

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz • mit Aktualisierungsservice

Bearbeitet von
Dr. Reinhard Geck, Reinhard Kapp, Jürgen Ebeling

Loseblattwerk mit 72. Aktualisierung 2017. Loseblattwerk inkl. Online-Nutzung. Rund 2520 S. Im Ordner
ISBN 978 3 504 45018 2
Format (B x L): 14,5 x 20,5 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Leseprobe zu



Kapp/Ebeling

Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

1 Ordner Leinen, Kommentar, 14,5 x 20,5cm

ISBN 978-3-504-45018-2

99,00 € (Grundwerk mit Fortsetzungsbezug für mindestens 2 Jahre)

§ 13c Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen

(1) Überschreitet der Erwerb von begünstigtem Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 die Grenze des § 13a Absatz 1 Satz 1 von 26 Millionen Euro, verringert sich auf Antrag des Erwerbers der Verschonungsabschlag nach § 13a Absatz 1 oder Absatz 10 um jeweils einen Prozentpunkt für jede vollen 750 000 Euro, die der Wert des begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 den Betrag von 26 Millionen Euro übersteigt. Im Fall des § 13a Absatz 10 wird ab einem Erwerb von begünstigtem Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 in Höhe von 90 Millionen Euro ein Verschonungsabschlag nicht mehr gewährt.

(2) § 13a Absatz 3 bis 9 findet auf Absatz 1 entsprechende Anwendung. Bei mehreren Erwerben begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 von derselben Person innerhalb von zehn Jahren werden für die Bestimmung des Verschonungsabschlags für den letzten Erwerb nach Absatz 1 die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb hinzugerechnet. Der nach Satz 2 ermittelte Verschonungsabschlag für den letzten Erwerb findet auf die früheren Erwerbe Anwendung, wenn die Steuerbefreiung für den früheren Erwerb nach § 13a Absatz 1 Satz 3 wegfällt oder dies bei dem jeweiligen Erwerb zu einem geringeren Verschonungsabschlag führt, es sei denn, für den früheren Erwerb wurde ein Antrag nach § 28a Absatz 1 gestellt. Die bis dahin für frühere Erwerbe gewährte Steuerbefreiung entfällt insoweit mit Wirkung für die Vergangenheit. § 13a Absatz 1 Satz 4 findet Anwendung. Der Antrag nach Absatz 1 ist unwiderruflich und schließt einen Antrag nach § 28a Absatz 1 für denselben Erwerb aus.

(3) Die Absätze 1 und 2 gelten in den Fällen des § 1 Absatz 1 Nummer 4 entsprechend.

Übersicht

	Rz.		Rz.
1. Abschmelzung des Verschonungsabschlags		4. Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe	
a) Verklammerung von § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG und § 13c Abs. 1 ErbStG	1	a) von derselben Person	12
b) Antrag	5	b) Korrektur des Verschonungsabschlags auf Vorerwerbe	13
2. Umfang der Abschmelzung	8	c) Festsetzungsfrist	15
3. Lohnsummen- und Vermögensbindungsregelungen	10	5. Anwendung auf die Erbersatzsteuer	16
		6. Gestaltungshinweise	17

1. Abschmelzung des Verschonungsabschlages

a) Verklammerung von § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG und § 13c Abs. 1 ErbStG

- 1 Übersteigt der Erwerb begünstigten Vermögens iS des § 13b Abs. 2 ErbStG zzgl. diesem zuzurechnende Erwerbe innerhalb von zehn Jahren die Grenze von 26 Mio. Euro, ist der Erwerb gem. § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG nicht begünstigt. Es handelt sich um eine erwerberbezogene Betrachtung; vgl. im Einzelnen § 13a Rz. 20 ff. Ohne § 13c ErbStG wäre der den Grenzwert übersteigende Erwerb (Großerwerb) nicht begünstigt. Der Gesetzgeber berücksichtigt damit die Vorgaben des BVerfG, welches die bedingungslose Verschonung von Betriebsvermögen bei Großerwerben nicht für verfassungskonform hält; vgl. BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 10/12, BStBl. I 2015, 50, Tz. 170 ff. Bei Großerwerben müsse eine Prüfung erfolgen, ob der Erwerber überhaupt einer Begünstigung bedürfe. Der Gesetzgeber habe jedoch die Möglichkeit, im Rahmen einer Bedürfnisprüfung den ihm zustehenden Gestaltungsspielraum auszuschöpfen. Er könne typisierend auch unterstellen, ein Bedürfnis liege vor, müsse dann jedoch den Umfang des Abschlages reduzieren. Der Gesetzgeber hat sich dazu entschlossen, dem Steuerpflichtigen zwei Möglichkeiten zu geben, nämlich den Erlass gem. § 28a ErbStG sowie einen allmählich abschmelzenden Verschonungsabschlag, welcher in § 13c ErbStG festgelegt ist. Beide Modelle, nämlich die Erlassbedürfnisprüfung und das als Abschmelzungsmodell bezeichnete Konzept des § 13c ErbStG stehen nebeneinander, können also nicht kumulativ in Anspruch genommen werden. Das Wahlrecht steht dem Erwerber zu.
- 2 § 13c ErbStG modifiziert den Anwendungsbereich des § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG, wenn sich der Erwerber für das Abschmelzungsmodell des § 13c ErbStG entscheidet. Tut er dies nicht und wählt auch nicht die Verschonungsbedarfsprüfung gem. § 28a ErbStG, bleibt der Erwerb nicht verschont.
- 3 Der **reduzierte Verschonungsabschlag** findet nur auf den **Erwerb begünstigten Vermögens** iS des § 13b Abs. 2 ErbStG Anwendung. Das im begünstigungsfähigen Vermögen enthaltene nicht begünstigte Vermögen unterliegt keiner Verschonung. § 13c ErbStG vermindert nur den Verschonungsabschlag, definiert das der Verschonung unterliegende Substrat jedoch nicht neu.
- 4 Der Wert des begünstigten Vermögens wird um den **Vorababschlag** nach § 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG reduziert. Das begünstigte Vermögen kann bei vollständiger Ausnutzung des Abschlages von 30 % sogar 37,8 Mio. Euro betragen, da nach Abzug des Vorababschlages der Erwerb 26 Mio. Euro beträgt. Fällt der Vorababschlag nachträglich weg (§ 13a Abs. 9 Satz 5 ErbStG), ist

der Umfang des Verschonungsabschlags gem. § 13c Abs. 1 Satz 1 rückwirkend zu korrigieren, falls der Steuerpflichtige dies beantragt. Anderenfalls wird keine Verschonung gewährt (§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG).

b) Antrag

§ 13c Abs. 1 Satz 1 ErbStG ist nur auf Antrag des Erwerbers anzuwenden. Bei **mehreren Erwerbern** kann der **Antrag** durch die Steuerpflichtigen **in unterschiedlicher Weise** bestellt werden. Dieser ergibt sich aus dem System der Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer; zur parallelen Problematik im Rahmen des § 2 Abs. 3 ErbStG vgl. § 2 Rz. 66. Der Antrag muss bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft des Erbschaftsteuerbescheides gestellt werden, mithin bis zum Ende der letzt möglichen Verhandlung. 5

Der Antrag ist **unwiderruflich**; vgl. § 13c Abs. 2 Satz 5 ErbStG. Da der Großerwerb das begünstigte Vermögen erfasst, sind mehrere zeitlich aufeinander folgende Erwerbe zusammenzurechnen, so dass der Antrag für alle in den Großerwerb einzubeziehenden unentgeltlichen Erwerbe zu stellen ist. Dies bedeutet auch, dass bei einem einheitlichen Erwerb mehrerer begünstigungsfähiger Vermögenseinheiten mit daraus resultierendem Vermögen von mehr als 26 Mio. Euro ein getrennter Antrag nicht zulässig ist. 6

Hat der Steuerpflichtige bereits einen Antrag nach § 28a Abs. 1 ErbStG für denselben Erwerb, gerichtet auf die Verschonungsbedarfsprüfung, gestellt, ist ein Antrag nach § 13c ErbStG nicht mehr möglich. 7

2. Umfang der Abschmelzung

Der Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 ErbStG (85 %) oder § 13a Abs. 10 ErbStG (100 %) verringert sich jeweils um einen Prozentpunkt für jede vollen 750 000 Euro, um die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von 26 Mio. Euro übersteigt. Kein reduzierter Abschlag ist daher bei Erwerben bis zur Höhe von 26 749 999 Euro vorzunehmen. 8

Daher wird im Regelmodell bei einem Erwerb von mehr als 89 750 000 Euro keine Verschonung mehr gewährt, während bei der Optionsverschonung die Grenze bei 101 Mio. Euro liegen würde. Jedoch ist nach § 13c Abs. 1 Satz 2 ErbStG im Falle der Vollverschonung bei einem Erwerb von begünstigtem Vermögen von mehr als 90 Mio. Euro ein Verschonungsabschlag ausgeschlossen. 9

Beispiel:

A hat vom selben Erwerber innerhalb von zehn Jahren 50 Mio. Euro begünstigtes Vermögen erworben. Der Verschonungsabschlag beträgt nur noch 53 % (24 Mio. Euro : 750 000 Euro = 32). Hat der Erwerber die vollständige Verschonung gem. § 13a Abs. 10 ErbStG gewählt, beträgt der Verschonungsabschlag noch 68 %, allerdings verbunden mit längeren Fristen im Rahmen der Lohnsumme und Vermögensbindung.

3. Lohnsummen- und Vermögensbindungsregelungen

- 10 Nach § 13c Abs. 2 Satz 1 ErbStG findet § 13a Abs. 3–9 ErbStG entsprechende Anwendung. Der reduzierte Verschonungsabschlag wird anteilig korrigiert, wenn und soweit ein **Nachsteuertatbestand** im Rahmen der Lohnsummenkontrolle (§ 13a Abs. 3 ErbStG) bzw. der Vermögensbindung (§ 13a Abs. 6 ErbStG) erfüllt ist. In diesen Fällen ist der bereits reduzierte Verschonungsabschlag weiter zu reduzieren.

Im Rahmen des Abschmelzungsmodells ist die sog. **Weiterleitungsklausel** des § 13a Abs. 5 ErbStG ebenfalls anwendbar, so dass der Erwerber den Verschonungsabschlag verliert, wenn und soweit er das begünstigte Vermögen aufgrund letztwilliger Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss. Gleichgestellt ist die Weiterübertragung im Rahmen der Teilung des Nachlasses. In der Person des (Zweit-)Erwerbers ist zu prüfen, ob in Addition mit dem von diesem erworbenen begünstigten Vermögen desselben Erwerbers nunmehr ein Großerwerb vorliegt.

Beispiel:

A und B haben einen Großerwerb erhalten. Bei A basiert dies auch darauf, dass er von derselben Person innerhalb der zehnjährigen Frist begünstigtes Vermögen erworben hat. Überträgt A dieses im Rahmen der Erbteilung gegen Übertragung nicht begünstigten Vermögens auf den Miterben B, kann dies zur Folge haben, dass bei A kein Großerwerb mehr vorliegt, während nunmehr bei B zu prüfen ist, ob dieser wiederum einen Großerwerb erhalten hat.

- 11 Fällt der Verschonungsabschlag anteilig oder vollständig weg, hat dies auf den **Fortbestand eines etwaigen Vorababschlages** nach § 13a Abs. 9 ErbStG **keinen Einfluss**.

4. Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe**a) von derselben Person**

- 12 **Mehrere Erwerbe** begünstigten Vermögens **von derselben Person** innerhalb von zehn Jahren werden für die Bestimmung des Vorababschlages für den letz-

ten Erwerb nach Abs. 1 zusammengerechnet. Die früheren Erwerbe sind mit ihren früheren Werten mit dem letzten Erwerb zusammenzurechnen. Maßgebend sind die Werte vor Anwendung des Verschonungsabschlages, jedoch nach einem etwaigen Vorabschlag gem. § 13a Abs. 9 ErbStG. Der Vorschrift liegt das Konzept des § 14 Abs. 1 ErbStG zugrunde, welcher ebenfalls mehrere Erwerbe von derselben Person innerhalb der zehnjährigen Frist für die Ermittlung der Besteuerung für den Letzterwerb dem Letzterwerb hinzurechnet. Rechtsfolge der Hinzurechnung ist somit die Höhe des Abschlages, wenn die Summe der Erwerbe 26 Mio. Euro übersteigt.

Beispiel:

A schenkt B begünstigtes Vermögen im Jahre 01 mit einem Wert von 10 Mio. Euro, im Jahre 02 von 15 Mio. Euro, welches jedoch um einen Vorabschlag von 30 % gemindert wird, und im Jahre 05 weiteres begünstigtes Vermögen in Höhe von 17 Mio. Euro. Die Summe der begünstigten Erwerbe beträgt unter Berücksichtigung des Vorabschlages für die mittlere Schenkung 37,5 Mio. Euro. Der Vorabschlag ist bei der Regelverschonung um 15 % auf 70 %, bei Vollverschonung von 100 % auf 85 % zu kürzen.

Erfolgt nachträglich eine veränderte Wertfestsetzung für die früheren Erwerbe, schlägt dies ebenfalls auf den Letzterwerb durch. Wird der Ersterwerb nicht mit 10 Mio. Euro, sondern 12 Mio. Euro bewertet, reduziert sich der Verschonungsabschlag um weitere 3 % auf 67 % bei der Regelverschonung bzw. 82 % bei der Vollverschonung.

b) Korrektur des Verschonungsabschlages auf Vorerwerbe

Würde der Gesetzgeber die Wirkungen der Zusammenrechnung auf die Ermittlung des Verschonungsabschlages für den Letzterwerb beschränken, hätte der Steuerpflichtige die Möglichkeit, die geplante lebzeitige Übertragung begünstigten Vermögens so zu gestalten, dass der den Grenzwert von 26 Mio. Euro übersteigende Letzterwerb nur einen geringen Umfang hat. Der Verschonungsabschlag würde sich nur für diesen Letzterwerb reduzieren. Um dies zu verhindern, sieht § 13c Abs. 2 Satz 2 ErbStG vor, dass der **für den Letzterwerb ermittelte Verschonungsabschlag** mit Wirkung auch für die **früheren**, dh innerhalb des zehnjährigen Zeitraums erfolgten **Erwerbe Anwendung** findet, falls die Summe der Erwerbe den Grenzwert von 26 Mio. Euro übersteigt. Für die Gestaltungspraxis folgt hieraus, dass diese bei dem Erwerb begünstigten Vermögens klären muss, ob die Zusammenrechnung mit Vorerwerben den Grenzwert übersteigt, und zwar nicht allein wegen der Besteuerung des Letzterwerbes, sondern auch, um die Besteuerung von Vorerwerben mit einem nunmehr reduzierten Verschonungsabschlag zu vermeiden. Bei Erwerben von Todes wegen kann dies im Einzelfall dazu führen, dass die Erbausschlagung – ggf. gegen Abfindung mit Privatvermögen – zumindest zu prüfen ist.

13

Beispiel:

A schenkt im Jahr 01 B begünstigtes Vermögen in Höhe von 20 Mio. Euro. A verstirbt im Jahre 06. Er setzt in einer letztwilligen Verfügung B als Vermächtnis begünstigtes Vermögen in Höhe von 10 Mio. Euro aus. In der letztwilligen Verfügung ist dem Vermächtnisnehmer eingeräumt, das Vermächtnis auch nur teilweise anzunehmen. Nimmt B das Vermächtnis in voller Höhe an, wird der Verschonungsabschlag auf den Ersterwerb im Jahre 01 um 5 % reduziert. Auch der Letzterwerb wird nur um 80 % entlastet (bei Vollverschonung 95 %). Nimmt B das Vermächtnis nur bezogen auf begünstigtes Vermögen in Höhe von 6,74 Mio. Euro an, wird der Verschonungsabschlag von 85 % sowohl für den Erst- als auch für den Letzterwerb gewährt (bei Vollverschonung 100 %).

- 14 Wird die für frühere Erwerbe gewährte Steuerbefreiung rückwirkend korrigiert, bleibt es beim Vorababschlag. Dieser wird nicht korrigiert. Die nachzuzahlende Steuer ist nicht rückwirkend zu verzinsen. Zinsen entstehen erst bei nicht fristgerechter Zahlung.

c) Festsetzungsfrist

- 15 Die Festsetzungsfrist für eine rückwirkend korrigierte Steuer endet nicht vor Ablauf des vierten Jahres, nachdem das Finanzamt von dem Vorgang Kenntnis erlangt hat. Es empfiehlt sich daher eine **zeitnahe Anzeige**, wenn es zu einer rückwirkenden Steuerfestsetzung kommen würde. Unterlässt der Steuerpflichtige trotz Kenntnis die Anzeige, ist eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 371 AO) gegeben.

5. Anwendung auf die Erbersatzsteuer

- 16 Die Regelung zum Großerwerb gilt auch für die Erbersatzsteuer gem. § 1 Abs. 1 Satz 4 (§ 13c Abs. 3 ErbStG).

6. Gestaltungshinweise

- 17 Zwecks Vermeidung eines Großerwerbes ist zu erwägen, begünstigtes Vermögen auf **mehrere Personen** zu übertragen.
- 18 Eine Möglichkeit besteht auch in der **Zuwendung** zunächst begünstigten Vermögens **an einen Dritten**, der anschließend aufgrund eigenen Entschlusses dieses Vermögen an die Person überträgt, die auch von dem Erstschenker begünstigtes Vermögen erhält. Dabei ist darauf zu achten, dass der Zwischenerberber in der Dispositionsfreiheit über das ihm zugewandte Vermögen nicht eingeschränkt ist. Ansonsten würde eine Schenkung unter Auflage iS des § 7

Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vorliegen, die als Zuwendung des Erstschenkers an den Enderwerber gilt. Erbrechtlich ist zu beachten, dass der Zwischenwerber dieses vom Erstschenker erworbene Vermögen dem Risiko von **Pflichtteils-ergänzungsansprüchen** eigener Abkömmlinge und/oder seines eigenen Ehepartners aussetzt, da er dieses Vermögen unentgeltlich weitergibt.

Erbschaftsteuerlich liegt in der Weitergabe des begünstigten Vermögens ohne Gegenleistung kein Nachsteuertatbestand gem. § 13a Abs. 6 ErbStG, da die unentgeltliche Weitergabe keine Veräußerung ist; vgl. § 13a Rz. 96 ff.

