

Aktuelle Informationen für Mandanten · Oktober 2016

compact

spezial

Erbschaftsteuerreform

IMMER AKTUELL

blog.esche.de
Aktuelle Informationen aus Recht,
Steuern und Wirtschaftsprüfung

STEUERN/RECHT/WIRTSCHAFTSPRÜFUNG AKTUELL

03 Die Neuregelungen der Erbschaftsteuerreform im Überblick

RA StB Tom Kemcke, RA StB Jürgen E. Milatz, RAin StBin Dr. Julia Runte, LL.M., RA StB Dr. Robert Schütz,
RA StB Iring Christopeit, LL.M., RA StB Christian Hornburg

INTERN

11 Ihr Unternehmens- und Vermögensnachfolge-Team auf einen Blick

Liebe Leserinnen und Leser,

es scheint vollbracht: Bundestag und Bundesrat werden sich aller Voraussicht nach doch noch auf eine Erbschaftsteuerreform einigen. Das Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes hat am 29.09.2016 erfolgreich den Bundestag passiert und wird nach heutigem Stand am 14.10.2016 auch im Bundesrat beschlossen werden.

Damit hat der Gesetzgeber zwar nicht die im Urteil des Bundesverfassungsgerichtes vom 17.12.2014 gesetzte und mit Ablauf des 30.06.2016 verstrichene Frist eingehalten, es sich aber erspart, dass das Bundesverfassungsgericht im Rahmen einer Vollstreckungsanordnung selbst Fakten schafft.

Viel ist in der Zwischenzeit über die anstehende Erbschaftsteuerreform sowie die jeweiligen Entwürfe der Neuregelungen diskutiert worden. Regelungsideen wurden aufgegriffen, verworfen und haben nunmehr teilweise erneut Eingang in die jetzige Fassung gefunden. Vom ersten Regierungsentwurf am 08.07.2015 bis zu den jetzt vorliegenden Regelungen erfolgte nicht nur ein „Feintuning“, sondern wurde die Struktur der Reform grundlegend überarbeitet und insgesamt über weite Teile an dem bestehenden System ausgerichtet.

Wir möchten Ihnen mit diesem compact Spezial einen ersten Überblick über die Neuregelungen präsentieren. Wie lange uns diese erhalten bleiben werden, vermag wohl niemand zu prognostizieren. Klar dürfte sein, dass auch die Neuregelungen wieder zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt werden.

Wir wünschen Ihnen eine anregende Lektüre!

Ihr Unternehmens- und Vermögensnachfolge-Team

Die Neuregelungen der Erbschaftsteuerreform im Überblick

Aus Sicht des Bundesverfassungsgerichtes ist das bislang geltende Erbschaftsteuergesetz aufgrund seiner Regelungen für die Verschonung von Betriebsvermögen im Erb- und Schenkungsfall verfassungswidrig. Nur diesen Regelungsbereich betrifft daher auch das vom Bundestag beschlossene Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes. Keine Änderung gibt es somit hinsichtlich der Regelungen im Erbschaftsteuergesetz, die sich auf den Übergang von Privatvermögen beziehen.

Inhaltlich hat der Gesetzgeber versucht, das Verschonungskonzept für Betriebsvermögen in weiten Teilen beizubehalten, aber die Voraussetzungen für eine Begünstigung und den Umfang des begünstigten Vermögens enger zu fassen. Letztlich hat der Gesetzgeber sich dabei am bestehenden Begünstigungskonzept orientiert und die Kritikpunkte des Bundesverfassungsgerichtes durch Neuregelungen oder Modifizierungen abgearbeitet. Die jetzt geltenden Begünstigungsregelungen für Betriebsvermögen folgen daher im Kern dem bereits bekannten Verschonungskonzept, werden aber dazu führen, dass sich in vielen Fällen der Umfang des begünstigten Vermögens im Vergleich zu den bisher geltenden Regelungen reduziert.

Dazu im Einzelnen:

I. Begünstigtes Vermögen / (schädliches) Verwaltungsvermögen

Liegt begünstigungsfähiges Vermögen vor, muss künftig zwischen begünstigtem Vermögen und schädlichem sowie unschädlichem Verwaltungsvermögen unterschieden werden.

I. Begünstigungsfähiges Vermögen

Bei der Definition des begünstigungsfähigen Vermögens gibt es keine Änderungen. Insoweit sind daher weiterhin land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Betriebsvermögen sowie Beteiligungen an gewerblich tätigen oder



Kontakt für weitere Infos:

RA StB Christian Hornburg
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für Steuerrecht
Tel +49 (0)40 36805-416
c.hornburg@esche.de



Kontakt für weitere Infos:

RA StB Iring Christopheit, LL.M.
Fachanwalt für Steuerrecht
Tel +49 (0)40 36805-276
i.christopeit@esche.de

geprägten Personengesellschaften und Anteile an Kapitalgesellschaften, bei denen die Beteiligungshöhe mehr als 25 % (Mindestbeteiligungshöhe) beträgt, begünstigungsfähiges Vermögen. Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften gibt es auch weiterhin die Möglichkeit, die Mindestbeteiligungshöhe durch Poolvereinbarungen zu erreichen.

2. Keine Begünstigung des Verwaltungsvermögens

Neu ist, dass zum begünstigungsfähigen Vermögen gehörendes Verwaltungsvermögen grundsätzlich nicht mehr von der Begünstigung erfasst wird. Eine Ausnahme gilt nur für unschädliches Verwaltungsvermögen. Wenn hier somit von schädlichem Verwaltungsvermögen gesprochen wird, ist damit das Verwaltungsvermögen abzüglich des unschädlichen Verwaltungsvermögens gemeint.

Bislang kam es für die Frage der Begünstigung darauf an, ob sich in dem begünstigungsfähigen Vermögen Verwaltungsvermögen mit einer Quote von mehr als 50 % oder 10 % befindet. Lag die Verwaltungsvermögensquote nicht höher als 50 %, dann trat im Rahmen der sog. Regelverschonung eine Begünstigung in Höhe von 85 % des gesamten begünstigungsfähigen Vermögens ein. Bei einer Verwaltungsvermögensquote von nicht mehr als 10 % konnte im Rahmen der sog. Optionsverschonung sogar eine vollständige Begünsti-

gung erreicht werden. Auf diese Verwaltungsvermögensquoten kommt es nach den Neuregelungen nicht mehr an. Der Gesetzgeber hat sich von diesem „Alles-oder-nichts-Prinzip“ abgewandt und lässt nur noch den Teil des begünstigungsfähigen Vermögens der Begünstigung von 85 % oder 100 % unterfallen, der nicht zum schädlichen Verwaltungsvermögen gehört.

Zwei neue Verwaltungsvermögensquoten spielen jetzt aber eine Rolle:

- wenn das schädliche Verwaltungsvermögen 90 % oder mehr des gemeinen Wertes des begünstigungsfähigen Vermögens beträgt, ist das gesamte begünstigungsfähige Vermögen nicht begünstigt;
- die Möglichkeit der Optionsverschönerung soll zudem dann nicht bestehen, wenn das begünstigungsfähige Vermögen zu mehr als 20 % aus schädlichem Verwaltungsvermögen besteht.

Die Nichtbegünstigung des schädlichen Verwaltungsvermögens wird in der Praxis dazu führen, dass viel stärker als bisher darauf zu achten sein wird, die Abgrenzung möglichst trennscharf und zutreffend vorzunehmen, da mit der Einordnung in das Verwaltungsvermögen in aller Regel direkt eine Steuerbelastung verbunden sein wird.

Für die Ermittlung des begünstigten Vermögens sehen die Neuregelungen im Ergebnis eine Negativabgrenzung vor. Dies bedeutet, dass letztlich vom begünstigungsfähigen Vermögen das ermittelte schädliche Verwaltungsvermögen abzuziehen ist und der verbleibende Wert die Höhe des begünstigten Vermögens darstellt.

Zur Definition des Verwaltungsvermögens enthalten auch die Neuregelungen einen entsprechenden Verwaltungsvermögenskatalog. In diesem Verwaltungsvermögenskatalog befindet sich eine neue Rückausnahme für Grundstücke, die Dritten zur Nutzung überlassen werden. Diese sollen nach der Neuregelung neben den bereits bekannten Rückausnahmen auch dann nicht zu Verwaltungsvermögen führen, wenn die Überlassung im Rahmen von Lieferungsverträgen erfolgt und dem Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten dient.

Zusätzlich aufgenommen in den Verwaltungsvermögenskatalog sind nunmehr auch Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge sowie sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände, wenn der Handel mit diesen Gegenständen, deren Herstellung oder Verarbeitung oder die entgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte nicht der Hauptzweck des Betriebes ist. Gerade die Formulierung „sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände“ lässt eine Öffnung des Anwendungsbereiches zu. Dies hat zur Folge, dass der Verwaltungsvermögenskatalog seinen enumerativen Charakter verliert.

Neu ist, dass der Teil des begünstigungsfähigen Vermögens, der ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dient, nicht zum Verwaltungsvermögen gehört. Der Höhe nach ist dies jedoch begrenzt auf den gemeinen Wert der Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen.

Zudem sind im Verwaltungsvermögenskatalog die Regelungen zu den Finanzmitteln neu gefasst worden. Diese Finanzmittel sollen nach Abzug des gemeinen Wertes der Schulden nur insoweit Verwaltungsvermögen darstellen, wie sie 15 % des gemeinen Wertes des begünstigungsfähigen Vermögens übersteigen. Finanzmittel bis 15 % des gemeinen Wertes des begünstigungsfähigen Vermögens sind unschädliche Finanzmittel. Bislang lag diese Grenze bei 20 %. Es bleibt somit dabei, dass eine bestimmte Höhe von Finanzmitteln unschädlich ist und damit nicht unter das schädliche Verwaltungsvermögen fällt. Anders als bislang gilt diese Regelung aber nicht mehr uneingeschränkt für jedes begünstigungsfähige Vermögen. Vielmehr werden Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, die keiner originären gewerblichen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) oder freiberuflichen (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG) Tätigkeit nachgehen, davon ausgenommen. Bei lediglich gewerblich geprägten Personengesellschaften und entsprechenden „vermögensverwaltenden“ Kapitalgesellschaften fallen damit sämtliche Finanzmittel in das Verwaltungsvermögen.

Liegen mehrstufige Beteiligungsverhältnisse vor, kommt es nach der Neuregelung zu einer Verbundbetrachtung. Dies bedeutet, dass auf Ebene der Obergesellschaft eine konsoli-

dierte Verbundvermögensaufstellung vorzunehmen ist, in der das entsprechende Verwaltungsvermögen jeder Untergesellschaft einfließt. Dadurch soll der bislang mögliche Kaskadeneffekt verhindert werden. Die konkrete Verwaltungsvermögensquote auf Ebene der Untergesellschaft ist danach – anders als bisher – unerheblich.

Neben den bereits erwähnten unschädlichen Finanzmitteln gibt es noch unschädliches Verwaltungsvermögen in Form eines pauschalen Abschlages vom Verwaltungsvermögen. Dieser Abschlag entspricht 10 % des sich vor seiner Berücksichtigung errechnenden begünstigten Vermögens. Vom gemeinen Wert des begünstigungsfähigen Vermögens wird somit das identifizierte und bewertete Verwaltungsvermögen abgezogen und 10 % der sich daraus ergebenden Differenz dem begünstigten Vermögen wieder zugeschlagen.

Damit kann rechnerisch die volle Begünstigung des gesamten begünstigungsfähigen Vermögens erreicht werden, wenn die Verwaltungsvermögensquote unterhalb von 9,1 % liegt.

3. Berücksichtigung der Schulden

Die im begünstigungsfähigen Vermögen enthaltenen Schulden werden auch weiterhin bei der Ermittlung des Verwaltungsvermögens berücksichtigt. Dabei sind diese zunächst, soweit sie nicht Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen darstellen und insoweit berücksichtigt wurden, mit den Finanzmitteln zu verrechnen. Nur wenn die Finanzmittel die Schulden übersteigen, kann es insoweit daher überhaupt zu einem Finanzmittel-Verwaltungsvermögen kommen.

Verbleiben auch nach der Saldierung mit den Finanzmitteln noch Schulden, mindern sie das Verwaltungsvermögen anteilig in dem Verhältnis, in dem das Verwaltungsvermögen zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens zzgl. der verbleibenden Schulden steht.

Nicht zu berücksichtigen sollen nach den Neuregelungen jedoch „wirtschaftlich nicht belastenden Schulden“ sein und solche, die den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Jahre übersteigen und soweit diese Erhöhung des Schuldenstandes nicht durch die Betriebstätigkeit veranlasst

ist. Diese eher allgemeinen Formulierungen enthalten für die zukünftige Anwendungspraxis noch erhebliche Rechtsunsicherheiten.

4. Junges Verwaltungsvermögen

Auch in der Neuregelung gibt es das sog. junge Verwaltungsvermögen. Dies sind Vermögensgegenstände, die dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren. Ebenso kennt die Neuregelung auch weiterhin die sog. jungen Finanzmittel. Dieses junge Verwaltungsvermögen bzw. die jungen Finanzmittel sind bei der Ermittlung des unschädlichen Verwaltungsvermögens nicht zu berücksichtigen und fallen daher in jedem Fall in das schädliche Verwaltungsvermögen.

Die bislang günstige Regelung bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen, wonach junge Finanzmittel in Untergesellschaften mit begünstigt sein können, entfällt durch die nunmehr anzustellende Verbundbetrachtung. Junge Finanzmittel und junges Verwaltungsvermögen werden somit auf allen Beteiligungsebenen gleich behandelt.

Ferner können junge Finanzmittel und junges Verwaltungsvermögen auch nicht mit Schulden saldiert werden. Sind in einem begünstigungsfähigen Vermögen daher junges Verwaltungsvermögen und/oder junge Finanzmittel enthalten, ist in Höhe dieser Werte eine Begünstigung in jedem Fall ausgeschlossen.

5. Beispielfall

Vater V überträgt im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf seinen Sohn S das von ihm geführte und in der Rechtsform der Kommanditgesellschaft bestehende Unternehmen. Der gemeine Wert des Unternehmens soll EUR 3 Mio. betragen. In dem Unternehmen sollen sich Verwaltungsvermögen (z. B. Kunstgegenstände) in Höhe von EUR 100.000 sowie Finanzmittel in Höhe von EUR 600.000 befinden. Ferner hält das Unternehmen die Beteiligung an einer Tochter-KG (gemeiner Wert EUR 800.000), in welcher sich Verwaltungsvermögen in Höhe von EUR 400.000 (Beteiligung an Kapitalgesellschaft von 10 %) befindet. Schulden sollen aus Vereinfachungsgründen nicht bestehen.

Nach alter Rechtslage berechnet sich das begünstigte Vermögen wie folgt:

Begünstigungsfähiges Vermögen / Erwerb:		EUR 3.000.000
Verwaltungsvermögen:		
Kunstgegenstände:	EUR 100.000	
Finanzmittel:	EUR 600.000	
./ 20 % des Betriebsvermögens:	EUR 600.000	
Verwaltungsvermögen gesamt:	EUR 100.000	
(Verwaltungsvermögensquote:	3,33 %)	
Verschonungsabschlag (Optionsverschonung):		EUR 3.000.000
Erwerb nach Verschonungsabschlag:		EUR 0

Anmerkung: Die Verwaltungsvermögensquote auf Ebene der Tochter-KG liegt nicht über 50 %. Daher stellt die Tochter-KG vollständig begünstigtes Vermögen dar.

Die Neuregelungen führen davon abweichend zu folgendem Ergebnis:

Begünstigungsfähiges Vermögen / Erwerb:		EUR 3.000.000
Verwaltungsvermögen:		
Kunstgegenstände:	EUR 100.000	
Finanzmittel:	EUR 600.000	
./ 15 % des Betriebsvermögens:	EUR 450.000	
Verwaltungsvermögen Tochter KG:	EUR 400.000	
Verwaltungsvermögen gesamt:	EUR 650.000	
(Verwaltungsvermögensquote:	21,66 %)	
begünstigtes Vermögen		
EUR 3.000.000 ./ EUR 650.000	EUR 2.350.000	
zzgl. 10 % des begünstigten Vermögens (unschädliches Verwaltungsvermögen):	EUR 235.000	
begünstigtes Vermögen:	EUR 2.585.000	
schädliches Verwaltungsvermögen:	EUR 415.000	
Verschonungsabschlag (Regelverschonung 85 % von EUR 2.585.000):		EUR 2.197.250
Erwerb nach Verschonungsabschlag:		EUR 802.750

Anmerkung: Die Optionsverschonung kann nicht gewählt werden, da die Verwaltungsvermögensquote vor Berücksichtigung des pauschalen Abschlages des unschädlichen Verwaltungsvermögens über 20 % des begünstigungsfähigen Vermögens liegt.

Während somit nach den bisherigen Regelungen eine vollständige Begünstigung bestand, führt die Neuregelung im Beispielsfall – vorbehaltlich von Freibeträgen – zu einem steuerpflichtigen Erwerb von 36,5 % des begünstigungsfähigen Vermögens.

II. Lohnsummen/Behaltensregelungen

Wird der Verschonungsabschlag in Anspruch genommen, müssen auch nach der Neuregelung im Erbschaftsteuergesetz Mindestlohnsummen und Behaltensfristen beachtet werden. Hier bleibt es zunächst bei dem Betrachtungszeitraum von fünf Jahren im Rahmen der Regelverschonung und sieben Jahren bei der Optionsverschonung. Auch die Mindestlohnsumme von 400 % (Regelverschonung) und 700 % (Optionsverschonung) hat sich nicht geändert.

Neu ist jedoch, dass die Regelungen zur Lohnsumme bereits bei Unternehmen mit mehr als fünf Beschäftigten greifen. Bisher war das erst bei mehr als 20 Beschäftigten der Fall. Die genannten Mindestlohnsummen von 400 % bzw. 700 % sind jedoch erst bei mehr als 15 Beschäftigten zu beachten. Darunter gilt folgende Staffelung:

Anzahl Arbeitnehmer	Mindestlohnsumme	
	Regelverschonung	Optionsverschonung
mehr als 5, aber nicht mehr als 10	250 %	500 %
mehr als 10, aber nicht mehr als 15	300 %	565 %

Anders als bislang werden die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft im Fall der Betriebsaufspaltung nach der Neuregelung zusammengezählt.

III. Investitionsklausel

Ausschließlich für den Erwerb von Todes wegen gibt es in der Neufassung des Erbschaftsteuergesetzes eine Regelung, die zu Gunsten des Steuerpflichtigen eine Zurechnung von Vermögensgegenständen zum Verwaltungsvermögen rückwirkend ändert.

Voraussetzung ist, dass der Erwerber innerhalb von zwei Jahren ab dem Erwerb diese Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens unter Einhaltung bestimmter Voraussetzungen „investiert“. Diese bestimmten Voraussetzungen sollen darin bestehen, dass der Erwerber die betroffenen Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens in Vermögensgegenstände innerhalb des vom Erblasser erworbenen, begünstigungsfähigen Vermögens investiert und diese neuen Vermögensgegenstände kein Verwaltungsvermögen darstellen. Zudem muss dies nach einem vorgefassten Plan des Erblassers erfolgen und darf der Vermögensgegenstand des Verwaltungsvermögens, der investiert wurde, nicht ersetzt werden.

Voraussetzung ist schließlich, dass das Unternehmen auch originär gewerblich tätig ist. Gewerblich geprägte Personengesellschaften sind somit ausgenommen.

Die Investitionsklausel soll auch für Finanzmittel gelten, die zunächst zum Verwaltungsvermögen gehören, aber innerhalb von zwei Jahren der Zahlung von Vergütungen an Beschäftigte dienen, um damit aufgrund wiederkehrender saisonaler Schwankungen fehlende Einnahmen auszugleichen.

In der Praxis problematisch wird insbesondere der Nachweis zu führen sein, dass die Investition tatsächlich nach einem vorgefassten Plan des Erblassers erfolgte. Ist der Erblasser selbst nur beteiligt und nicht in der Geschäftsführung tätig, ist diese Hürde kaum zu nehmen. Bereits deshalb dürfte sich der Anwendungsbereich nur für inhabergeführte Unternehmen eröffnen.

Es bleibt abzuwarten, ob diese – sicherlich zu Gunsten der Steuerpflichtigen gedachte – Möglichkeit einer Investition überhaupt einen praktischen Anwendungsbereich erfahren wird.

IV. Besonderer Abschlag bei Familienunternehmen

Die neuen Begünstigungsregelungen für Betriebsvermögen sehen vor, dass von dem begünstigten Vermögen ein Abschlag von bis zu 30 % gewährt wird, wenn der Gesellschaftsvertrag bestimmte Voraussetzungen erfüllt. Gedacht

sind diese Regelungen insbesondere für Familienunternehmen, aber nicht auf diese beschränkt. Letztlich kann den Abschlag jede Gesellschaft in Anspruch nehmen, sofern entsprechende gesellschaftsvertragliche Regelungen vorhanden sind und über einen bestimmten Zeitraum eingehalten werden.

Konkret sieht der Gesetzestext vor, dass im Gesellschaftsvertrag die Entnahme oder Ausschüttung von Gewinnanteilen auf höchstens 37,5 % des steuerlichen Gewinns beschränkt sein muss. Diese gilt jedoch nicht für Gewinnanteile oder Ausschüttungen, die zur Begleichung der auf die Beteiligung entfallenden Steuern vom Einkommen benötigt werden.

Neben der Entnahme-/Ausschüttungsbeschränkung muss auch eine Vinkulierung im Gesellschaftsvertrag enthalten sein. Danach darf die Beteiligung nur auf Mitgesellschafter, Angehörige im Sinne des § 15 Abgabenordnung oder auf eine Familienstiftung übertragbar sein.

Und schließlich muss beim Ausscheiden aus der Gesellschaft der Abfindungsbetrag unterhalb des gemeinen Wertes der Beteiligung liegen.

Die Höhe des zu gewährenden Abschlages entspricht dem prozentualen Verhältnis, den die gesellschaftsvertragliche Abfindung unterhalb des gemeinen Wertes liegt und ist auf maximal 30 % beschränkt. Wenn also der Maximalabschlag von 30 % erreicht werden soll, muss auch der Gesellschaftsvertrag vorsehen, dass einem Gesellschafter beim Ausscheiden aus der Gesellschaft nur eine Abfindung zusteht, die mindestens 30 % unter dem gemeinen Wert liegt.

Die vorgenannten gesellschaftsvertraglichen Voraussetzungen müssen bereits zwei Jahre vor dem Erwerb und 20 Jahre danach eingehalten werden. Ein solcher Betrachtungszeitraum von 22 Jahren bringt selbsterklärend erhebliche Schwierigkeiten und Unsicherheiten mit sich.

Zudem führt die Vereinbarung eines Abfindungsbetrages unterhalb des gemeinen Wertes im Fall des Ausscheidens nach der gesetzlichen Fiktion des § 7 Abs. 7 ErbStG zu einer Schenkung des Ausscheidenden an die verbleibenden Gesellschafter.

Ob und für welche Gesellschaften damit eine Anpassung des Gesellschaftsvertrages an diese Vorgaben zur Erreichung eines Abschlages auf das begünstigte Vermögen überhaupt sinnvoll ist, kann daher nur im Einzelfall entschieden werden.

V. Sonderregeln bei Großerwerb

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 17.12.2014 verfassungsrechtliche Bedenken geäußert, dass bei hohen Unternehmenswerten ohne weitere Prüfung der gleiche prozentuale Verschonungsabschlag wie bei vergleichsweise niedrigen Unternehmenswerten gewährt wird. Der Gesetzgeber hat darauf reagiert und für sog. Großerwerbe eine Neuregelung geschaffen.

Danach soll ein Großerwerb vorliegen, wenn der einzelne Erwerb EUR 26 Mio. übersteigt. Der Erwerb ist dabei personenbezogen anzusehen. Wird beispielsweise ein Unternehmen auf drei Erwerber übertragen, dann liegt ein Großerwerb erst vor, wenn das übergehende begünstigte Vermögen EUR 78 Mio. übersteigen sollte.

Bei der Prüfung der EUR 26 Mio.-Grenze sind alle Erwerbe von derselben Person innerhalb eines Zeitraumes von zehn Jahren zusammenzurechnen.

Liegt ein Großerwerb vor, wird im Ausgangspunkt keine Begünstigung gewährt. Der Erwerber kann sich jedoch auf Antrag für ein Abschmelzmodell oder ein Erlassmodell entscheiden.

1. Abschmelzmodell

Das Abschmelzmodell sieht vor, dass auf das begünstigte Vermögen der Verschonungsabschlag von 85 % bei der Regelverschonung oder 100 % bei der Optionsverschonung gewährt wird. Allerdings reduziert sich dieser Verschonungsabschlag um jeweils ein Prozent für jede vollen EUR 750.000, die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von EUR 26 Mio. übersteigt. Ab einem Betrag von EUR 90 Mio. wird damit unabhängig ob Regel- oder Optionsverschonung kein Verschonungsabschlag mehr gewährt.

2. Erlassmodell

Das Erlassmodell stellt den vollständigen Erlass der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer in Aussicht. Dafür

muss der Erwerber im Rahmen einer Verschonungsbedarfsprüfung nachweisen, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen.

Das verfügbare Vermögen wird definiert mit 50 % der Summe der gemeinen Werte des

- mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangenen Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen gehört und
- dem Erwerber im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gehörenden Vermögen, das nicht zum begünstigten Vermögen gehören würde.

Damit muss ein Erwerber zur Begleichung der Steuer somit 50 % des auf ihn übergegangenen Verwaltungsvermögens und Erblasser-Privatvermögens sowie 50 % seines eigenen Privatvermögens einsetzen, das nicht zu einem begünstigten Vermögen gehören würde.

Der gleiche Erwerb kann daher zu erheblich unterschiedlichen Steuerfolgen führen, wenn der Erwerber erhebliches oder eben kein Privatvermögen hat. Damit wird für die Besteuerung künftig nicht mehr allein auf die Höhe des Erwerbes, sondern auch auf die schon vorhandene individuelle Leistungsfähigkeit des Erwerbers abgestellt. Dies überrascht und wird kaum zu mehr Steuergerechtigkeit führen.

Auch die vom Erlassmodell grundsätzlich vorausgesetzte Einsatzmöglichkeit des erhaltenen nicht begünstigten betrieblichen Vermögens scheint verfehlt. Darauf hat ein Erwerber in der Praxis oftmals wenig Einfluss. Wird beispielsweise eine Minderheitsbeteiligung übertragen, dann liegt es nicht in der Entscheidung des Erwerbers, das auf ihn übergegangene Verwaltungsvermögen aus der betrieblichen Sphäre zu entfernen oder zu veräußern und den Erlös für die Begleichung seiner Steuern zu verwenden. Abgesehen davon, dass damit auch eine erhebliche ertragsteuerliche Belastung verbunden sein wird.

Daneben bietet das Erlassmodell aber auch Chancen; beispielsweise kann die Übertragung auf einen vermögenslosen Erwerber oder eine Familienstiftung zum vollständigen Erlass der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer führen. Dies gilt der Höhe nach unbegrenzt.

Auch im Rahmen des Erlassmodells ist ein Nachbetrachtungszeitraum zu beachten. Erhält der Erwerber, dem die Steuer erlassen wurde, innerhalb von zehn Jahren seit dem Erwerb weiteres Vermögen durch Schenkung oder von Todes wegen, entfällt der Erlass und muss erneut ein Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung gestellt werden.

Ferner sind bei einem Erlass der Steuer im Rahmen des Erlassmodells die gleichen Lohnsummen- und Behaltensfristen wie bei der Optionsverschonung zu beachten. Wird dagegen verstoßen, entfällt auch insoweit der Erlass der Steuer.

VI. Möglichkeit der Stundung

Liegt ein Erwerb von Todes wegen vor, so kann auf Antrag die auf das begünstigte Vermögen entfallende Erbschaftsteuer bis zu sieben Jahre gestundet werden.

Der Gesetzeswortlaut sieht eine Tilgung der gestundeten Steuer in gleich großen Jahresbeträgen vor. Der erste Jahresbetrag soll ein Jahr nach der Festsetzung der Steuer fällig und die Stundung bis dahin zinslos sein. Ab dem Jahr zwei fallen die üblichen Stundungszinsen in Höhe von 6 % p. a. an.

VII. Unternehmensbewertung

Parallel zum Erbschaftsteuergesetz wird auch das Bewertungsgesetz mit Blick auf den Kapitalisierungsfaktor geändert. Der Kapitalisierungsfaktor dient im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens als Multiplikator zur Ermittlung des Ertragswertes. Bislang war der Kapitalisierungsfaktor aus verschiedenen Werten, insbesondere dem Basiszins der Deutschen Bundesbank zu berechnen. Änderungen des Basiszinses führten damit auch zu Änderungen des Kapitalisierungsfaktors.

Die Neuregelung sieht nunmehr einen festen Kapitalisierungsfaktor in Höhe von 13,75 vor.

Im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens wird somit der zukünftig nachhaltig erzielbare Jahresertrag mit dem Kapitalisierungsfaktor von 13,75 zur Ermittlung des Ertragswerts multipliziert.

VIII. Inkrafttreten

Die Neuregelungen des Erbschaftsteuergesetzes sollen rückwirkend zum 01.07.2016 in Kraft treten.

Ob eine solche Rückwirkung überhaupt zulässig ist, wird in der steuerrechtlichen Literatur gegenwärtig kontrovers diskutiert. Insoweit besteht für Erwerbe im Zeitraum vom 01.07.2016 bis zur Verkündung der Neuregelung im Bundesgesetzblatt eine gewisse Rechtsunsicherheit.

Unklar ist auch, ob die Zusammenrechnung zur Ermittlung der EUR 26 Mio.-Grenze bei den Regelungen zum Großerwerb Erwerbe einbezieht, die vor dem 01.07.2016 innerhalb der 10-Jahres-Frist erfolgt sind. Auszuschließen ist ein solches Verständnis nach den vorgesehenen Anwendungsregelungen des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes nicht.

Die Neuregelung zum Kapitalisierungsfaktor soll bereits für Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2015 anzuwenden sein. Auch insoweit stellt sich freilich die Frage einer zulässigen Rückwirkung, sofern sich diese Regelung im Einzelfall nachteilig für den Steuerpflichtigen auswirken sollte.

IX. Fazit

Die Erbschaftsteuerreform belässt es beim Erwerb begünstigten Vermögens von nicht mehr als EUR 26 Mio. bei dem bisherigen Verschonungsmodell der Regel- oder Optionsverschonung. Allerdings werden die Spielregeln deutlich verändert und es kommt der Zuordnung von Vermögensgegenständen zum Verwaltungsvermögen eine erheblich größere Bedeutung zu.

Für Erwerbe, die nicht Großerwerbe sind und bei denen nur Verwaltungsvermögen von maximal 9,1 % des gesamten Betriebsvermögens besteht, ändert sich auch nach der Neuregelung an der vollständigen Begünstigung nichts. Allerdings bieten mehrstufige Beteiligungsverhältnisse keine Vorteile bei der Berechnung des Verwaltungsvermögens mehr und greifen die Lohnsummen- und Behaltensregelungen bereits ein, wenn mehr als fünf Beschäftigte vorhanden sind.

Für Unternehmen mit einer Verwaltungsvermögensquote von mehr als 20 % und maximal 50 % haben sich die Begünstigungsregelungen verschlechtert. War nach bisherigem Recht eine Begünstigung von 85 % des gesamten Betriebsvermögens möglich, ist nach der Neuregelung eine Begünstigung des schädlichen Verwaltungsvermögens nicht mehr möglich.

Bei Unternehmen mit einer Verwaltungsvermögensquote von mehr als 50 % aber weniger als 90 % führen die Neuregelungen bei unentgeltlicher Übertragung eher zu einer Verbesserung der Situation. War nach bisherigem Recht hier keine Verschonung möglich, so bietet das neue Recht zumindest auf den Teil des Betriebsvermögens, der nach Abzug des schädlichen Verwaltungsvermögens verbleibt, eine Begünstigung von 85 %.

Völlig neu sind die Regelungen zum Großerwerb. Auch hier hat sich die Lage für die Erwerbe nach der Erbschaftsteuerreform verschärft. Dennoch ist im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung nicht auszuschließen, dass auch weiterhin bei Großerwerben eine Übertragung gestaltet werden kann, ohne eine Erbschaft- oder Schenkungsteuerbelastung auszulösen.

– Tom Kemcke – Jürgen E. Milatz – Dr. Julia Runte –
Dr. Robert Schütz – Iring Christopeit – Christian Hornburg –

INTERN

Ihr Unternehmens- und Vermögensnachfolge-Team auf einen Blick



RA StB Tom Kemcke
Tel +49 (0)40 36805-158
t.kemcke@esche.de



RA StB Jürgen E. Milatz
Fachanwalt für
Steuerrecht
Tel +49 (0)40 36805-332
l.milatz@esche.de



RAin StBin Dr. Julia Runte,
LL.M.
Maître en droit
Tel +49 (0)40 36805-177
j.runte@esche.de



RA StB Dr. Robert Schütz
Tel +49 (0)40 36805-321
r.schuetz@esche.de



RA StB Iring Christopeit,
LL.M.
Fachanwalt für Steuer-
recht
Tel +49 (0)40 36805-276
i.christopeit@esche.de



RA StB Christian Hornburg
Fachanwalt für Handels-
und Gesellschaftsrecht,
Fachanwalt für Steuerrecht
Tel +49 (0)40 36805-416
c.hornburg@esche.de

IMPRESSUM

HERAUSGEBER

ESCHE SCHÜMANN COMMICHAU
Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater
Partnerschaftsgesellschaft mbB

Am Sandtorkai 44 | 20457 Hamburg
Tel +49 (0)40 36805-0
Fax +49 (0)40 36805-333
www.esche.de

V.I.S.D.P.

Katrin Busch
Fax +49 (0)40 36805-333
k.busch@esche.de

REDAKTION

Katrin Busch

FOTOGRAFIE

Photo Dobers

RECHTLICHE HINWEISE

Die in compact Spezial enthaltenen Informationen haben wir mit der gebotenen Sorgfalt zusammengestellt. Gleichwohl können wir für deren Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit keinerlei Haftung, gleich aus welchem Rechtsgrund, übernehmen. Die Lektüre von compact ersetzt keine individuelle Beratung, so dass wir für Entscheidungen, die der Leser aufgrund dieser Informationen trifft, keine Verantwortung übernehmen. Der Nachdruck oder die Vervielfältigung ist nur mit schriftlicher Zustimmung der Herausgeber zulässig.