensversicherungen sind mit dem Rückkaufswert (Zerschlagungswert) zu bewerten.

#### 7. Bewertung von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen, § 14 ErbStG

Die Ermittlung des Werts von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen erfolgt nicht mehr nach Anlage 9 zu § 14 BewG a. F. Die Vervielfältiger sind nach aktuellen Sterbetabellen des Statistischen Bundesamts neu zu ermitteln. Entsprechende Tabellen werden im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

## II. Schenkung- und Erbschaftsteuerreform

### 1. Überblick über die Neuregelung

Das BVerfG<sup>1</sup> hatte dem Gesetzgeber auf der 1. Ebene vorgegeben, bei der Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer den Gleichheitsgrundsatz für alle Vermögenswerte nach Art. 3 GG zu beachten. Zur Bewertung der Vermögensgegenstände wird auf die Vorabschnitte verwiesen.

Auf der 2. Ebene hatte das Gericht dem Gesetzgeber die Möglichkeit eingeräumt, steuerliche Lenkungsziele oder volkswirtschaftliche und sonstige finanzpolitische Ziele zu verfolgen.

Bei der Neuregelung zur Erbschaft bzw. der Schenkungssteuer hat der Gesetzgeber daraufhin Maßnahmen getroffen, um Verschonungsregelungen einzuführen bzw. die Begünstigung von Vermögensgruppen oder Personengruppen vorzunehmen.

Er hat dieses im Wesentlichen vorgenommen durch:

- Umfängliche Verschonungsregelungen zum Betriebsvermögen,
- Verschonungsregelungen zum Grundvermögen,
- Änderung der persönlichen und sachlichen Freibeträge und
- Anpassung des Erbschaftsteuertarifs.

### 2. Freibeträge und sachliche Steuerbefreiungen

Der Gesetzgeber hat sowohl die persönlichen Freibeträge, § 16 ErbStG, als auch die sachlichen Steuerbefreiungen reformiert, § 13 ErbStG.

#### 2.1 Sachliche Steuerbefreiung, § 13 ErbStG

##### 2.1.1 Hausrat und sonstige beweglichen Gegenstände, § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Die sachlichen Freibeträge für das bewegliche Vermögen werden wie folgt geändert:

Steuerklasse I	bisher in €	neu in €
Hausrat	41 000	41 000
Andere bewegliche körperliche Gegenstände	10 300	12 000
Steuerklassen II und III Hausrat und andere bewegliche körperliche Gegenstände	10 300	12 000

##### 2.1.2 Zuwendungen unter Ehegatten, wenn sie das Familienwohnheim betreffen

In § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG war bisher bei Schenkungen unter Lebenden eine sachliche Steuerbefreiung

für Zuwendungen unter Ehegatten enthalten, wenn sie das Familienwohnheim betraf.

(**Haftungsfalle** bei allen Übertragungen von Grundstücken und Grundstücksteilen zwischen Ehegatten oder an Kinder!).

Diese Vorschrift wurde wie folgt geändert und ergänzt.

Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG für Zuwendungen unter lebenden Ehegatten und Lebenspartnern unter folgenden Voraussetzungen:

- Zuwendungen unter Lebenden zwischen Ehegatten oder Lebenspartnern,
- bzgl. eines im Inland/EU/EWR belegenen bebauten Grundstück iSv § 181 Abs. 1 Nr. 1–5 BewG, soweit darin eine Wohnung zu Eigenen Wohnzwecken ganz oder teilweise genutzt wird (Familienheim, bei Teilnutzung gequotelt),
- bei lebzeitiger Übertragung muss die Wohnung am Übertragungstichtag als Familienheim genutzt werden, ein vorheriges Verlassen (Trennung!) aus zwingenden Gründen ist schädlich,
- eine Behaltfrist besteht nicht.

Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 b ErbStG für Erwerb von Todes wegen durch Ehegatten oder Lebenspartner unter folgenden Voraussetzungen:

- Erwerb von Todes wegen durch die überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner,
- bezüglich eines im Inland/EU/EWR belegenen bebauten Grundstücks iSv § 181 Abs. 1 Nr. 1–5 BewG soweit der Erblasser darin eine Wohnung zu Eigenen Wohnzwecken genutzt hat (oder aus zwingenden Gründen, z. B. Pflegeheim, verhindert war) und beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu Eigenen Wohnzwecken bestimmt ist; bei Erbengemeinschaften tritt die Steuerfreiheit nur bei dem Mitglied der Erbengemeinschaft ein, der selbst dort Wohnung nimmt,
- Weitergabe an Dritte (auch Miterben) ist schädlich,
- der Erwerber muss das Familienhaus 10 Jahre selbst zu Wohnzwecken nutzen oder aus zwingenden Gründen gehindert sein.

Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 c ErbStG für Erwerb von Todes wegen durch Kinder unter folgenden Voraussetzungen:

- Erwerb von Todes wegen durch Kinder und die Kinder verstorbener Kinder iS der Steuerklasse I Nr. 2,

1 BVerfG vom 7. 11. 2006, BStBl. 2007 II, S. 192

- bezüglich eines im Inland/EU/EWR belegenen bebauten Grundstücks nach § 181 Abs. 1 Nr. 1–5 BewG, soweit darin eine Wohnung zu Eigenen Wohnzwecken genutzt wird (oder aus zwingenden Gründen gehindert war) und beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu Eigenen Wohnzwecken bestimmt ist,
- Begrenzung der Wohnfläche auf 200 m<sup>2</sup>,
- Weitergabe an Dritte (auch an Miterben) ist schädlich,
- der Erwerber muss das Familienheim 10 Jahre selbst zu Wohnzwecken nutzen oder aus zwingenden Gründen gehindert sein.

In § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG wird der »Pflegefreibetrag« von 5 200 € auf 20 000 € erhöht.

## 2.2 Persönliche Freibeträge, § 16 ErbStG

	bisher €	ErbStG €
Steuerklasse I		
Ehegatte	307 000	500 000
Kinder	205 000	400 000
Enkel	51 200	200 000
übrige Personen	51 200	100 000
Steuerklasse II	10 300	20 000
Steuerklasse III	5 200	20 000
eingetragene Lebenspartner	5 200	500 000

(Der eingetragenen Lebenspartner bleibt in Steuerklasse III, ihm wird jedoch nach § 10 Abs. 1 ErbStG ebenfalls der Versorgungsfreibetrag für den Erwerb von Todes wegen zuerkannt).

## 3. Steuerklassen und Steuersätze, §§ 15, 19 ErbStG

### 3.1 § 15 ErbStG regelt die Steuerklassen

#### Steuerklasse I:

- Ehegatten,
- Kinder und Stiefkinder,
- Abkömmlinge der Kinder und Stiefkinder,
- Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen.

#### Steuerklasse II:

- Eltern und Voreltern, soweit sie nicht zur Steuerklasse I gehören,
- Geschwister,
- Abkömmlinge 1. Grades von Geschwistern,

- Stiefeltern,
- Schwiegerkinder,
- Schwiegereltern,
- geschiedener Ehegatte.

#### Steuerklasse III:

- alle übrigen Erwerber.

### 3.2 § 19 ErbStG regelt die Steuersätze:

Wert bis €	% -Satz in der Steuerklasse		
	I	II	III
75 000	7	30	30
300 000	11	30	30
600 000	15	30	30
6 Millionen	19	30	30
13 Millionen	23	50	50
26 Millionen	27	50	50
über 26 Millionen	30	50	50

## 4. Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Landwirtschaft- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften nach §§ 13 a, 13 b, 19 a ErbStG/ sog. Verschonungsregeln

Die genannten Vorschriften stellen das Kernstück der Verschonungsregel für das so genannte Produktivvermögen dar.

### Prüfungsfolge der Verschonungsregelungen für Produktivvermögen:

#### 4.1 Begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen nach § 13 b Abs. 1 ErbStG insbs. Verwaltungsvermögen nach § 13 b Abs. 2 ErbStG

Grundsätzlich ist begünstigtes Vermögen Land- und Forstwirtschaftsvermögen, Betriebsvermögen und bei Anteilen an Kapitalgesellschaften die Beteiligung mit mehr als 25 %.

Die Begünstigungsregelung ist bereits ausgeschlossen, wenn es sich um mehr als 50 % so genannten Verwaltungsvermögen handelt.

Verwaltungsvermögen liegt vor, bei Dritten zur Nutzung überlassenen Grundstücken und Ähnlichem (ohne Betriebsaufspaltung, Sonderbetriebsvermögen, Betriebsverpachtung mit Ausnahmen, Konzernstrukturen, Wohnungsunternehmen), Anteile an Kapitalgesellschaften mit weniger als 25 %, Anteile an Personen- oder Kapitalgesellschaft mit Verwaltungsvermögen mit mehr als 50 % und Wertpapiere.

Das Verhältnis des gemeinen Wertes der Einzelwirtschaftsgüter zum gemeinen Wert des Betriebes ist maßgebend.

Wirtschaftsgüter, die weniger als 2 Jahre zuzurechnen sind, sind ohnehin nicht begünstigt, § 13 b Abs. 2 S. 3 ErbStG.

Keine Vergünstigung erfolgt somit, wenn das Betriebsvermögen zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht (Alles-oder-Nichts-Prinzip) bzw. Verwaltungsvermögen weniger als 2 Jahre dem Betrieb zugeordnet wird.

Anderenfalls liegt begünstigtes Vermögen vor, das grundsätzlich einen Verschonungsabschlag von 85 % hat und um einen gleitenden Abzugsbetrag zu reduziert ist, §§ 13 b Abs. 4, 13 a Abs. 2 ErbStG.

#### Beispiel:

Wert des Betriebsvermögens	Varianten in €		
	1 Mill.	2 Mill.	3 Mill.
Nicht begünstigter Anteil, 15 %	150 000	300 000	450 000
Abzugsbetrag, § 13 a Abs. 2 ErbStG (= Abzugsbetrag 150 000 – 50 % bis 150 000 übersteigenden Wertes)	150 000	-75 000	0
steuerpflichtiges Betriebsvermögen	0	225 000	450 000

Den Abzugsbetrag gibt es pro Erblasser/Schenker nur einmal innerhalb von 10 Jahren.

#### 4.2 Lohnsummenregelung/Behaltensfrist, § 13 a Abs. 1 und 4 ErbStG

Weitere Voraussetzung für begünstigtes Vermögen ist, dass die Lohnsummen (Definition der Lohnsumme in Abs. 4) innerhalb der Lohnsummenfrist (7 Jahre) 650 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (= Mindestlohnsumme).

Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten 5 vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre.

Die Lohnsummenregelung entfällt, wenn der Ausgangswert 0 oder der Betrieb nicht mehr als 10 Beschäftigte hat; in Höhe des prozentualen Unterschreitens der Mindestlohnsumme vermindert sich der Verschonungsabschlag.

#### Beispiel:

Ergäbe die Lohnsumme z. B. 585 % a. E. der 7-jährigen Lohnsummenfrist, dann wäre eine Kürzung von 10 % des Verschonungsabschlags vorzunehmen ( $650 - 585 = 65$ ;  $65/650 = 10\%$ ), sodass dieser statt 85 % nur 76,5 % betrüge.

Bei der zeitanteiligen Berechnung wegen Verstoßes gegen die Behaltensfrist wird der Verschonungsabschlag nach vollen Jahren bemessen. Für das Jahr, in dem die schädliche Handlung stattfindet, soll der Verschonungsabschlag nicht gewährt werden.

Wenn also im 3. Jahr eine schädliche Veräußerung stattfindet, wird der Verschonungsabschlag nur iHv 2/7 von 85 % und damit iHv 24,29 % gewährt.

Wie ein gleichzeitiger Verstoß gegen Behaltensfrist und Mindestlohnsumme zu berechnen ist, ist bisher ungeklärt.

Der Verstoß gegen die Mindestlohnsumme und/oder Behaltensfrist führt zum rückwirkenden, verhältnismäßigen Entfallen der Vergünstigung nach § 13 a Abs. 1 Nr. 5, Abs. 5 S. 2 ErbStG.

#### 5. Besonderheiten Land- und Forstwirtschaft

Hofverpachtungen bleiben von der Verwaltungsvermögensgrenze ausgenommen. Dies gilt auch für land- und forstwirtschaftlich gepachtete Flächen, sofern am Bewertungsstichtag der Pachtvertrag eine Laufzeit von höchstens 15 Jahren hat.

Der Nachbewertungszeitraum beträgt 15 Jahre. Der bisher schon bestehende Abschlag für landwirtschaftliche Wohngebäude von 15 % wird im neuen Recht fortgeführt.

Es gelten die oben schon genannten Regeln der Verschonungsmaßnahmen.

#### 6. Reinvestitionsklausel nach § 13 a Abs. 5 S. 2 ErbStG

Von einer Nachversteuerung ist trotz Verstoßes gegen die Behaltensfrist abzusehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von 6 Monaten in entsprechendes begünstigtes Vermögen investiert wird.

Diese so genannte erweiterte Reinvestitionsklausel bringt größere Flexibilität für die Unternehmen mit sich.

Reinvestitionen liegen vor bei:

- Anschaffung von neuem Betriebsvermögen,



- Tilgung betrieblicher Schulden,
- Erhöhung der Liquiditätsreserven.

Dabei muss die Reinvestition stets innerhalb derselben Vermögensart erfolgen, so dass eine sorgfältige Dokumentation sinnvoll ist.

Der Lohnsummentest ist dann beim neu erworbenen Betriebsvermögen vorzuführen.

#### **7. Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke, § 13 c ErbStG**

Nach dieser Vorschrift sind »Wohngrundstücke« nur mit 90 % ihres Wertes anzusetzen, wenn das bebaute Grundstück oder Grundstücksteile zu Wohnzwecken vermietet werden, im Inland/EU/EWR belegen sind und nicht zu begünstigtem Vermögen iS der §§ 13 a, 13 b ErbStG gehören.

Eine Behaltefrist ist nicht vorgesehen. Die Vergünstigung gilt sowohl für Schenkungen unter Lebenden als auch Erwerben von Todes wegen.

Nach § 28 Abs. 3 ErbStG kann die Steuer, die auf Vermögen iSv § 13 c ErbStG entfällt auf Antrag bis zu 10 Jahre gestundet werden, soweit der Erwerber die Steuer nur durch Veräußerung des Vermögens aufbringen kann.

Beim Erwerb von Todes wegen erfolgt die Stundung zinslos.

#### **8. Rückwirkende Anwendung**

Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist eine rückwirkende Anwendung dieser Regeln möglich für Erwerbe ab dem 1. 1. 2007 und nur für Erwerbe von Todes wegen mit Ausnahme des neuen § 16 ErbStG (Freibeträge).

#### **9. Einkommensteuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftssteuer, § 35 b EStG**

Durch diese neu geschaffene Vorschrift soll eine Doppelbelastung von Einkünften mit Erbschaftssteuer und Einkommensteuer vermieden werden.

Es erfolgt eine Ermäßigung der Einkommensteuer in Höhe des Prozentsatzes, den die festgesetzte Erbschaftssteuer auf den Bruttoerwerb des Vermögens gehabt hätte.

*Bernd Kuckenburg, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Familien- und Steuerrecht, vereidigter Buchprüfer, Mediator, Gutachter, Hannover*