

INHALT

SEITE 1

Erbschaftsteuer:
**Erbschaftsteuerreform
2016**

[von StB / WP Christine Zerhusen]

ERBSCHAFTSTEUER

Erbschaftsteuerreform 2016

1. Einleitung

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat bekanntlich am 17.12.2014 entschieden, dass die Privilegierung des Betriebsvermögens bei der Erbschaftsteuer in der bis dahin geltenden Ausgestaltung nicht in jeder Hinsicht mit der Verfassung vereinbar war und hat dem Gesetzgeber aufgegeben, bis zum 30.06.2016 die Verschonungssystematik für Betriebsvermögen neu zu regeln. Die aus dieser Situation entstandene Erbschaftsteuerreform 2016 ist mit Rückwirkung zum 01.07.2016 in Kraft getreten.

Auch das neue Recht sieht weiterhin grundsätzlich das bisherige Verschonungssystem von Regel- und Optionsverschonung für Betriebsvermögen vor. Für eine Vielzahl von Vermögensübertragungen sind die Änderungen für den Steuerpflichtigen im Ergebnis nicht so belastend wie es zum Teil befürchtet wurde. Umgekehrt ist aber auch klar festzustellen, dass die Erbschaftsteuerreform 2016 bei einer Vielzahl künftiger Vermögensübertragungen zu deutlich belastenderen Ergebnissen führt. In Einzelfällen kann für Übertragungen, die

nach altem Recht vollständig begünstigt gewesen wären, künftig die Verschonung in vollem Umfang entfallen.

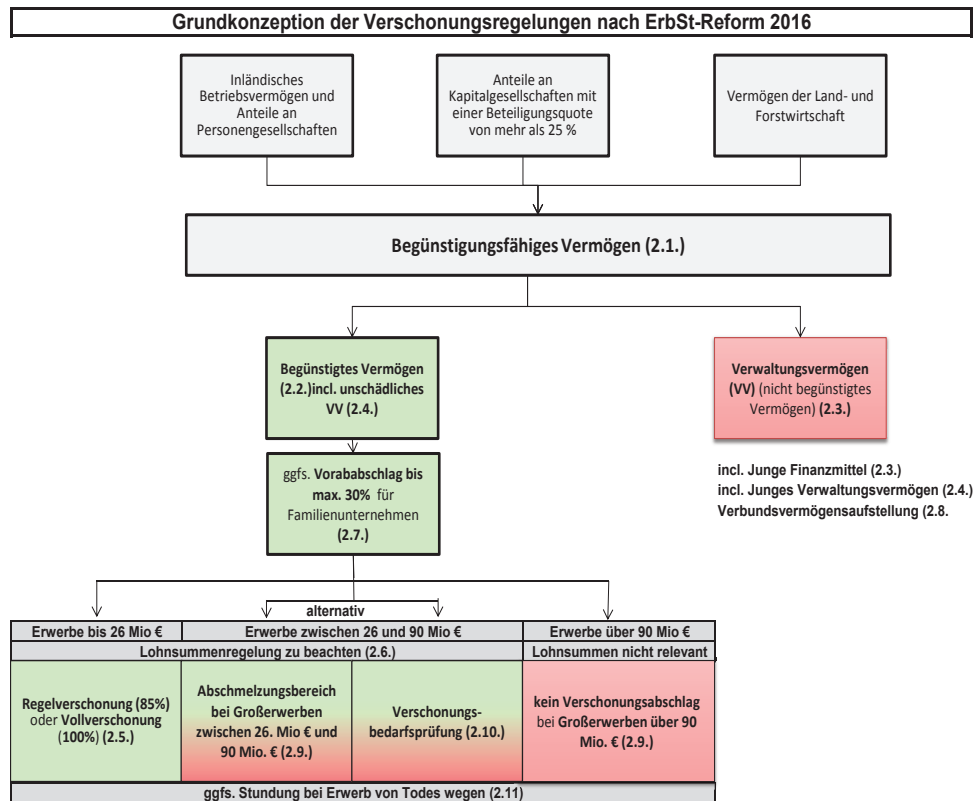
Wir werden nachfolgend

- die zentralen Begriffe und Elemente sowie die Grundkonzeption des neuen Erbschaftsteuerrechts darstellen und erläutern.
- auf die Grundzüge der Bewertung von Betriebsvermögen eingehen.
- die aus unserer Sicht relevanten Brennpunkte des neuen Rechts an Fallbeispielen aufzeigen.

Die Ausführungen und Fallbeispiele sind auf die Grundzüge des neuen Erbschaftsteuerrechts beschränkt.

2. Begriffe, Elemente und Grundkonzeption der neuen Verschonungsregelungen

Die Grafik auf der folgenden Seite zeigt die Grundkonzeption der Verschonungsregelungen nach Erbschaft-Steuerreform 2016. Die eingefügten Klammerzusätze beziehen sich auf die Einzelabschnitte der nachfolgenden Erläuterungen.



In kürzester Form lässt sich das neue Verschonungssystem wie folgt zusammenfassen:

Ausgehend vom **begünstigungsfähigen Vermögen** sind das **begünstigte Vermögen** und das **Verwaltungsvermögen** (nicht begünstigtes Vermögen) zu ermitteln. Das Verwaltungsvermögen unterliegt keiner Begünstigung, während für das begünstigte Vermögen (als Teilmenge des begünstigungsfähigen Vermögens) die **Regelverschonung** (85 %) oder **Optionsverschonung** (100 %) zur Anwendung kommen. Bei Sortierung des begünstigungsfähigen Vermögens in begünstigtes Vermögen und nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen ist zunächst das Verwaltungsvermögen zu identifizieren und ggfs. detaillierter zu qualifizieren. Zur Ermittlung des Netto-Verwaltungsvermögens ist ein mehrstufiger **Schuldenabzug** vorzunehmen, der hier jedoch nicht im Einzelnen dargestellt werden soll. Vom vorläufigen Verwaltungsvermögen sind zur Ermittlung des steuerpflichtigen Verwaltungsvermö-

gens Abschläge vorzunehmen (**15 % Sockelbetrag**, **10 % für unschädliches Verwaltungsvermögen**). Bei mehrstufigen Konzernstrukturen ist das **Verwaltungsvermögen im Rahmen der neu eingeführten Verbundvermögensaufstellung** zu ermitteln. Nachdem das begünstigte Vermögen ermittelt worden ist, ist zur Anwendbarkeit der Regel- oder Optionsverschonung der sogenannte **90 % bzw. 20 % Test** durchzuführen. Sind diese Tests bestanden ist die Einhaltung der **Lohnsummenregelung** als Voraussetzung für die (volle) Inanspruchnahme von Verschonungsabschlägen zu beachten. Familienunternehmen räumt das Gesetz einen sogenannten **Vorababschlag** von bis zu 30 % des Werts des begünstigten Vermögens ein. Beträgt ein Einzelerwerb mehr als 26 Mio. €, liegt ein **Großerwerb** vor. Bei Einzelerwerben (Großerwerben) zwischen 26 Mio. € und 90 Mio. € besteht die Wahl zwischen dem **Abschmelzungsmodell** und der **Verschonungsbedarfsprüfung**. Bei Erwerb von Todes wegen kommt eine **Stundung** der Steuer auf begünstigtes Vermö-

gen bis zu 7 Jahren in Betracht.

Die vorstehend verwendeten Begriffe werden nun nachfolgend erläutert:

2.1. Begünstigungsfähiges Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG)

Ob die Voraussetzungen der Verschonung erfüllt sind, ist in zwei Schritten zu prüfen. Zunächst ist zu prüfen, ob das übertragene Vermögen begünstigungsfähig ist. Im zweiten Schritt ist zu ermitteln, inwieweit das begünstigungsfähige Vermögen begünstigt ist.

Begünstigungsfähig sind:

- **land- und forstwirtschaftliches Vermögen**, insbesondere im Inland belegene Wirtschaftsteile des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, bestimmte selbstbewirtschaftete Flächen (außerhalb des Wirtschaftsteils), entsprechendes land- und forstwirtschaftliches Vermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR dient.
- **inländisches Betriebsvermögen**, das einem Gewerbebetrieb oder der Ausübung eines freien Berufs dient. Zum Betriebsvermögen zählen auch die Anteile an gewerblich tätigen (z. B. OHG) oder gewerblich geprägten Personengesellschaften (z. B. GmbH & Co. KG) einschließlich Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter, entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR dient.
- **Anteile an Kapitalgesellschaften** mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR, wenn der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt ist. Beträgt die Beteiligungsquote 25 % oder weniger, besteht die Möglichkeit, durch eine **Poolvereinbarung** mit anderen Ge-

sellschaftern eine Mindestbeteiligungsquote herzustellen, durch die die Summe der unmittelbar gehaltenen Anteile und den durch Poolvereinbarung gebundenen Anteile 25 % übersteigt. Die Poolvereinbarung muss vorsehen, dass die Poolmitglieder über die Anteile nur einheitlich verfügen können und das Stimmrecht gegenüber nicht-gebundenen Gesellschaftern nur einheitlich ausgeübt wird.

2.2. Begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 2 ErbStG)

Das begünstigte Vermögen wird ermittelt, indem das begünstigungsfähige Vermögen um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzt wird.

2.3. Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 4 ErbStG)

Das Verwaltungsvermögen unterliegt als nicht begünstigtes Vermögen von vornherein der ungeminderten Besteuerung. Zum nicht begünstigten Verwaltungsvermögen als Teilmenge des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens gehören:

- **Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke.** Eine Nutzungsüberlassung ist jedoch dann unschädlich (Rückausnahmen), wenn die Nutzungsüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder als Sonderbetriebsvermögen erfolgt, es sich um eine Betriebsverpachtung in Ganzem handelt, wenn die Nutzungsüberlassung innerhalb eines Konzerns oder durch ein Wohnungsunternehmen erfolgt oder die Nutzungsüberlassung vorrangig dem Absatz eigener Erzeugnisse dient (z. B. Tankstelle).
- **Anteile an Kapitalgesellschaften bei einer Beteiligung von nicht mehr als 25%.** Durch eine Poolvereinbarung können die Anteile von Verwaltungsvermögen in begünstigtes Vermögen umqualifiziert werden.



Christine Zerhusen

StB, WP

Kohl & Zerhusen GmbH

- **Kunst- und Luxusgegenstände** und andere Gegenstände, die typischerweise der privaten Lebensführung dienen.
- **Wertpapiere und vergleichbare Forderungen** im Sinne des WpHG, die nicht dem Hauptzweck des Gewerbetriebs eines Kreditinstituts oder Finanzdienstleistungsinstituts dienen.
- **Finanzmittel** als gemeiner Wert des nach Abzug der Schulden verbleibenden Bestands an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen (ZGGF). Im Falle von nach Schuldenabzug verbleibenden positiven Finanzmitteln, wird ein **Sockelbetrag** als betriebsnotwendig angesehene Finanzmittel fingiert. Dieser Sockelbetrag wird ermittelt in Höhe von 15 % des gemeinen Werts des Betriebsvermögens. Sogenannte **Junge Finanzmittel** als positiver Saldo der innerhalb der letzten 2 Jahre eingelegten und entnommenen Finanzmittel sind stets **Verwaltungsvermögen**, d. h. von Jungen Finanzmitteln darf kein Schuldenabzug vorgenommen werden. Inwieweit Finanzmittel zum **Verwaltungsvermögen** gehören ist im Rahmen des **Finanzmitteltests** -vereinfacht wie folgt zu ermitteln:

- Gemeiner Wert Finanzmittel (ZGGF)
- abzüglich gemeiner Wert der Schulden (einschließlich Rückstellungen)
- abzüglich 15 % des Unternehmenswerts

= verbleibender Bestand an Finanzmitteln

- zuzüglich Positiver Saldo der Jungen Finanzmittel

= **Verwaltungsvermögen aus Finanzmitteln**

2.4. Unschädliches Verwaltungsvermögen, Junges Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 7 ErbStG)

Nach der Gesetzesbegründung benötigt

jeder Betrieb zur Gewährleistung seiner unternehmerischen Unabhängigkeit in einem gewissen Umfang Vermögen, das nicht unmittelbar der originären Betriebs-tätigkeit dient. Dieses Vermögen wird zur Kapitalstärkung und Sicherung der operativen Zwecke benötigt. Aus diesem Grund wird ein Teil des Nettowerts des Verwaltungsvermögens wie begünstigtes Vermögen behandelt. Dieses **unschädliche Verwaltungsvermögen** beträgt bis zu 10 % des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten gemeinen Wert des Betriebsvermögens.

Junges Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb weniger als 2 Jahre vor Entstehen der Steuer zuzurechnen war, und auch junge Finanzmittel können nicht im Rahmen der vorstehenden Berechnung als unschädliches Verwaltungsvermögen qualifiziert werden und unterliegen daher stets der vollen Besteuerung.

2.5. Regelverschonung (§ 13a Abs. 1 ErbStG) / Optionsverschonung (§ 13a Abs. 10 ErbStG)

Begünstigtes Vermögen wird zu 85 % verschont, d. h. zu 85 % steuerfrei (Regelverschonung) übertragen oder kann auf Antrag zu 100 % verschont, d. h. zu 100 % steuerfrei (Optionsverschonung) übertragen werden. Voraussetzung für die Verschonungen sind:

- bestandener **90 %-Test als Voraussetzung für die Regelverschonung**: besteht der gemeine Wert des begünstigungsfähigen Vermögens zu mindestens 90 % aus Verwaltungsvermögen, ist das begünstigungsfähige Vermögen **vollständig nicht begünstigt**. Dieser Fall kann z. B. bei Handelsunternehmen eintreten.
- bestandener **20 %-Test als Voraussetzung für die Optionsverschonung**: Eine Optionsverschonung (100 %) kann nur in

Anspruch genommen werden, wenn das begünstigungsfähige Vermögen zu nicht mehr als 20 % aus Verwaltungsvermögen besteht.

- Einhaltung der **Lohnsummenregelung**.

2.6. Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 ErbStG)

Voraussetzung für die Gewährung des Verschonungsabschlags ist, dass die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen bestimmte Prozentsätze der Aus-

gangslohnsumme nicht unterschreitet. Damit knüpft die Begünstigung von Übertragungen von Betriebsvermögen im Kern an den Erhalt von Arbeitsplätzen an.

Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten 5 Jahre vor dem Entstehen der Steuer. Welche Anforderungen die Lohnsummenregelung stellt, richtet sich, wie nachfolgend dargestellt, nach der Anzahl der Beschäftigten und danach, ob die Regel- oder Optionsverschonung zur Anwendung kommt.

Anzahl der Beschäftigten	Regelverschonung (Lohnsummenfrist 5 Jahre)	Optionsverschonung (Lohnsummenfrist 7 Jahre)
≤ 5	keine Lohnsummenprüfung	keine Lohnsummenprüfung
>5 und ≤ 10	250 %	500 %
>10 und ≤ 15	300 %	565 %
> 15	400 %	700 %

Die Ausgangslohnsumme sowie die maßgebenden jährlichen Lohnsummen innerhalb der **Lohnsummenfrist** werden im Besteuerungsverfahren gesondert festgestellt. Die Lohnsummenfrist beträgt bei Regelverschonung 5 Jahre und bei Optionsverschonung 7 Jahre. Soweit die Lohnsummenregelung nicht eingehalten wird, entfällt nach Ablauf der Lohnsummenfrist der Verschonungsabschlag prozentual.

2.7. Vorababschlag für Familienunternehmen (§ 13a Abs.9 ErbStG)

Erwerber von Gesellschaftsanteilen an sogenannten familiengeführten Unternehmen haben einen Rechtsanspruch auf einen Vorwegabschlag bis zu 30 % vom Wert des begünstigten Vermögens. Der Vorwegabschlag setzt das Vorliegen bestimmter gesellschaftsvertraglicher Beschränkungen von Entnahmen/Ausschüttungen, Verfügungsmöglichkeiten und Abfindungen voraus. Der Vorwegabschlag wird vor Anwendung des Verschonungsabschlags berücksichtigt. Voraussetzung für den Abschlag sind gesellschaftsvertragliche Regelungen, welche

- die Entnahme oder Ausschüttung auf höchstens 37,5 % des Gewinn nach Steuern begrenzen,
- die Verfügung über Anteile an der Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft auf Übertragungen auf Mitgesellschafter, Angehörige oder eine Familienstiftung beschränken und
- für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung unter dem gemeinen Wert vorsehen.

Die Höhe des Abschlags bemisst sich danach, um wieviel Prozent die Abfindung unter dem gemeinen Wert liegt. Der Abschlag darf aber 30 % nicht übersteigen.

Die Voraussetzungen müssen

- kumulativ vorliegen und tatsächlich eingehalten werden.
- in einem Zeitraum von 2 Jahren vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer und 20 Jahre nach diesem Zeitpunkt bestehen.

Bei Verstoß gegen die Voraussetzungen entfällt der Vorababschlag (rückwirkend).

2.8. Verbundvermögensaufstellung (§ 13b Abs. 9 ErbStG)

Nach bisherigem Recht galt für die Begünstigung von Betriebsvermögen das „**Alles oder Nichts**“-Prinzip hinsichtlich des Verwaltungsvermögens:

- lag das Verwaltungsvermögen über 50 % des Gesamtvermögens, war keine Verschonung möglich.
- betrug das Verwaltungsvermögen 50 % oder weniger, war die Regelverschonung (85 %) anzuwenden; die Verschonung betraf auch das Verwaltungsvermögen.
- betrug das Verwaltungsvermögen weniger als 10 %, konnte Vollverschonung (100 %) beantragt werden; die Vollverschonung betraf auch das Verwaltungsvermögen.

Diese Betrachtung galt auch bei Übertragung von Betriebsvermögen, wenn das Vermögen mehrstufig strukturiert war. Dies führte dazu, dass gerade bei mehrstufigen Strukturen große Volumina an Verwaltungsvermögen wegen des auf allen Stufen geltende „Alles- oder Nichts“-Prinzips voll verschont übertragen werden konnte (sogenannter Kaskadeneffekt).

Dieses „Alles oder Nichts“-Prinzip hat der Gesetzgeber abgeschafft und statt dessen die sogenannte **Verbundvermögensaufstellung** in das Gesetz aufgenommen. Bei der Verbundvermögensaufstellung handelt es sich um eine neue, konsolidierte Form der Ermittlung des Verwaltungsvermögens bei mehrstufigen Strukturen. Auf jeder Ebene des Verbunds (Konzern) sind die Finanzmittel, die Schulden, die Vermögensgegenstände des übrigen Verwaltungsvermögens, die jungen Finanzmittel und das junge Verwaltungsvermögen gesondert festzustellen. Diese Vermögensteile sind auf oberster Ebene nach Maßgabe der Konzernquote zusammenzufassen. Soweit sich Forderungen und Verbindlichkeiten im Verbund gegenüberste-

hen, sind die gegenseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten zu konsolidieren.

Durch die Verbundvermögensaufstellung soll der bisherige Kaskadeneffekt vermieden und gleichzeitig gewährleistet werden, dass vorhandenes Verwaltungsvermögen bei mehrstufigen Strukturen in vollem Umfang nicht begünstigt besteuert wird. Die Neueinführung der Verbundvermögensaufstellung dürfte diejenige Neuregelung sein, deren Umsetzung in der Praxis die größten Probleme bereitet bzw. Zweifelsfragen aufwirft.

2.9. Großerverbe, Abschmelzungsmodell (§ 13c ErbStG)

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil auch beanstandet, dass nach bisherigem Recht auch große Vermögen unter Einhaltung bzw. Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen in vollem Umfang verschont übertragen werden konnten. Dem hat der Gesetzgeber dadurch Rechnung getragen, dass bei einer Übertragung begünstigten Vermögens nur bis 26 Mio. € die Verschonungsabschläge in vollem Umfang in Anspruch genommen werden können. Einzelerbe (Übertragung von **einem** Erblasser/Schenker auf **einen** Erwerber) von begünstigtem Vermögen von über 26 Mio. € werden als Großerverbe definiert. Bei Einzelerben von mehr als 26 Mio. € bis 90 Mio. € gilt das sogenannte Abschmelzungsmodell.

Das Abschmelzungsmodell sieht vor, dass sich der Verschonungsabschlag bei Großerverben ab 26 Mio. € verringert. Die Verringerung erfolgt jeweils um 1 %-Punkt, soweit der Wert des Vermögens je volle 750 T€ 26 Mio. € übersteigt. Bei Erben von über 90 Mio. € beträgt der Verschonungsabschlag 0 %, und zwar auch in den Fällen der Optionsverschonung. Dann steht dem Erwerber nur noch die Verschonungsbedarfsprüfung offen. Der Schwel-

lenwert von 26 Mio. € ist nicht als „Freibetrag“ zu sehen, sondern als „Freigrenze“. Werden 26 Mio. € je Erwerb überschritten und mindert sich dadurch der Verschonungsabschlag, so ist auf den gesamten Erwerb der verringerte Verschonungsabschlag anzuwenden.

Bei einem Erwerb zwischen 26 Mio. € und 90 Mio. € hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, zwischen einer Besteuerung nach Abschmelzungsmodell (§ 13c ErbStG) und der Durchführung einer Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) zu wählen. Bei Wahl des Abschmelzungsmodells wird ein möglicher Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung ausgeschlossen. Wird dagegen zunächst die Verschonungsbedarfsprüfung gewählt, ist es nicht ausgeschlossen, zu einem späteren Zeitpunkt zur Besteuerung nach Abschmelzungsmodell überzugehen.

2.10. Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)

Bei der Verschonungsbedarfsprüfung handelt es sich um ein neu in das Gesetz aufgenommenes Erlassmodell bei Großerwerben (über 26 Mio. €). Das Erlassmodell und das Abschmelzungsmodell (§ 13c ErbStG) schließen sich gegenseitig aus. Der Erwerber kann -widerruflich- beantragen, die Verschonungsbedarfsprüfung auf vollständigen oder teilweisen Erlass der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer durchzuführen, sofern er nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu leisten. Das verfügbare Vermögen setzt sich zusammen aus 50 % der Summe der gemeinen Werte des

- mit dem Erwerb von Todes wegen oder Schenkung auf den Erwerber übergebenen Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen gehört, und
- dem Erwerber im Besteuerungszeitpunkt bereits gehörenden Vermögens, das im

hypothetischen Erb- oder Schenkungsfall nicht zum begünstigten Vermögen gehören würde.

Der Erlass steht unter verschiedenen auflösenden Bedingungen. Das bedeutet, dass z. B. bei Nichteinhaltung der Lohnsummenregelung oder von Behaltensfristen oder bei Hinzuerwerb (durch Schenkung oder Erbschaft) weiteren Vermögens der Erlass ganz oder teilweise rückwirkend entfällt.

2.11. Stundung von Erbschaftsteuer (§ 28 ErbStG)

Die Stundungsregelung gilt nur für den Erbfall, nicht aber für eine Schenkung. Auf Antrag kann die Erbschaftsteuer, soweit sie auf begünstigtes Vermögen entfällt, bis zu 7 Jahre gestundet werden. Die gestundete Steuer ist in 7 gleichen Jahresbeträgen zu entrichten. Die Stundung des ersten Jahresbetrages ist zinsfrei. Sogenannte Nachsteuern, z. B. wegen Verstoß gegen Lohnsummenregelungen oder gegen die Behaltensvorschriften, können nicht gestundet werden.

2.12. Weitere Bedingungen für die Inanspruchnahme erbschaftsteuerlicher Begünstigungen

Behaltensfristen (§ 13a Abs. 6 ErbStG)

- Die Behaltensfristen für den Erwerber von verschont besteuertem Betriebsvermögen betragen 5 bzw. 7 Jahre.
- Bei Nichteinhaltung der Behaltensfristen vermindert sich der in Anspruch genommene Verschonungsabschlag zeitanteilig.
- Es entsteht eine Nachsteuer wegen Nichteinhaltung der Behaltensfristen.

Überentnahmen (§ 13a Abs. 6 ErbStG)

- Tätigt der Erwerber innerhalb der Behaltensfristen Überentnahmen über den (anteiligen) Gewinn und die Einlagen hi-

naus, vermindert sich der in Anspruch genommene Verschonungsabschlag insoweit.

- Es entsteht eine Nachsteuer wegen Überentnahmen innerhalb der Behaltensfrist.

Sondersachverhalte zum Verwaltungsvermögen

- **Altersversorgungsvermögen**

Sofern Vermögen der Absicherung von Altersversorgeverpflichtungen (z. B. Pensionszusagen) dient, gehören diese Vermögensteile nicht zum Verwaltungsvermögen.

- **Wirtschaftlich nicht belastende Schulden**

Wirtschaftlich nicht belastende Verbindlichkeiten (z. B. wegen Rangrücktritt) dürfen beim Finanzmitteltest nicht als Schulden abgezogen werden.

- **Überhöhter Schuldenstand**

Soweit der Schuldenstand im Übertragungszeitpunkt über dem Durchschnitt der letzten 3 Jahre liegt, kann beim Finanzmitteltest insoweit kein Abzug vorgenommen werden; es sei denn, es können betriebliche Gründe nachgewiesen werden (z. B. bei Saisonbetrieben).

3. Bewertung von Betriebsvermögen für erbschaftsteuerliche Zwecke

3.1. Anwendbare Bewertungsvorschriften und Bewertungsmethoden

Die Bewertung für Zwecke der Schenkungs- und Erbschaftsteuer richtet sich gemäß § 12 ErbStG nach den Vorschriften des **Bewertungsgesetz** (BewG).

Betriebsvermögen und Anteile an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen

wäre. Lässt sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten ableiten, so ist er unter **Berücksichtigung der Ertragsaussichten** oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode anzuwenden, die ein Erwerber bei der Bemessung des Kaufpreises zugrunde legen würde. Die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden (**Substanzwert**) der Gesellschaft darf nicht unterschritten werden.

Für eine **Wertermittlung unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten** kommen anerkannte Ertragswertverfahren zur Anwendung. Bei den Ertragswertverfahren im engeren Sinne werden die dem Unternehmenseigner **zukünftig zufließenden finanziellen Überschüsse** aus den künftigen handelsrechtlichen Erfolgen abgeleitet. Anerkannte Verfahren sind das vom Institut der Wirtschaftsprüfer entwickelte Ertragswertverfahren, das sogenannte **„IDW-S1“-Verfahren** und die sogenannte DCF-Methode. Während das IDW-S1-Verfahren auf den Nettozufluss beim Anteilseigner abstellt, geht es beim DCF um künftig ausschüttbare „Gewinne“ auf Cash-Flow-Basis. Wenn die gleichen Grundannahmen getroffen und Parameter festgelegt werden, führen beide Bewertungungsverfahren zu grundsätzlich gleichen Unternehmenswerten.

Unter bestimmten Voraussetzungen ermöglicht der Gesetzgeber, den Unternehmenswert unter Anwendung des **vereinfachten Ertragswertverfahrens** gemäß **§ 199 ff BewG** zu ermitteln. Hierbei wird der zukünftig nachhaltig erzielbare Jahresertrag aus den Betriebsergebnissen der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre als Durchschnittsertrag abgeleitet. Aus den Vergan-

genheitsergebnissen sind bestimmte Ergebnisteile, unter anderem auch außerordentliche Ergebnisse, zu eliminieren, der tatsächliche Steueraufwand ist durch einen „normierten“ Steueraufwand zu ersetzen. Der so ermittelte Durchschnittsertrag ist mit dem gesetzlich vorgeschriebenen **Kapitalisierungsfaktor** (ab 01.01.2016: **13,75**) zu multiplizieren. Bei komplexen Konzernstrukturen sieht die Finanzverwaltung das vereinfachte Ertragswertverfahren in der Regel als nicht anwendbar an.

Andere anerkannte, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nicht-steuerliche Zwecke übliche **Methoden** sind insbesondere **vergleichsorientierte Methoden** und **Multiplikatormethoden**. Es handelt sich um unterschiedliche Erscheinungsformen marktorientierter Bewertungsverfahren, die den mutmaßlich zu erzielenden Veräußerungspreis aus dem direkten Vergleich mit realisierten Kaufpreisen vergleichbarer Unternehmen oder aus branchentypischen Marktmultiplikatoren ableiten.

3.2. Bewertungsbeispiele nach vereinfachtem Ertragswertverfahren gemäß §§ 199 ff BewG

Für nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen kann die Bewertung unter Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens gem. § 199 ff BewG erfolgen, sofern dieses Verfahren nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Bei mehrstufigen Konzernstrukturen lehnt die Finanzverwaltung die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens grundsätzlich ab. Dennoch kann durch dieses Verfahren eine erste Einschätzung für den erbschaftsteuerlichen Wert von Betriebsvermögen erfolgen.

Nachfolgend werden typisiert Unternehmenswerte ermittelt, unter der vereinfachenden Annahme, dass alle erforderlichen Ergebniskorrekturen gemäß §§ 199 ff BewG nicht erforderlich sind bzw. vorgenommen wurden.

	Unternehmen A	Unternehmen B	Unternehmen C
Durchschnittsertrag der letzten 3 Jahre (vor Steuern)	500.000 €	4.500.000 €	10.000.000 €
Normierter Steueraufwand (30 %)	-150.000 €	-1.350.000 €	-3.000.000 €
Durchschnittsertrag	350.000 €	3.150.000 €	7.000.000 €
Kapitalisierungsfaktor	13,75	13,75	13,75
Unternehmenswert	4.812.500 €	43.312.500 €	96.250.000 €

4. Ermittlung von Steuerbelastungen anhand von Fallbeispielen

Auf den nachfolgenden Seiten werden modellhaft Erbschaftsteuerbelastungen ermittelt, die sich bei einer Vollübertragung der unter 3.2. typisiert bewerteten Unternehmen ergeben würden.

Im Modell erfolgen die Übertragungen auf ein Kind (Steuerklasse I). Der persönliche Freibetrag beträgt 400.000 €. Der Steuersatz ist progressiv und steigt in Stufen in Abhängigkeit von der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs.

Fallbeispiel I			
Unternehmen A mit Finanzmitteln in Höhe von 2.000.000 € und Schulden in Höhe von 1.200.000 €			
Berechnung			
Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens (GWBV)			4.812.500 €
abzgl. Verwaltungsvermögen			
Finanzmittel (Modellannahme)		2.000.000 €	
abzgl. Schulden (Modellannahme)		-1.200.000 €	
= Finanzmittel nach Schulden		800.000 €	
Abzgl. Sockelbetrag (15% vom GWBV)		-721.875 €	
= Verwaltungsvermögen aus Finanzmitteln		78.125 €	
Übriges Verwaltungsvermögen (Modellannahme)		0 €	
= Netto-Verwaltungsvermögen (NVV)		78.125 €	
Abzgl. unschädliches Verwaltungsvermögen			
10% von (GWBV - NVV)	473.438 €		
maximal		-78.125 €	
Steuerpflichtiges Verwaltungsvermögen		0 €	0 €
Begünstigtes Vermögen			4.812.500 €

Resultat	Das Netto-Verwaltungsvermögen beträgt nicht mehr als 20% des gemeinen Werts des Betriebsvermögens --> Optionsverschonung (100%) möglich	
	Es besteht kein steuerpflichtiges Verwaltungsvermögen	
	Steuerpflichtiger Erwerb	0 €
	Steuerbelastung	0 €

Fallbeispiel II			
Unternehmen A mit Finanzmitteln in Höhe von 4.000.000 € und Schulden in Höhe von 1.200.000 €			
Berechnung			
Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens (GWBV)			4.812.500 €
abzgl. Verwaltungsvermögen			
Finanzmittel (Modellannahme)		4.000.000 €	
abzgl. Schulden (Modellannahme)		-1.200.000 €	
= Finanzmittel nach Schulden		2.800.000 €	
Abzgl. Sockelbetrag (15% vom GWBV)		-721.875 €	
= Verwaltungsvermögen aus Finanzmitteln		2.078.125 €	
Übriges Verwaltungsvermögen (Modellannahme)		0 €	
= Netto-Verwaltungsvermögen (NVV)		2.078.125 €	
Abzgl. unschädliches Verwaltungsvermögen			
10% von (GWBV - NVV)	273.438 €		
maximal		-273.438 €	
Steuerpflichtiges Verwaltungsvermögen		1.804.687 €	1.804.687 €
Begünstigtes Vermögen			3.007.813 €

Resultat	Das Netto-Verwaltungsvermögen beträgt mehr als 20% des gemeinen Werts des Betriebsvermögens --> Nur Regelverschonung (85%) möglich	
	Verschonter Erwerb (85%) (steuerfrei)	2.556.641 €
	Nicht verschonter Erwerb (15%) (steuerpflichtig)	451.172 €
	Steuerpflichtiges Verwaltungsvermögen	1.804.687 €
	Steuerpflichtiger Erwerb	2.255.859 €
	Persönlicher Freibetrag	-400.000 €
	Zu versteuern	1.855.859 €
	Steuerbelastung (St. Kl. I 19%)	352.613 €

Fallbeispiel III	
Unternehmen B; Verwaltungsvermögen ist nicht vorhanden	
Berechnung	
Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens (GWBV)	43.312.500 €
abzgl. Verwaltungsvermögen (Modellannahme)	0 €
Begünstigtes Vermögen	43.312.500 €

Resultat	Das Netto-Verwaltungsvermögen beträgt nicht mehr als 20% des gemeinen Werts des Betriebsvermögens -->Optionsverschonung (100%) möglich	
	Es handelt sich um einen Großerwerb zwischen 26 Mio und 90 Mio Euro	
	Der Erwerber wählt das Abschmelzungsmodell	
	Der Erwerb übersteigt 26 Mio Euro um 17.312.500 Euro	
	Der Verschonungsabschlag schmilzt von 100% auf 77%	
	Verschonter Erwerb (77%) (steuerfrei)	33.350.625 €
	Nicht verschonter Erwerb (23%) (steuerpflichtig)/Steuerpflichtiger Erwerb	9.961.875 €
	Persönlicher Freibetrag	-400.000 €
	Zu versteuern	9.561.875 €
	Steuerbelastung (St.Kl. I, 23%)	2.199.231 €
	Alternativ : Verschonungsbedarfsprüfung statt Abschmelzungsmodell	

Fallbeispiel IV	
Unternehmen C; Verwaltungsvermögen ist nicht vorhanden	
Berechnung	
Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens (GWBV)	96.250.000 €
abzgl. Verwaltungsvermögen	0 €
Begünstigtes Vermögen	96.250.000 €

Resultat	Es handelt sich um einen Großerwerb von mehr als 90 Mio Euro	
	Der Verschonungsabschlag schmilzt von 100% auf 0%	
	Nicht verschonter/steuerpflichtiger Erwerb	96.250.000 €
	Persönlicher Freibetrag	-400.000 €
	Zu versteuern	95.850.000 €
	Steuerbelastung (St.Kl. I, 30%)	28.755.000 €
	Auf Antrag: Verschonungsbedarfsprüfung	

5. Zusammenfassung

Das Verschonungssystem bei Übertragung von Betriebsvermögen sieht nach wie vor die Regel- und Optionsverschonung vor. Voraussetzung für die Gewährung des Verschonungsabschlags ist die Einhaltung der Lohnsummenregelung und die Erfüllung weiterer Voraussetzungen. Eine der wesentlichen Änderungen durch die Erbschaftsteuerreform 2016 betrifft die ungeminderte Besteuerung von Verwaltungsvermögen. Bei mehrstufigen Konzernstrukturen erfolgt die Ermittlung des Verwaltungsvermögens im Rahmen der neu eingeführten Verbundvermögensaufstellung. Bei Großwerbungen zwischen 26 Mio. € und 90 Mio. € schmilzt der Verschonungsabschlag ab. Bei Einzelerwerbungen von über 90 Mio. € entfällt der Verschonungsabschlag vollständig. Auf Antrag kann eine Verschonungsbedarfsprüfung durchgeführt werden mit dem Ziel des ganzen oder teilweisen Erlass der Erbschaftsteuer.

Um für den Einzelfall das erbschaftsteuerliche Drohpotential erkennen zu können, ist unabdingbar, eine erste Einschätzung zur Bewertung des zu übertragenden Betriebsvermögens durchzuführen. Verschiedene Verfahren zur ertragswertorientierten Bewertung können zur Anwendung

kommen. Gegebenenfalls ist der Substanzwert als Mindestwert anzusetzen. Ebenso unabdingbar ist ein erster Überblick dazu, inwieweit steuerpflichtiges Verwaltungsvermögen vorhanden ist.

Die vier Fallbeispiele sollen verdeutlichen, inwieweit sich bei unterschiedlichen Ausgangssituationen die Steuerbelastung grundlegend ändern kann.

Im Fachtum werden derzeit zahlreiche Zweifelsfragen zur Auslegung und Anwendung der neuen Vorschriften diskutiert. Von dem für 2017 angekündigten Anwendungserlass zum neuen Erbschaftsteuerrecht werden Lösungen und Klärungen erhofft. Insofern bleibt die Entwicklung abzuwarten. Wegen der Kompliziertheit des neuen Rechts im Einzelfall dürfte sich die Finanzverwaltung einer Flut von Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft gegenüber sehen.

Auch wir können nur dringend raten, bei anstehenden Übertragungen von Betriebsvermögen steuerlichen Rat einzuholen; denn es ist nicht nur so, dass fast jeder Fall erbschaftsteuerliche Besonderheiten aufweist, sondern auch, dass bei vermeintlich einfachen Fällen sich Probleme ergeben können, die sich erst auf den zweiten

IMPRESSUM

HERAUSGEBER

Kanzleiverbund Kohl & Zerhusen
Alter Bahndamm 1
49439 Steinfeld-Mühlen
Tel. +49 (0) 5492 803-0
Fax +49 (0) 5492 803-50
info@kohl-zerhusen.de

HAFTUNGSAUSSCHLUSS

Die Zusammenstellung der Beiträge erfolgt aus den Bereichen Steuern, Wirtschaft, Finanzwirtschaft, Unternehmensorganisation unter Berücksichtigung ihrer praktischen Bedeutung für unsere Kunden. Die Zusammenstellung erhebt daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit der Darstellung aller Neuigkeiten und Entwicklungen, insbesondere im Bereich Steuern und Wirtschaft. Eine Haftung aufgrund von Unvollständigkeit kann daher nicht übernommen werden. Alle Beiträge geben auch die persönliche Auffassung des Autors wieder und sind dabei nach bestem Wissen erstellt. Eine Haftung aufgrund von Fehlerhaftigkeit kann daher trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Zu den dargestellten Themen wird gerne weitere Auskunft erteilt.