



Ernst & Young (Hrsg.)

ErbSt 2016

Neuregelungen und Praxishinweise

Mit Beiträgen von:

Hermann Gauß; Stefan Gratzki; Stefanie Guerra; Dr. Michael Haug;
Carl-Josef Husken; Dr. Cornelia Kindler; Jörg-Christian Klette;
Dr. Stefan König; Sabrina Kummer; Dr. Gunter Mühlhaus;
Sven Oberle; Susanne von Petrikowsky; Dr. Christian Reiter;
Helmut Rundshagen; Annegret Scheuthle; Dr. Olaf Siegmund;
Dr. Christian Ph. Steger; Laura Wegener

Fachmedien Recht und Wirtschaft | dfv Mediengruppe | Frankfurt am Main





Disclaimer – Haftungsausschluss EY

This publication is designed to provide accurate and authoritative information in regard to the subject matter covered. It is sold or distributed with the understanding that the Publisher is not engaged in rendering legal, accounting or other professional services. The reader is strongly advised that although the publication contains legal references and discussion of available planning scenarios, the authors are not providing legal, accounting, tax or other professional advice; that the planning may not be relevant for a particular reader or use; that the legal references or discussion of planning may not reflect all relevant laws applicable to the effectiveness of planning in any particular factual situation and/or at any particular time; and that the reader is solely responsible for determining whether any planning is appropriate and to consider all information that may affect the utility of the planning discussed in any situation. With respect to the entire publication, the reader must consider all applicable UK, foreign and US federal, state and local laws, and although diligent effort has been made to ensure the accuracy of these materials at the time of publication, the authors and publisher assume no responsibility for updating the same and no responsibility for any reader's reliance on any information or opinions expressed herein, and encourage all readers to verify all items by reviewing the original sources.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-8005-2094-7

dfv Mediengruppe

© 2017 Deutscher Fachverlag GmbH, Fachmedien Recht und Wirtschaft,
Frankfurt am Main

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Satzkonvertierung: fidus Publikations-Service GmbH, Nördlingen

Druck und Verarbeitung: Appel & Klinger, Druck und Medien GmbH, 96277 Schneckelohe

Printed in Germany





Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort.....	VII
Bearbeiterverzeichnis.....	IX
Abkürzungsverzeichnis	XXI

Kapitel 1 Überblick über die Neuregelungen

I. Einführung	1
II. Die Reform im Überblick.....	2
III. Neuregelungen	4
1. Begünstigtes Vermögen.....	4
2. Konzernstrukturen.....	7
3. Sonderregelungen für Familienunternehmen	8
4. Verschonungssystem und abschmelzende Verschonung.....	9
5. Verschonungsbedarfsprüfung	11
6. Sonstige Neuregelungen	12
IV. Verfassungsrechtlicher Rahmen	14
V. Zusammenfassung und Ausblick	14

Kapitel 2 Verfassungsrechtlicher Rahmen

I. Voraussetzungen der verfassungsmäßigen Ausgestaltung von steuerlichen Begünstigungen	18
1. Gleichheitsgrundsatz gemäß Art. 3 GG – Wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich	19
a) Leistungsfähigkeitsprinzip.....	20
b) Folgerichtigkeitsgebot.....	20
c) Prüfungsschema des BVerfG in seiner Entscheidung vom 17.12.2014.....	20
2. Schutz des Eigentums gemäß Art. 14 GG	21
a) Eigentumsgarantie.....	21
b) Erbrechtsgarantie.....	22
c) Inhalts- und Schrankenbestimmung	22

XI





Inhaltsverzeichnis

II. Vom BVerfG verfassungsrechtlich beanstandete Mängel und die „Reparatur“ des Gesetzgebers	23
1. Lohnsummenregelung	23
a) Kritik des BVerfG: 20 Beschäftigte	23
b) Neuregelung: Absenken der Lohnsumme auf fünf Beschäftigte	24
2. Höhe des Verwaltungsvermögens	27
a) Kritik des BVerfG: Begünstigungsüberhang	27
b) Neuregelung	28
3. Verschonung von sog. „Großerwerben“ über 26 Mio. EUR ..	30
a) Kritik des BVerfG: Vollverschonung auch für Großerwerbe	30
b) Neuregelung: Abschmelzende Verschonung und Verschonungsbedarfsprüfung	30
III. Weitere Regelungen	39
1. Rückwirkung des Gesetzes auf Erwerbe ab 1.7.2016; Änderung BewG auf 1.1.2016.	39
a) Unzulässige Rückwirkung	40
b) Fortgeltung des alten Rechts bis zum 22.9.2016	42
2. Wertabschlag für Familienunternehmen	43
a) Verstoß gegen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit	43
b) Verstoß gegen Art. 3 GG	46
c) Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit	47
3. 25 %-Grenze als Mindestbeteiligung für eine Begünstigung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft	47
4. Erbschaftsteuerbefreiung für Unternehmen als europarechtswidrige Beihilfe?	48

Kapitel 3 Gesetzgebungshistorie

I. Hintergrund der Erbschaftsteuerreform 2016 – Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014	54
II. Diskutierte Lösungsansätze im Vorfeld des Gesetzgebungsverfahrens	56
1. Lösungsvorschläge im Fachschrifttum	56
2. Die finanzpolitische Zielsetzung einer „minimalinvasiven“ Korrektur	57
3. Diskussionsgrundlage des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 30.1.2015	57
4. Der Fünf-Punkte-Plan des Landes Bayern vom 19.2.2015	58
III. Das Eckwerte-Papier des BMF vom 27.2.2015	59





IV. Reaktionen auf die Eckwerte des BMF	60
1. Äußerungen in Politik und Wirtschaft.	60
2. Der „Vorschlag zur Neuregelung bei der Erbschaftsteuer“ aus Hessen vom 6.3.2015	62
3. Vorschlag des Saarlandes vom 13.3.2015	63
4. Gemeinsame Eckpunkte der CDU-Landtagsfraktion Baden-Württemberg und der CSU-Landtagsfraktion vom 18.5.2015	63
V. Der Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG vom 2.6.2015	64
VI. Stellungnahmen zum Referentenentwurf des BMF vom 2.6.2015	68
VII. Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG vom 8.7.2015	69
VIII. Stellungnahmen zum Regierungsentwurf vom 8.7.2015	75
IX. Die Stellungnahme des Bundesrats vom 25.9.2015 und die Gegenäußerung der Bundesregierung vom 7.10.2015	79
X. Der Gesetzgebungsprozess gerät ins Stocken	81
XI. Die Kompromisslinie und die Nachforderungen der CSU vom 11.2.2016	83
XII. Einigungspapier vom 20.6.2016	86
XIII. Anrufung Vermittlungsausschuss und Entwicklung über die Sommerpause	87
XIV. Der Durchbruch – Einigung im Vermittlungsausschuss	88

Kapitel 4

Begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 1 bis 8 ErbStG)

I. Begünstigungsfähiges Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG)	90
1. Vorbemerkungen	90
2. Überblick	90
II. Begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 2 bis 8 ErbStG)	92
1. Vorbemerkungen	92
2. Überblick	92
3. Abgrenzung des begünstigten vom nicht begünstigten Vermögen	94





Inhaltsverzeichnis

4. Ermittlungsschritte für das begünstigte/nicht begünstigte Vermögen	95
a) Bruttowert nicht begünstigtes Vermögen/ Verwaltungsvermögen	95
b) „Normales“ und junges nicht begünstigtes Vermögen/ Verwaltungsvermögen	98
c) Nettoverwaltungsvermögen	99
d) Unschädliches Verwaltungsvermögen	100
e) Rückausnahmen vom Verwaltungsvermögen.	100
f) Finales begünstigtes/nicht begünstigtes Vermögen	102
5. Sonderaspekte der gesetzlichen Neuregelung.	103
a) 90 %-Missbrauchsklausel (§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG) . . .	103
b) Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 3 ErbStG) .	108
c) Verwaltungsvermögenskatalog (§ 13b Abs. 4 ErbStG)	110
d) Investitionsklausel (§ 13b Abs. 5 ErbStG)	121
e) Schuldenverrechnung (§ 13b Abs. 6 und Abs. 8 ErbStG) . .	129
f) Unschädliches Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 7 ErbStG)	133
III. Fallbeispiel zur Ermittlung des begünstigten Vermögens	137

Kapitel 5 Konzernstrukturen

I. Ausgangspunkt der Norm	139
II. Die Regelung im Überblick	140
III. Anwendungsbereich	141
1. Allgemeine Grundsätze	141
2. Begriff der Personen- und Kapitalgesellschaften	142
3. Sonderfälle	143
a) Einstufige Personengesellschaftsstrukturen	143
b) Anteile an Kapitalgesellschaften $\leq 25\%$ bei Kredit-/Finanzdienstleistungsinstituten sowie Versicherungsunternehmen	143
IV. Verhältnis zu anderen Normen des Erbschaftsteuer- und Bewertungsgesetzes	145
1. Begünstigung von betrieblichem Vermögen	145
2. Bewertung	146
V. Quotale Berücksichtigung von Vermögensgegenständen und Schulden	146
VI. Umfang und Form der Verbundvermögensaufstellung.	147





VII. Schuldenkonsolidierung	151
1. Zweck der Regelung und Systematik	151
2. Begriff der Forderungen und Verbindlichkeiten	152
3. Praxisproblem 1: § 13b Abs. 9 Satz 3 ErbStG als Schuldenkonsolidierung sui generis	153
4. Praxisproblem 2: Schuldenkonsolidierung und Sonderbetriebsvermögen	156
VIII. Verfahrensrechtliche Besonderheiten	159
1. Umfang und Reichweite	159
2. Verständnis des Finanzmittelbegriffs für Zwecke der Verbundvermögensaufstellung	160
3. Die mehrstufige Verbundvermögensaufstellung im Einzelnen	161
4. Beteiligungen bzw. Anteile an ausländischen Personen-/ Kapitalgesellschaften	164

Kapitel 6
Besondere Begünstigung der Familienunternehmen
(§ 13a Abs. 9 ErbStG)

I. Einführung	168
1. Ziel des Gesetzes	168
2. Verhältnis zu anderen Vorschriften	170
3. Anwendungsbereich	171
II. Die Vorschrift im Einzelnen	174
1. Zu Satz 1 Hs. 1: Gewährung eines Abschlags für begünstigtes Vermögen	174
2. Zu Satz 1 Nr. 1: Entnahme- oder Ausschüttungssperre	177
a) Zu Satz 1 Nr. 1 Fall 1: Begriff der Entnahme aus einer Personengesellschaft	177
b) Zu Satz 1 Nr. 1 Fall 1: Beschränkung der Entnahme aus einer Personengesellschaft	179
c) Zu Satz 1 Nr. 1 Fall 2: Ausschüttung aus einer Kapitalgesellschaft	186
3. Zu Satz 1 Nr. 2: Verfügungsbeschränkung	191
4. Zu Satz 1 Nr. 3: Abfindungsbeschränkung	194
5. Zu Satz 1 Hs. 2: Tatsächliche Umsetzung	196
6. Zu Satz 2: Beschränkungen auf Teile des begünstigten Vermögens	196
7. Zu Satz 3: Prozentualer Abschlag auf den gemeinen Wert . . .	197
8. Zu Satz 4: Vorfrist von zwei Jahren vor dem Erbfall oder der Schenkung	197





Inhaltsverzeichnis

9. Zu Satz 5: Nachfrist von 20 Jahren nach dem Erbfall oder der Schenkung	198
10. Zu Satz 6 Nr. 1: Anzeigepflichten des Erwerbers	200
11. Zu Satz 6 Nr. 2: (Keine) Verjährung der Nachsteuer.	201
III. Fazit.	201

Kapitel 7 **Verschonungssystem und abschmelzende** **Verschonung (§ 13c ErbStG)**

I. Einführung	204
II. Verschonungssystem für Betriebsvermögen	205
1. Gesetzeslage bis zum 1.7.2016	205
2. Überblick über die Neuregelung des Verschonungssystems für Betriebsvermögen	206
III. Abschmelzungsmodell des § 13c Abs. 1 ErbStG	211
1. Konzept der Abschmelzung von Regel- oder Optionsverschonung	211
2. Wechselwirkung zur Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)	212
3. Wechselwirkung zum Vorwegabschlag (§ 13a Abs. 9 ErbStG) ..	214
IV. Antragstellung	216
1. Wechselwirkung der Anträge bei Abschmelzungsmodell und Verschonungsbedarfsprüfung	216
2. Entscheidungsparameter	219
V. Mischerwerb nach bisherigem und neuem Erbschaftsteuerrecht ..	222

Kapitel 8 **Die Verschonungsbedarfsprüfung**

I. Allgemeines	228
1. Entstehungsgeschichte	228
2. Übersicht und Systematik	228
II. Zu § 28a Abs. 1 ErbStG – Erlass von Erbschaft-/Schenkungssteuer auf begünstigtes Vermögen	231
1. Voraussetzungen für den Steuererlass	231
2. Antrag	233
3. Nachweispflicht des Erwerbers	235
4. Keine Erlassmöglichkeit bei Verpflichtung zur Weiterübertragung auf Dritte	235





III. Zu § 28a Abs. 2 ErbStG – verfügbares Vermögen	238
1. Allgemeines	238
2. Zugleich übergehendes Vermögen	240
3. Bereits vorhandenes Vermögen	241
4. Gestaltungshinweise	243
IV. Zu § 28a Abs. 3 ErbStG – Stundung der zu zahlenden Steuer	244
V. Zu § 28a Abs. 4 ErbStG – nachträglicher Wegfall des Steuererlasses	244
1. Wegfall des Steuererlasses	244
2. Lohnsummenklausel (§ 28a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 ErbStG)	245
3. Behaltensfrist (§ 28a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 ErbStG)	246
4. Kombination von Lohnsummen und Behaltensverstoß	247
5. Nachträglicher Erwerb schädlichen Vermögens (§ 28a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 ErbStG)	247
VI. Zu § 28a Abs. 5 ErbStG – Verwaltungsverfahren	249
VII. Zu § 28a Abs. 6 ErbStG – Verjährung	250
VIII. Zu § 28a Abs. 7 ErbStG – Anwendung auf die Erbersatzsteuer . . .	250
IX. Zu § 28a Abs. 8 ErbStG – Verhältnis zum Abschmelzungsmodell .	251

**Kapitel 9
Sonstige Neuregelungen**

I. Lohnsummenregelung	253
II. Stundung	256
III. Bewertungsänderungen einschließlich Übergangsregelungen	257

**Kapitel 10
Gestaltungsüberlegungen**

I. Gestaltungsansätze	259
1. Ausgangslage	259
2. Überschreiten der Erwerbshöchstgrenzen vermeiden	260
3. Verwaltungsvermögensquoten einhalten	260
4. Besteuerung nicht begünstigten Vermögens optimieren	261
5. Reihenfolge bei Schenkungen einhalten	261
6. Langfristig planen	262
II. Mehrfache Nutzung der Höchstbeträge	262
III. Senkung des liquiden Betriebsvermögens	267





Inhaltsverzeichnis

IV. Reduktion nicht begünstigten Betriebsvermögens	270
V. Zusätzlichen Wertabschlag für Familiengesellschaften nutzen . . .	272
VI. Neue Anforderungen an die Familienholding.	273
VII. Besonderheiten bei Immobiliengesellschaften	274
1. Besitzunternehmen mit betrieblichen Immobilien	275
2. Immobilien als Absatzinstrument	276
3. Wohnungsunternehmen.	277
4. Projektentwickler	278
VIII. (Re)Investitionen gestalten	279
1. Erwerb von Todes wegen	279
2. Schenkung unter Lebenden.	279
IX. Verschonungsbedarfsprüfung nutzen	280
X. Nießbrauchsmodelle	281
XI. Stiftungen nutzen	282
1. Familienstiftungen.	282
2. Gemeinnützige Stiftungen.	283
3. Mögliche Gestaltungen	283
a) Doppelstiftungsmodell	283
b) Ausländische Familienstiftung	283
c) Doppelt ansässige Auslandsstiftung	284
XII. Empfehlungen für die zivilrechtliche Gestaltung	284
XIII. Strategische Konsequenzen	285

Kapitel 11 Zusammenfassung

Zusammenfassung	287
---------------------------	-----



Anhang

Anhang 1:	Synopse Erbschaftsteuergesetz	293
Anhang 2:	Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 .	331
Anhang 3:	Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen vom 2.6.2015	411
Anhang 4:	Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 8.7.2015 (BT-Drs. 18/5923)	453
Anhang 5:	Stellungnahme des Bundesrates vom 25.9.2015 (BR-Drs. 353/15(B))	501
Anhang 6:	Gegenäußerung der Bundesregierung vom 7.10.2015 (BT-Drs. 18/6279)	521
Anhang 7:	Neuregelung der Erbschaft- und Schenkungsteuer Quan- tifizierung von Reformmodellen (BMF, Schreiben vom 15.12.2015, IV A 6 – Vw 7486/04/10001 :003)	523
Anhang 8:	Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestages vom 24.6.2016 (BR-Drs. 344/16)	545
Anhang 9:	Empfehlungen der Bundesrats-Ausschüsse vom 30.6.2016 (BR-Drs. 344/1/16)	561
Anhang 10:	Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 4.11.2016 (BGBl. I 2016, 2464)	567
Anhang 11:	Chronologische Übersicht Drucksachen	583