

EBNER
STOLZ

**UNTERNEHMENSNACHFOLGE NACH
DER ERBSCHAFTSTEUERREFORM 2016**

UNTERNEHMENSNACHFOLGE TEURER UND KOMPLIZIERTER

Nach einem langwierigen und zähen Gesetzgebungsverfahren ist die Erbschaftsteuerreform 2016 mit Gesetz vom 4. November 2016 rückwirkend zum 1. Juli 2016 in Kraft getreten. Anlass der Reform war das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014. Darin erklärte das Bundesverfassungsgericht die bisherigen erbschaft- und schenkungsteuerlichen Vergünstigungen von Betriebsvermögen für verfassungswidrig und gab dem Gesetzgeber auf, bis 30. Juni 2016 eine Neuregelung zu schaffen.

Unternehmen, bei denen eine Generationennachfolge ansteht, haben seit Inkrafttreten der Neuregelungen zwar nun – zumindest vorläufig – die vielersehnte Regelungssicherheit gewonnen. Denn bereits vor der Verabschiedung der Reform wurden erneut verfassungsrechtliche Bedenken geäußert. Mit der Reform haben sich jedoch die erbschaftsteuerlichen Rahmenbedingungen, wie dies nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu erwarten war, in ihrer materiellen Belastungswirkung verschärft. Gleichzeitig haben sich die Regelungen in einem für den Steuerpflichtigen nicht mehr tragbaren Maße weiter verkompliziert, so dass die Vorbereitung eines Generationenübergangs künftig keinesfalls ohne Inanspruchnahme steuerlicher Beratung und Gestaltung ratsam ist.

Die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen von Betriebsvermögen sind komplex und die Gestaltungsmöglichkeiten sind entsprechend vielschichtig. Dies verdeutlicht das folgende Schema.



1. Ausgangspunkt: Vorhandenes Betriebsvermögen
2. Bewertung des Betriebsvermögens durch pauschalen Bewertungsfaktor
3. Aufteilung von begünstigtem Betriebs- und nicht begünstigtem
Verwaltungsvermögen
4. Verschonungsabschlag oder Verschonungsbedarfsprüfung
5. Ggf. Abzugsbetrag bei Erwerben unter EUR 3 Mio. Unternehmenswert
6. Tarifverschonung (Steuerklasse I gilt immer, unabhängig von an sich
einschlägiger Steuerklasse bei Übertragung von Betriebsvermögen)

GRUNDSYSTEMATIK FÜR VERSCHONUNG VON BETRIEBSVERMÖGEN BEIBEHALTEN

Die Grundsystematik für die Verschonung von Betriebsvermögen wurde für Erwerbe unter

EUR 26 Mio. beibehalten. Die Voraussetzungen wurden lediglich im Detail angepasst.

	REGELVERSCHONUNG	OPTIONSVERSCHONUNG
Grundvoraussetzungen: › Verwaltungsvermögensgrenze	90 %	20 %
Rechtsfolgen: › Verschonungsabschlag	85 %	100 %
› Sofortbesteuerungsanteil	15 %	0 %
Folgevoraussetzungen: › Behaltensfrist	5 Jahre	7 Jahre
› Nachversteuerung	pro-rata-temporis-Regelung, d. h. Nachversteuerung des Erwerbs, soweit Behaltensfrist noch nicht abgelaufen ist	
› Lohnsummenfrist	5 Jahre	7 Jahre
› Abgestufte Lohnsumme je nach Mitarbeiterzahl	250–400 % (entspricht 50–80 % pro Jahr)	500–700 % (entspricht 71–100 % pro Jahr)
› Ausnahme von der Lohnsumme	Ausgangslohnsumme 0 Euro oder der Betrieb hat nicht mehr als 5 Beschäftigte	
› Nachversteuerung	rückwirkende Besteuerung in dem Umfang, in dem die Mindestlohnsumme unterschritten wird	

NEUREGELUNGEN BEI DEN LOHNSUMMEN

Schon im bisherigen Erbschaftsteuerrecht waren die Vergünstigungen für Betriebsvermögen an den Erhalt von Arbeitsplätzen geknüpft. Nach wie vor ist es Voraussetzung, dass im Rahmen der sog. Lohnsummenkontrolle eine bestimmte Mindestlohnsumme je nach gewählter Verschonungsart (Regel- oder Optionsverschonung) über einen Fünf- bzw. Siebenjahreszeitraum erhalten bleibt. Jedoch

hatte das Bundesverfassungsgericht die frühere Ausgestaltung beanstandet. Denn die ursprüngliche Regelung kam auf Grund einer Freigrenze von 20 Arbeitnehmern und angesichts der Vielzahl von Kleinbetrieben nur selten zur Anwendung. Darauf reagierte der Gesetzgeber mit der Einführung einer gestaffelten Lohnsummenregelung:

GRÖSSE DES BETRIEBS	≤ 5 BESCHÄFTIGTE	> 5 ≤ 10 BESCHÄFTIGTE	> 10 ≤ 15 BESCHÄFTIGTE	> 15 BESCHÄFTIGTE
Regelung	Freistellung von der Lohnsummenregelung	Verringerte Mindestlohnsumme	Verringerte Mindestlohnsumme	Mindestlohnsumme wie bisher
Regelverschonung Lohnsummenfrist 5 Jahre	./.	Mindestlohnsumme 250%	Mindestlohnsumme 300%	Mindestlohnsumme 400%
Regelverschonung Lohnsummenfrist 7 Jahre	./.	Mindestlohnsumme 500%	Mindestlohnsumme 565%	Mindestlohnsumme 700%

NICHT-BEGÜNSTIGTES VERMÖGEN – VERWALTUNGSVERMÖGEN

Das Bundesverfassungsgericht hatte das bisher geltende „Alles-oder-nichts-Prinzip“ bei der Verschonung von sog. Verwaltungsvermögen moniert. Die Verfassungsrichter sahen es als unverhältnismäßig an, dass nach der alten Regelung unproduktives Verwaltungsvermögen bis zu einer Höhe von 50 % des Wertes des Betriebsvermögens steuerfrei übergehen konnte.

Der Gesetzgeber hat deshalb im neuen Erbschaftsteuerrecht einen Systemwechsel vollzogen. Damit ist Verwaltungsvermögen grundsätzlich nicht mehr begünstigt und muss versteuert werden.



Auswirkungen der Einstufung als begünstigtes Vermögen bzw. nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen:

BEGÜNSTIGTES VERMÖGEN	NICHT BEGÜNSTIGTES VERWALTUNGSVERMÖGEN
Steuerverschonung von 100 % (Optionsverschonung) bzw. 85 % (Regelverschonung) grundsätzlich möglich	Besteuerung ohne Verschonung

Im Gegenzug wurden die Anforderungen an die Verwaltungsvermögensgrenze, bis zu der über-

haupt eine Verschonung des produktiven Vermögens dem Grunde nach gewährt wird, gelockert:

VERWALTUNGSVERMÖGENSGRENZE	REGELVERSCHONUNG	OPTIONSVERSCHONUNG
Nach altem Recht max.	50 %	10 %
Nach neuem Recht max.	90 %	20 %

Während nach altem Recht z.B. bei einer Verwaltungsvermögensquote von 60 % überhaupt keine Verschonung mehr möglich war, ist nach der Reform der Teil des Betriebsvermögens, der auf das begünstigte Vermögen entfällt, verschont.

Welche Vermögensgegenstände Verwaltungsvermögen sind, wird auch nach neuem Recht in einem abschließenden Katalog aufgezählt. Zum Verwaltungsvermögen zählen wie bisher

- › Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke,
- › Anteile an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligungsquote von 25 % oder weniger,
- › Wertpapiere, Finanzmittel sowie
- › Kunstgegenstände und Sammlungen.

Für an Dritte überlassene Grundstücke wurde eine neue Rückausnahme eingeführt. Danach gehören Grundstücke dann nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn sie vorrangig zum Zweck des Absatzes von eigenen Erzeugnissen und Produkten im Rahmen von Lieferungsverträgen an Dritte überlassen werden (z.B. Brauereigaststätten).

Daneben wurde der enumerative Katalog der Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine um Briefmarkensammlungen, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge sowie sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände ergänzt.

Nettowert des Verwaltungsvermögens

Soweit die zum Betrieb gehörenden Schulden nicht bereits

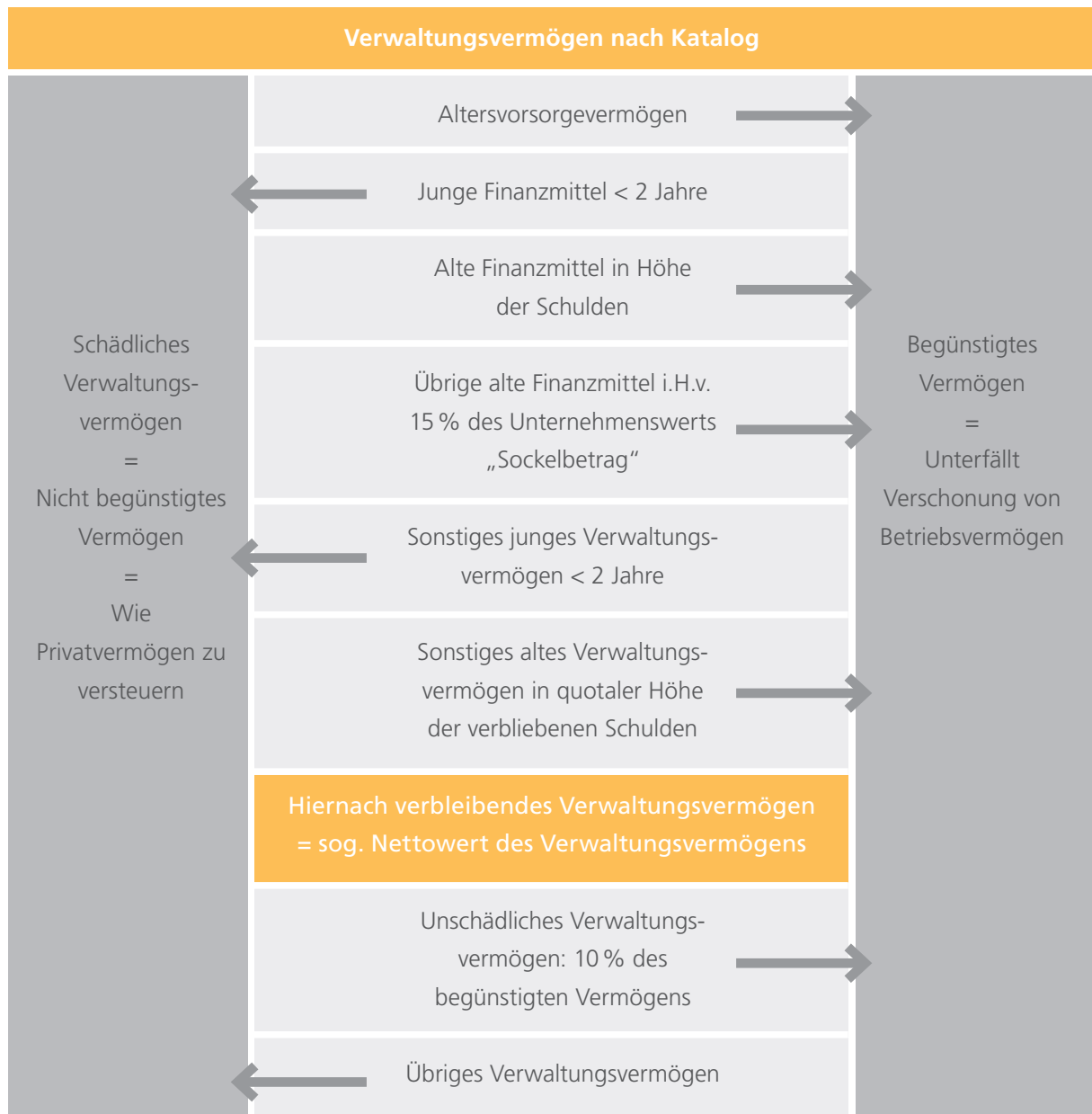
- › mit den zur Erfüllung von Altersversorgungs- verpflichtungen dienenden Vermögensgegenständen verrechnet wurden oder
- › bei der Ermittlung der begünstigten Finanzmittel berücksichtigt worden sind,

sieht das Gesetz einen weiteren anteiligen Schuldenabzug vom nicht begünstigten Verwaltungsvermögen vor. Nach Abzug der Schulden verbleibt der Nettowert des Verwaltungsvermögens. Für Zwecke der anteiligen Schuldenermittlung ist ein Zuordnungsschlüssel maßgebend, der sich aus einer Berechnung auf Grundlage des Verkehrswertes des erworbenen betrieblichen Vermögens zum Gesamtbetrag der Schulden ergibt.

Unschädliches Verwaltungsvermögen

Da zu fast jedem Unternehmensvermögen zumindest in geringem Umfang auch Verwaltungsvermögen gehört, wird der Nettowert des Verwaltungsvermögens insoweit wie begünstigtes Vermögen behandelt, als er 10 % des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten gemeinen Wert des begünstigten Betriebsvermögens nicht übersteigt.

Die Übersicht zeigt auf, welche Teile des dem Grunde nach schädlichen Verwaltungsvermögens gleichwohl dem begünstigten Vermögen hinzuge-rechnet werden und damit unter die Verschö-nungsregelung fallen:

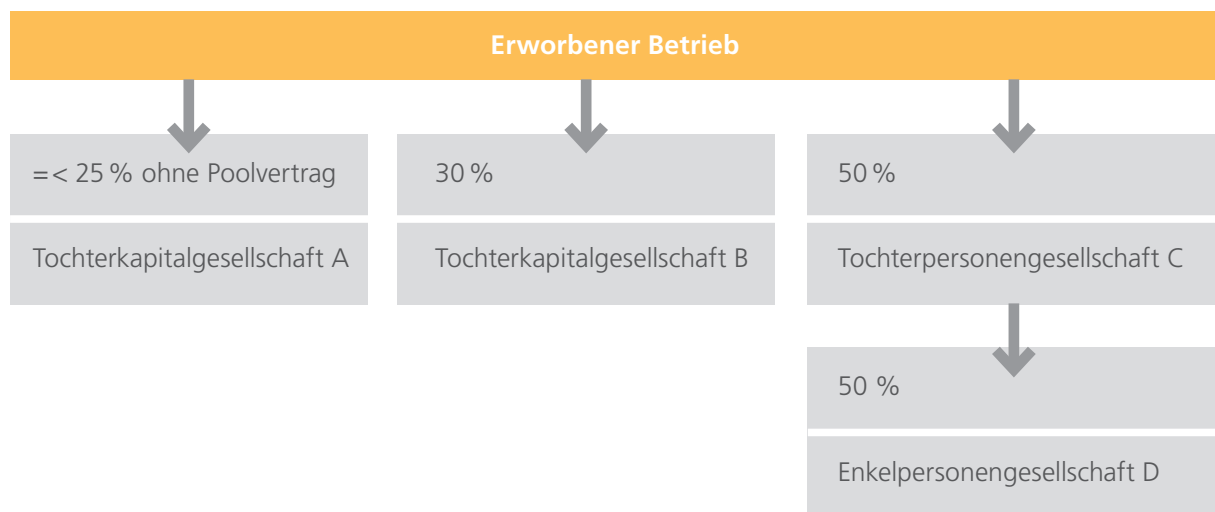


Verbundvermögensaufstellung

In Konzernstrukturen werden nach neuem Recht Anteile an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligungsquote von über 25 % und Beteiligungen an Personengesellschaften nicht mehr als solche angesetzt, sondern vielmehr „transparent“ behandelt. Dafür ist auf Ebene der Gesellschaft, die unmittelbar übertragen wird, eine sog. Verbundvermögens-

aufstellung aufzustellen. In diese Verbundvermögensaufstellung sind die Finanzmittel und Schulden der unmittelbar und mittelbar gehaltenen Beteiligungsgesellschaften einzubeziehen. Insoweit kommt es zu einer „konsolidierten“ Erfassung des Konzernvermögens für erbschaftsteuerliche Zwecke:

Beispiel



Verbundvermögensaufstellung

Verwaltungsvermögen

- › Keine Berücksichtigung der Beteiligung an der Tochterkapitalgesellschaft A in der Verbundvermögensaufstellung, sondern Ansatz als Verwaltungsvermögen
- › 30 % des Verwaltungsvermögens der Tochterkapitalgesellschaft B
- › 50 % des Verwaltungsvermögens der Tochterpersonengesellschaft C
- › 25 % (50 % von 50 %) des Verwaltungsvermögens der Enkelpersonengesellschaft D

Zudem sind anteilig Schulden, Finanzmittel, junge Finanzmittel und junges Verwaltungsvermögen je Gesellschaft gesondert in der Verbundvermögensaufstellung aufzuführen.

Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den Verbundgesellschaften bleiben hierbei – soweit sie sich im Verbund gegenüberstehen – unberücksichtigt.

BEGRENZUNG DER VERSCHONUNGSREGELUNGEN FÜR GROSSE BETRIEBSVERMÖGEN

Das Bundesverfassungsgericht hatte insbesondere die Verschonung großer betrieblicher Vermögen ohne den Nachweis eines besonderen Verschönungsbedürfnisses beanstandet. Daher sieht das neue Erbschaftsteuerrecht bei Übertragungen von Betriebsvermögen mit einem Wert oberhalb von EUR 26 Mio. nun deutliche Einschränkungen der allgemeinen Verschönungen vor. Ab dieser sog. Prüfgrenze gelten die Regel- bzw. Optionsverschönung nicht mehr. Erwerber von Großvermögen können stattdessen das sog. Abschmelzungsmodell oder die sog. Verschönungsbedarfsprüfung in Anspruch nehmen.

Die Wertgrenze von EUR 26 Mio. knüpft „nur“ an das begünstigte Vermögen an, das heißt an das um das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen bereinigte Betriebsvermögen. Maßgeblich ist der Umfang des begünstigten Vermögens, das ein Erwerber innerhalb eines Zehnjahreszeitraums von einem anderen erhält.

Abschmelzungsmodell

Im Rahmen des Abschmelzungsmodells vermindert sich der Verschönungsabschlag in Höhe von 85 % oder 100 % um jeweils einen Prozentpunkt eines jeden vollen Betrages von EUR 750.000,00, der den Wert von EUR 26 Mio. übersteigt, so dass Erwerbe oberhalb eines Wertes von EUR 90 Mio. keiner Begünstigung mehr unterliegen.

Verschönungsbedarfsprüfung

Im Rahmen der Verschönungsbedarfsprüfung wird die Erbschaftsteuer erlassen, soweit der Erwerber nachweist, dass er die Erbschaftsteuer nicht aus seinem erworbenen oder bereits gehaltenen verfügbaren (Verwaltungs- oder Privat-)Vermögen begleichen kann. Zudem ist Voraussetzung, dass das verschonte Vermögen über einen Zeitraum von sieben Jahren gehalten und eine Mindestlohnsumme in Höhe von 700 % erreicht wird. Später aufgrund Schenkung oder im Erbgang erworbenes (Verwaltungs- oder Privat-)Vermögen ist ebenfalls zur Begleichung der Erbschaftsteuer zu verwenden.

Das Abschmelzungsmodell und die Verschönungsbedarfsprüfung werden jeweils nur auf Antrag des Steuerpflichtigen gewährt.

BEI GROSSERWERBEN (ERWERBE > EUR 26 MIO. EURO) BESTEHT DAS WAHLRECHT (1. STUFE) ZWISCHEN:	
ABSCHMELZUNGSMODELL (§ 13C ERBSTG)	ERLASS DER ERBST IM RAHMEN DER VERSCHÖNUNGSBEDARFSPRÜFUNG (§ 28A ERBSTG)
<ul style="list-style-type: none"> › Regelverschönung in Höhe von 85 % nimmt um jeweils 1 % für jede EUR 26 Mio. überschreitende EUR 750.000,00 ab › Optionsverschönung in Höhe von 100 % nimmt um jeweils 1 % für jede EUR 26 Mio. überschreitende EUR 750.000,00 ab 	<p>ErbSt, die 50 % des erworbenen oder vorhandenen nicht begünstigten Vermögens übersteigt, wird erlassen.</p>

Beratungshinweis:

Die Entscheidung, ob das Abschmelzungsmodell oder die Verschonungsbedarfsprüfung günstiger ist, bedarf einer sorgfältigen Abwägung. Dies gilt insbesondere für die gestufte Übertragung von Großvermögen. Die Verschonungsbedarfsprüfung dürfte sich günstiger auswirken, wenn auf

Erwerber übertragen wird, die kein oder nur ein geringes Vermögen haben bzw. voraussichtlich erwerben werden, das sie für die Begleichung der Erbschaftsteuer einsetzen müssen. Dies kann etwa bei den Kindern oder Enkeln oder neu errichteten Familienstiftungen der Fall sein.

ZUSÄTZLICHE BEGÜNSTIGUNG VON FAMILIENUNTERNEHMEN

Familienunternehmen erhalten unter engen gesellschaftsvertraglichen Voraussetzungen vorab einen Abschlag auf den Wert des begünstigten Vermögens von bis zu 30 %.

Damit ein Unternehmen als Familienunternehmen in diesem Sinne qualifiziert wird, muss der Gesellschaftsvertrag Bestimmungen enthalten, die

- › die Entnahme oder Ausschüttung auf höchstens 37,5 % des Gewinns nach Steuern beschränken (Entnahmen bzw. Ausschüttungen zur Begleichung der Steuern sind zusätzlich möglich),
- › die Verfügung über die Beteiligung an der Gesellschaft auf Mitgesellschafter, Angehörige im Sinne von § 15 Abs. 1 AO oder eine Familienstiftung beschränken und

› im Falle des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der jeweiligen Gesellschaft liegt.

Die genannten Bestimmungen müssen zwei Jahre vor und 20 Jahre nach der Übertragung oder Vererbung im Gesellschaftsvertrag enthalten sein und auch tatsächlich durchgeführt werden.

Der Bewertungsabschlag wird in Höhe der im Gesellschaftsvertrag enthaltenen Abfindungsbeschränkung bis zu einem maximalen Prozentsatz von 30 % gewährt.

MELDEPFLICHTEN

Mit der Neufassung der erbschaftsteuerlichen Betriebsvermögensbegünstigung gehen nicht nur materielle Mehrbelastungen einher. Die Einführung der neuen Verschonungsregelungen zieht auch eine deutliche Ausweitung der steuerlichen Überwachungs- und Anzeigepflichten nach sich. Diese verfahrensrechtlichen Pflichten stehen häufig nicht im Fokus der Nachfolgeplanung und werden schnell übersehen.

Als wesentliche Anzeigepflicht ist im Zusammenhang mit dem Bewertungsabschlag für Familienunternehmen eine Anzeigepflicht bei Änderungen der fraglichen Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages für einen Zeitraum von 22 Jahren eingeführt worden.

Überwachungs- und Anzeigepflichten ergeben sich u. a. aus folgenden Vorschriften:

§ 13a Abs. 7 ErbStG	<ul style="list-style-type: none">› Anzeige des Unterschreitens der Mindestlohnsumme innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist sowie› Anzeige von Veräußerungen und bestimmten Umstrukturierungen von begünstigtem Betriebsvermögen während der Behaltensfrist innerhalb von sechs Monaten nach Verwirklichung des Veräußerungs- bzw. Umstrukturierungssachverhalts.
§ 13a Abs. 8 ErbStG	<ul style="list-style-type: none">› Nachweis des Vorliegens der Verschonungsvoraussetzungen bezüglich Auslandsvermögen über die Dauer der Lohnsummen- bzw. der Behaltensfrist.
§ 13a Abs. 9 ErbStG	<ul style="list-style-type: none">› Anzeigepflicht betreffend die Änderung von Gesellschaftsverträgen im Hinblick auf die für den 30%-igen Bewertungsabschlag maßgeblichen Bestimmungen innerhalb von einem Monat nach Änderung der Bestimmungen.

**Beratungshinweis:**

Nach einer vorweggenommenen Erbfolge bzw. nach einem Erwerb von Todes wegen ist durch den Erwerber eine langfristige Überwachung der steuerlichen Anzeige- und Überwachungspflichten zu gewährleisten. Um die Wahrscheinlichkeit

einer Pflicht- bzw. Fristversäumnis zu minimieren, bietet sich eine Fristenkontrolle durch den Erwerber selbst, durch die Geschäftsführung des begünstigten Unternehmens und durch die rechtlichen und steuerlichen Berater an.

FAZIT

Die Reform ist nun da – doch wird eine Übertragung von Unternehmensvermögen auf die nächsten Generationen keinesfalls einfacher. Künftig ist zum einen ein besonderes Augenmerk auf das vorhandene Verwaltungsvermögen zu richten. Dieses kann grundsätzlich nicht mehr steuerfrei mitübertragen werden. Die richtige Strukturierung sollte daher laufend überprüft werden. Zum anderen ist zu beachten, dass Unternehmen mit mehr als fünf, aber weniger als 20 Mitarbeitern ab sofort der Lohnsummenkontrolle unterliegen.

Für unternehmerisches Vermögen mit einem Wert von über EUR 26 Mio. pro Erwerber bedeutet die Erbschaftsteuerreform sogar eine vollständige Neuausrichtung der Nachfolgeplanung. Für die neu eingeführte Verschonungsbedarfsprüfung muss das Vermögen nicht nur bei der übergebenden, sondern auch bei der übernehmenden Generation richtig strukturiert werden. Dabei ist auch das Privatvermögen beider Generationen einzubeziehen. Zudem wird hier der Vorab-Abschlag für Familienunternehmen besonders relevant. Aufgrund der zweijährigen Vorlaufzeit müssen die gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen frühzeitig implementiert und auch tatsächlich durchgeführt werden.

In unserem Ratgeber „Unternehmensnachfolge nach der Erbschaftsteuerreform 2016“, den wir gemeinsam mit dem Bundesverband der Deutschen Industrie bereits im Herbst 2016 im Stollfuß Verlag veröffentlicht haben, finden Sie eine ausführliche Darstellung der nunmehr geltenden Reform im Gesamtgefüge des geltenden Erbschaftsteuerrechts, Informationen über Hintergründe zu der Reform sowie eine detaillierte Kommentierung der Neuregelungen im Bereich des Bewertungsrechts sowie der erbschaftsteuerlichen Aspekte bei der Übertragung von Unternehmensvermögen.



ANSPRECHPARTNER



Prof. Dr. Klaus Weber

Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner bei
Ebner Stolz in Stuttgart
Tel. +49 711 2049 1190
Klaus.Weber@ebnerstolz.de



Heike Schwind

Rechtsanwältin, Steuerberaterin und Partnerin bei
Ebner Stolz in Stuttgart
Tel. +49 711 2049 1343
Heike.Schwind@ebnerstolz.de



Dr. Dirk Janßen

Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner bei
Ebner Stolz in Köln
Tel. +49 221 20643 58
Dirk.Janssen@ebnerstolz.de



Dr. Detlev Heinsius

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht
und Partner bei Ebner Stolz in Hamburg
Tel. +49 40 37097 174
Detlev.Heinsius@ebnerstolz.de

Diese Publikation enthält lediglich allgemeinen Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Leser eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Informationen zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

Der Beitrag unterliegt urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken

(nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Websites, bedürfen der Zustimmung des Herausgebers.

Rechtsstand: 19.4.2017

Redaktionelle Gesamtverantwortung:
Dr. Ulrike Höreth, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht,
ulrike.hoereth@ebnerstolz.de
Brigitte Stelzer, Rechtsanwältin, Steuerberaterin,
brigitte.stelzer@ebnerstolz.de

