

Ernst & Young (Hrsg.)

ErbSt 2016

Neuregelungen und Praxishinweise

Mit Beiträgen von:

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

Disclaimer – Haftungsausschluss EY

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

dfv' Mediengruppe

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

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

Satzkonvertierung: fidus Publikations-Service GmbH, Nördlingen

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

Printed in Germany

Kapitel 1

Überblick über die Neuregelungen

Schrifttum: *Driien*, Wegfall oder Fortgeltung des verfassungswidrigen Erbschaftsteuergesetzes nach dem 30.6.2016?, DStR 2016, 643; *Erkis*, Die Neuregelung des Verschonungssystems für Betriebsvermögen im ErbStG – Vorgaben des BVerfG-Urteils v. 17.12.2014 umgesetzt?, DStR 2016, 1441; *Reich*, Gestaltungen im neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht, DStR 2016, 2447; *Riegel/Heynen*, Erbschaftsteuerreform 2016 – das vorläufige Ende einer Hängepartie, BB 2017, 23.

Übersicht

	Rn.
I. Einführung	1
II. Die Reform im Überblick	4
III. Neuregelungen	9
1. Begünstigtes Vermögen	9
2. Konzernstrukturen	21
3. Sonderregelungen für Familien- unternehmen	24
4. Verschonungssystem und ab- schmelzende Verschonung	30
5. Verschonungsbedarfsprüfung	36
6. Sonstige Neuregelungen	43
IV. Verfassungsrechtlicher Rahmen	49
V. Zusammenfassung und Ausblick	52

I. Einführung

Das „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ (Erbschaftsteueranpassungsgesetz, ErbStAnpG) wurde am 14.10.2016 durch den Bundesrat verabschiedet und am 9.11.2016 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht.¹ 1

Hintergrund des Gesetzes ist ein Urteil des BVerfG vom 17.12.2014², mit dem das Gericht die bisherigen Verschonungsregelungen für Unternehmensvermögen (§§ 13a und 13b ErbStG) in Verbindung mit der Tarifvorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG für verfassungswidrig erklärt und den Gesetzgeber zu einer gesetzlichen Neuregelung bis zum 30.6.2016 aufgefordert hat.³ Dabei wurde seitens des Gerichts ausdrücklich festgestellt, dass Verschonungsregelungen für kleinere und mittlere Unternehmen grundsätzlich erforderlich und geeignet sind, um diese Unternehmen in ihrer Existenz zu sichern und vorhandene Arbeitsplätze zu erhalten. Jedoch sei die konkrete Ausgestaltung der bisherigen Verschonungsregelungen unverhältnismäßig, soweit sie kleinere und mittlere Unternehmen, Großbetriebe und Konzernverbände gleichermaßen erfasst. Ein weiterer zentraler Kritikpunkt des Gerichts war die bisherige Ausgestaltung der Lohnsummenregelung, von deren Anwendung eine Mehrheit der Unternehmen faktisch ausgenommen war. Folglich liegt der 2

¹ BGBl. I 2016, 2464.

² BVerfG, 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50.

³ Vgl. Kapitel 2.

Schwerpunkt der Änderungen durch das nun verabschiedete Gesetz mit der Neufassung der §§ 13a, 13b und 13c ErbStG sowie der Einführung des § 28a ErbStG einerseits auf Änderungen der Lohnsummenregelung für kleinere Betriebe und andererseits auf der Neugestaltung der Verschonung bei Erwerb großer Betriebsvermögen. Darüber hinaus wurde seitens des BVerfG auch die Gestaltungsanfälligkeit der bestehenden Verschonungsregelungen kritisiert. Während eine wesentliche Gestaltungsmöglichkeit, die sog. Cash-GmbH, durch den Gesetzgeber bereits vor dem oben genannten Urteil mit Einführung des Finanzmitteltests nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG a. F. beseitigt wurde, ist der Wechsel von der isolierten Betrachtung der Gesellschaften einer Unternehmensgruppe hinsichtlich ihres Verwaltungsvermögens hin zu einer Verbundvermögensbetrachtung als Reaktion auf die Möglichkeit zu sehen, eben jenen Finanzmitteltest durch die Vergabe konzerninterner Darlehen zu bestehen.

- 3 Der folgende Beitrag gibt einen Überblick über die aktuelle Erbschaftsteuerreform und stellt die wesentlichen Neuregelungen kurz vor. Dabei wird auf eine detaillierte Darstellung einzelner Aspekte zugunsten des Verweises auf die Folgekapitel verzichtet.

II. Die Reform im Überblick

- 4 Mit der Verabschiedung des ErbStAnpG verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, erbschaft- bzw. schenkungsteuerlich begünstigte Übertragungen von Betriebsvermögen⁴ zu ermöglichen und diese zugleich verfassungskonform auszugestalten. Zur Erreichung dieses Ziels wollte sich der Gesetzgeber ersten Ankündigungen zufolge an den Vorgaben des BVerfG orientieren und nur minimalinvasive Änderungen an der bestehenden Rechtslage vornehmen. Entsprechend findet sich in dem Regierungsentwurf vom 8.7.2015 eine eng gefasste Verschonungsregelung, die sicherlich auch dem Zweck dienen sollte, das Steueraufkommen zu erhöhen. Dem standen diverse Stimmen aus Wirtschaft und Politik entgegen, wonach mittelständische und inhabergeführte Unternehmen durch möglichst weitreichende Verschonungsregelungen gesichert werden sollten.⁵ Wie die Bundestagsdebatte am 29.9.2016⁶ zeigte, verliefen die Konfliktlinien nicht nur zwischen Regierung und Opposition, sondern auch über Parteigrenzen hinweg und führten dazu, dass sich die in Bundestag und Bundesrat vertretenen Parteien nicht innerhalb der vom BVerfG vorgege-

4 Im Folgenden wird vereinfachend von den Regelungen für Betriebsvermögen gesprochen. Soweit nicht anders beschrieben, sind damit immer die Verschonungsregelungen gemeint, die für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft sowie Anteile an Kapitalgesellschaften gelten.

5 Vgl. Kapitel 3.

6 BT-Plenarprotokoll 18/193, 19195 ff.

benen Frist auf ein Gesetz einigen konnten. Das jetzt verabschiedete Gesetz stellt folglich einen Kompromiss zwischen den unterschiedlichen Interessen dar, dessen Verfassungskonformität abzuwarten bleibt. Selbst Mitglieder der Fraktionen, die derzeit die Regierung bilden, schließen eine erneute Vorlage an das BVerfG nicht aus.⁷ In jedem Fall lässt sich feststellen, dass sich die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen – insbesondere hinsichtlich der Ermittlung des begünstigten Vermögens in Abgrenzung vom Verwaltungsvermögen – mit dem ErbStAnpG noch einmal verkompliziert haben.

Ausgangspunkt der Verschonungsregelungen bildet das begünstigungsfähige Vermögen. Wie bisher umfasst das begünstigungsfähige Vermögen land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen (inklusive Beteiligungen an gewerblich und freiberuflich tätigen Personengesellschaften) sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, an deren Nennkapital der Erblasser oder Schenker unmittelbar zu mehr als 25 % beteiligt war.⁸ Eine zwischenzeitlich vorgesehene Einschränkung für gewerblich geprägte Personengesellschaften und reine Beteiligungskapitalgesellschaften wurde nicht umgesetzt.⁹ **5**

Die Regelverschonung (steuerfreie Übertragung von 85 % des begünstigten Vermögens) und die Optionsverschonung (vollständig steuerfreie Übertragung des begünstigten Vermögens) werden beibehalten. Abweichend von der bisherigen Regelung greifen die vorgenannten Verschonungsregelungen jedoch nur bei Erwerben von bis zu 26 Mio. EUR. Übersteigt ein Erwerb diesen Betrag, kommt es grundsätzlich zur vollen Versteuerung. Es besteht dann jedoch die Möglichkeit, den Verschonungsabschlag¹⁰ oder die Verschonungsbedarfsprüfung¹¹ zu beantragen. **6**

Wie bisher hängt die Gewährung der Steuerbegünstigung von der Einhaltung von Mindestlohnsummen und Behaltensfristen ab. Bei der Regelverschonung darf die Mindestlohnsumme, deren Höhe künftig an die Anzahl der Beschäftigten geknüpft ist, innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb nicht unterschritten werden.¹² Zudem darf keine Veräußerung oder ein dieser gleichgestellter Tatbestand verwirklicht und keine Überentnahme getätigt werden. Im Fall der Optionsverschonung erhöht sich die Mindestlohnsumme, und die Behaltensfrist verlängert sich auf sieben Jahre. **7**

Eine wesentliche Änderung besteht darin, dass die Erfüllung des Verwaltungsvermögenstests anders als bisher nicht mehr zu einer Verschonung des gesamten übertragenen Betriebsvermögens führt. Stattdessen soll künftig **8**

⁷ Vgl. *Riegel/Heynen*, BB 2017, 23, 23 f.

⁸ § 13b Abs. 1 ErbStG.

⁹ Vgl. *Riegel/Heynen*, BB 2017, 23, 24.

¹⁰ § 13c ErbStG.

¹¹ § 28a ErbStG.

¹² § 13a Abs. 3 ErbStG.

nur noch das begünstigte Betriebsvermögen von der Verschonung erfasst werden. Das verbleibende Verwaltungsvermögen ist hingegen grundsätzlich nicht mehr begünstigt. Diese und weitere Neuregelungen, die rückwirkend zum 1.7.2016 in Kraft treten, werden im folgenden Abschnitt überblicksartig erläutert.

III. Neuregelungen

1. Begünstigtes Vermögen¹³

- 9** Jegliches Betriebsvermögen stellt grundsätzlich begünstigungsfähiges Vermögen dar. Es handelt sich jedoch nur insoweit um begünstigtes Vermögen, als sein Wert den Wert des Verwaltungsvermögens übersteigt.
- 10** Der Begriff und die Definition des Verwaltungsvermögens werden im Prinzip beibehalten, es erfolgen lediglich Modifikationen im Detail. Nach wie vor gehören zum Verwaltungsvermögen Dritten zur Nutzung überlassene Immobilien, Anteile an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligung am Nennkapital von nicht mehr als 25 %, Kunstgegenstände, Wertpapiere und verbrieft Forderungen sowie Finanzmittel, soweit ihr gemeiner Wert nach Abzug von Schulden, unter Beachtung weiterer Voraussetzungen, 15 % des begünstigten Betriebsvermögens übersteigt.¹⁴
- 11** Ausgenommen bleibt Vermögen, welches zwar seiner Art nach grundsätzlich als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren wäre, jedoch ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dient und dem Zugriff anderer Gläubiger als der unmittelbar berechtigten Gläubiger entzogen ist.¹⁵
- 12** Zu den Finanzmitteln zählen Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen, die nicht verbrieft sind (z. B. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen).¹⁶ Der gemeine Wert von Schulden wird vorrangig mit den vorhandenen Finanzmitteln verrechnet.¹⁷ Verbleibende Schulden werden anteilig von dem gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens abgezogen.¹⁸ Die anteiligen Schulden bestimmen sich dabei nach dem Verhältnis des sonstigen Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens zuzüglich der verbleibenden Schulden.¹⁹

¹³ Vgl. Kapitel 4.

¹⁴ § 13b Abs. 4 ErbStG.

¹⁵ § 13b Abs. 3 ErbStG.

¹⁶ § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG.

¹⁷ § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG.

¹⁸ § 13b Abs. 6 Satz 1 ErbStG.

¹⁹ § 13b Abs. 6 Satz 2 ErbStG.

Soweit nach Abzug von Schulden ein Finanzmittelüberhang verbleibt, reduziert sich dieser um maximal 15 % des begünstigten Betriebsvermögens.²⁰ Der Abzug des sog. 15 %-Sockelbetrags erfolgt aber nur, wenn das „begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs oder der nachgeordneten Gesellschaften nach seinem Hauptzweck einer [originär gewerblichen] Tätigkeit dient“.²¹ Dabei ist unklar, „ob nur eine oder sämtliche nachgeordneten Gesellschaften eine entsprechende Tätigkeit entfalten müssen“.²² In Fällen, in denen der Finanzmittelüberhang höher ist als der 15 %-Sockelbetrag, besteht grundsätzlich ein Potenzial zur Schaffung weiterer unschädlicher Finanzmittel. Ob eine Umschichtung – bspw. von Wertpapieren – in Finanzmittel sinnvoll ist, muss sorgfältig abgewogen werden. **13**

Zwar entstehen durch eine solche Umschichtung, soweit die Höhe des Verwaltungsvermögens insgesamt unverändert bleibt, keine erbschaftsteuerlichen Nachteile. Ein Vorteil ergibt sich jedoch nur dann, wenn der Abzug des 15 %-Sockelbetrags tatsächlich möglich ist. Dies ist zumindest in den Fällen unsicher, in denen Unternehmen – bspw. nach der Veräußerung eines Unternehmensteils – ohnehin über einen hohen Bestand an liquiden Mitteln, Wertpapieren oder Forderungen verfügen und aufgrund des Verhältnisses von Verwaltungsvermögen zu begünstigtem Vermögen nicht als originär gewerblich, sondern als vermögensverwaltend tätig qualifiziert werden könnten. Nicht zuletzt ist die Beeinflussung betriebswirtschaftlicher Entscheidungen durch erbschaftsteuerliche Regelungen kritisch zu sehen. **14**

Die wesentliche Änderung zum bisherigen Recht besteht darin, dass das nach anteiligem Schuldenabzug verbleibende Verwaltungsvermögen bis auf einen geringfügigen Teil von 10 % (unschädliches Verwaltungsvermögen²³, sog. „Schmutzzuschlag“) grundsätzlich nicht mehr begünstigt und damit vollständig der Besteuerung zu unterwerfen ist. Je nach Verwandtschaftsgrad zwischen Schenker (bzw. Erblasser) und Erwerber kommt dabei ein Steuersatz von bis zu 30 %, 43 % bzw. 50 % zur Anwendung. **15**

Gleiches gilt für junges Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer weniger als zwei Jahre zuzurechnen war.²⁴ Junge Finanzmittel und junges (sonstiges) Verwaltungsvermögen können weder als unschädliches Verwaltungsvermögen behandelt noch in die oben erläuterte Schuldenverrechnung einbezogen werden. Sie sind damit vollständig nicht begünstigt und der Besteuerung zu unterwerfen. **16**

²⁰ § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 1 ErbStG.

²¹ § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 4 ErbStG.

²² Reich, DStR 2016, 2447, 2447.

²³ § 13b Abs. 7 Satz 1 ErbStG.

²⁴ § 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG.

- 17** Neben den dargestellten Änderungen enthält das ErbStAnpG eine neue „Stolperfalle“, die sog. 90 %-Grenze oder Brutto-Verwaltungsvermögensquote. Demnach darf das Bruttoverwaltungsvermögen (ohne Abzug von Schulden) nicht mehr als 90 % des „gemeinen Werts des begünstigungsfähigen Vermögens“²⁵ betragen, d.h. des Unternehmenswerts (nach Abzug von Schulden). Bei einer Überschreitung dieser 90 %-Grenze wird insgesamt keine Begünstigung mehr gewährt!
- 18** Im Rahmen einer risikoorientierten Betrachtung muss der 90 %-Grenze besondere Beachtung geschenkt werden. Wenn der Unternehmenswert sinkt oder das Verwaltungsvermögen steigt, führt dies automatisch zu einem Anstieg der Brutto-Verwaltungsvermögensquote. Das folgende Beispiel zeigt, dass hiervon insbesondere hochverschuldete Unternehmen betroffen sein können:

Verbundvermögensaufstellung²⁶	
Maschinen 20 Mio. EUR	Eigenkapital 4,5 Mio. EUR (Unternehmenswert 10 Mio. EUR)
Finanzmittel 9,5 Mio. EUR	Schulden 25 Mio. EUR
29,5 Mio. EUR	29,5 Mio. EUR

- 19** Nach dem Wortlaut des ErbStAnpG könnte dieses Unternehmen keine erb-schaftsteuerliche Begünstigung mehr erhalten, da die Finanzmittel vor Abzug von Schulden mehr als 90 % des Nettounternehmenswerts in Höhe von 10 Mio. EUR betragen. Ob der Gesetzgeber dies bezweckt hat, darf bezweifelt werden.
- 20** Beim Erwerb von Todes wegen – nicht bei Schenkungen! – entfällt die Zu-rechnung von Vermögensgegenständen zum Verwaltungsvermögen rückwirkend zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer, wenn der Erwerber diese Vermögensgegenstände innerhalb von zwei Jahren in begünstigungsfähiges Vermögen investiert.²⁷ Diese sog. Investitionsklausel setzt jedoch voraus, dass die Investition aufgrund eines „vorgefassten Plans des Erblassers“²⁸ erfolgt. Die praktische Anwendbarkeit der Investitionsklausel ist damit fraglich, da ein Plan zur Durchführung einer Investition eigentlich Sache der

²⁵ § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG.

²⁶ Zum Aufbau der Verbundvermögensaufstellung vgl. unten Rn. 21 ff.

²⁷ § 13b Abs. 5 Satz 1 ErbStG.

²⁸ § 13b Abs. 5 Satz 2 ErbStG.

Geschäftsführung ist. Nur die 100 %-Beteiligung eines Gesellschafters ermöglicht grundsätzlich die volle Kontrolle, weshalb die Investitionsklausel in diesen Fällen wohl anwendbar sein dürfte. Insgesamt ist die Praktikabilität der Investitionsklausel unseres Erachtens zweifelhaft, weshalb spätere Verlautbarungen der Finanzverwaltung mit Spannung erwartet werden dürfen.

2. Konzernstrukturen²⁹

Während bei mehrstufigen Unternehmensstrukturen bisher eine stufenweise **21** Betrachtung „von unten nach oben“ erfolgte, ist künftig eine zusammenfassende Betrachtung im Wege einer Verbundvermögensaufstellung³⁰ erforderlich. Dies führt bspw. dazu, dass ein „Vergraben“ von Liquidität auf unteren Konzernebenen – unter Einhaltung der relevanten Verwaltungsvermögensquote auf der obersten Konzernebene – nicht mehr möglich ist.

Die Verbundvermögensaufstellung darf nicht mit einer Konzernbilanz **22** wechselt werden. Entsprechend der Gesetzessystematik werden in der Verbundvermögensaufstellung neben den Schulden nur die Vermögensgegenstände erfasst, die zum Verwaltungsvermögen zählen.³¹ Im Rahmen einer konsolidierten Betrachtung wird dabei das Verwaltungsvermögen einer jeden Konzerngesellschaft ermittelt und auf der obersten Konzernebene in der Verbundvermögensaufstellung „gesammelt“. Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen verschiedenen Konzerngesellschaften (sog. Intercompany-Darlehen) werden in der Verbundvermögensaufstellung – ggf. anteilig entsprechend der bestehenden Beteiligungsquote – nicht berücksichtigt.³²

Bei Personengesellschaften gehören Verrechnungsforderungen von **23** Gesellschaftern – also Guthaben auf einem Gesellschafter-Darlehenskonto, das als Fremdkapital qualifiziert, – ebenfalls zu den Finanzmitteln. Solche Verrechnungsforderungen eines Gesellschafters, der seine Anteile vererbt oder verschenkt, werden – ebenso wie personengebundene Rücklagen – in voller Höhe in der Verbundvermögensaufstellung erfasst, während die Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens und Schulden der Personengesellschaft (gemäß Gesamthandelsbilanz) nur in Höhe der Beteiligungsquote des betroffenen Gesellschafters angesetzt werden.

²⁹ Vgl. Kapitel 5.

³⁰ § 13b Abs. 9 Satz 2 ErbStG.

³¹ § 13b Abs. 9 Satz 2 ErbStG.

³² § 13b Abs. 9 Satz 3 ErbStG.

3. Sonderregelungen für Familienunternehmen³³

- 24 Familienunternehmen zeichnen sich häufig durch eine restriktive Ausgestaltung ihrer Gesellschaftsverträge bzw. Satzungen aus, die bspw. Beschränkungen hinsichtlich der Verfügung über die Anteile enthalten. Solche Verfügungsbeschränkungen gelten als persönliche Verhältnisse, die im Rahmen der Ermittlung des gemeinen Werts der Anteile nicht berücksichtigt werden dürfen.³⁴ Um restriktiven Gesellschaftsverträgen bzw. Satzungen dennoch Rechnung zu tragen, kodifiziert das ErbStAnpG eine besondere Steuerbefreiung für Familienunternehmen.³⁵ Dabei wird für begünstigtes Vermögen ein Abschlag in Höhe von maximal 30 % gewährt, sofern der Gesellschaftsvertrag bzw. die Satzung kumulativ bestimmte Ausschüttungs-, Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen enthält.
- 25 Konkret sieht die jetzt beschlossene Gesetzesfassung folgende Bestimmungen vor, die den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen müssen:
- Entnahmen und Ausschüttungen müssen auf höchstens 37,5 % des steuerrechtlichen Gewinns beschränkt sein, gekürzt um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttung aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen. Unberücksichtigt bleiben dabei (zusätzliche) Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttung entfallenden Steuern vom Einkommen.³⁶
 - Die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder die Anteile an der Kapitalgesellschaft muss auf Mitgesellschafter, Angehörige und Familienstiftungen beschränkt sein.³⁷
 - Für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters aus der Gesellschaft ist eine Abfindung vorzusehen, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder der Anteile an der Kapitalgesellschaft liegt.³⁸
- 26 Ist im Gesellschaftsvertrag eines Familienunternehmens bspw. geregelt, dass die Gesellschafter zu 80 % bzw. 60 % des Verkehrswerts abgefunden werden, so beträgt der Wertabschlag unter Beachtung weiterer Voraussetzungen 20 % bzw. maximal 30 %.
- 27 Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung für Familienunternehmen ist, dass die oben genannten Bestimmungen bereits zwei Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen. Zudem müssen sie über einen

33 Vgl. Kapitel 6.

34 § 9 Abs. 2 i. V. m. § 9 Abs. 3 Satz 1 BewG.

35 § 13a Abs. 9 ErbStG. Der Wertabschlag von bis zu 30 % ist dabei nicht Teil des Bewertungs-, sondern des nachgelagerten Verschonungssystems.

36 § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG.

37 § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ErbStG.

38 § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 ErbStG.

Zeitraum von 20 Jahren nach Entstehung der Steuer eingehalten werden. Ist dies nicht der Fall, entfällt die Steuerbefreiung für Familienunternehmen mit Wirkung für die Vergangenheit.³⁹

Wird der operative Betrieb einer GmbH & Co. KG bspw. 10 Jahre nach dem Erbfall in eine 100%ige Tochter-GmbH ausgegliedert und zugleich der Gesellschaftsvertrag der KG dahingehend geändert, dass zukünftig alle Gewinne der KG entnahmefähig sein sollen, so entfällt der Wertabschlag von bis zu 30% rückwirkend. Diese Konsequenz tritt unabhängig davon ein, ob Gewinne der Tochter-GmbH weitgehend thesauriert werden, wodurch letztlich keine höheren Entnahmen als bisher entstehen. Hierbei handelt es sich unseres Erachtens um ein unbilliges Ergebnis. **28**

In diesem Zusammenhang ist es wichtig, darauf hinzuweisen, dass der Wertabschlag von bis zu 30% nicht im Bewertungsgesetz geregelt ist und somit keinen Einfluss auf die Ermittlung des „tatsächlichen“ Unternehmenswerts hat. Infolgedessen kann es in Fällen, in denen der steuerliche Wert höher als der Abfindungs- bzw. Verkaufspreis oder der Satzungskurs ist, noch immer zu fiktiven Schenkungen⁴⁰ kommen. **29**

4. Verschonungssystem und abschmelzende Verschonung⁴¹

Mit der Einführung von Regel- und Optionsverschonung im Jahr 2009 verfolgte der Gesetzgeber das Ziel, Betriebe vor Liquiditätsschwierigkeiten zu bewahren und den Erhalt von Arbeitsplätzen zu sichern. Die Gewährung der steuerbegünstigten – und im Fall der Optionsverschonung sogar steuerfreien – Übertragung von Betriebsvermögen hing von der Erfüllung der notwendigen Voraussetzungen ab. Sofern die Verwaltungsvermögensquote am Übertragungstichtag nicht überschritten sowie Lohnsummen und Behaltensfristen nach einer Übertragung eingehalten wurden, konnte die Steuerbegünstigung unabhängig von dem Wert des übertragenen Betriebsvermögens in Anspruch genommen werden. Auch wurde nicht geprüft, ob für den Fortbestand des übertragenen Unternehmens eine (weitgehende) Steuerfreistellung überhaupt erforderlich war. Dies hält das BVerfG nur bei der Übertragung kleiner und mittlerer Unternehmen für verhältnismäßig.⁴² Bei Übertragung größerer Unternehmen hingegen erreichte die Ungleichbehandlung schon wegen der Höhe der steuerbefreiten Beträge ein Ausmaß, das vor dem Hintergrund des im Grundgesetz verankerten Gleichheitsgrundsatzes einer besonderen Rechtfertigung bedürftig ist. **30**

³⁹ § 13a Abs. 9 Sätze 4 und 5 ErbStG.

⁴⁰ § 7 Abs. 7 ErbStG.

⁴¹ Vgl. Kapitel 7.

⁴² BVerfG, Pressemitteilung Nr. 116/2014 vom 17.12.2014.

tigung in Form einer konkreten Feststellung der Notwendigkeit der Steuerbegünstigung für das übertragene Betriebsvermögen bedürfe.⁴³

- 31 In dem Urteil des BVerfG findet sich keine konkrete Unternehmensgröße, bis zu deren Erreichen die steuerbegünstigte Übertragung ohne individuelle Verschonungsbedarfsprüfung möglich sein soll, sondern lediglich Hinweise zur Abgrenzung kleiner und mittlerer von größeren Unternehmen. Als mögliches Abgrenzungskriterium wird neben Arbeitnehmerzahl, Jahresumsatz und Bilanzsumme auch eine Höchstgrenze von 100 Mio. EUR genannt, bei deren Überschreitung die Steuerverschonung enden könnte.⁴⁴
- 32 Dem Urteil des BVerfG folgend, ist die Verschonung von Betriebsvermögen künftig von dessen Größe abhängig. Übergehendes begünstigtes Vermögen bleibt nur dann zu 85 % steuerfrei (Regelverschonung), wenn der Erwerb 26 Mio. EUR nicht übersteigt.⁴⁵ Dabei werden alle Erwerbe von derselben Person innerhalb eines Zehnjahreszeitraums zusammengerechnet.⁴⁶ Oberhalb dieser Prüfschwelle soll künftig grundsätzlich keine Verschonung mehr gewährt werden. Um jedoch einen abrupten Wechsel von der vollständigen Begünstigung in die vollständige Nichtbegünstigung des Betriebsvermögens zu vermeiden, sieht das ErbStAnpG mit dem Verschonungsabschlag ein stufenweises Abschmelzen der Steuerbegünstigung vor.
- 33 Bei einer Überschreitung des Betrags von 26 Mio. EUR kommt es somit nicht unmittelbar zum vollständigen Wegfall der Begünstigung, sondern zunächst zu einer Reduktion des Verschonungsabschlags von 85 % bzw. 100 %. Er vermindert sich um jeweils einen Prozentpunkt für jede 750.000 EUR, um die der Wert des übertragenen begünstigten Vermögens den Betrag von 26 Mio. EUR übersteigt.⁴⁷ Im Fall der Regelverschonung entfällt der Verschonungsabschlag ab einer Übertragung von begünstigtem Vermögen im Wert von 89,75 Mio. EUR. Im Fall der Optionsverschonung liegt der Verschonungsabschlag bei diesem Wert zwar noch bei 15 %, ⁴⁸ jedoch wird ab einem Erwerb von begünstigtem Vermögen in Höhe von 90 Mio. EUR kein Verschonungsabschlag mehr gewährt.⁴⁹
- 34 Teile der Literatur halten auch die Möglichkeit für verfassungsrechtlich bedenklich, Betriebsvermögen im Wert von bis zu 90 Mio. EUR steuerbegünstigt übertragen zu können, ohne zuvor eine individuelle Bedürfnisprüfung zu durchlaufen.⁵⁰ Dem steht entgegen, dass die Wertgrenze, ab der der Verscho-

43 BVerfG, Pressemitteilung Nr. 116/2014 vom 17.12.2014.

44 BVerfG, 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 174 und 175.

45 § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG.

46 § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG.

47 § 13c Abs. 1 Satz 1 ErbStG.

48 Vgl. *Riegel/Heynen*, BB 2017, 23, 28.

49 § 13c Abs. 1 Satz 2 ErbStG.

50 Vgl. *Erkis*, DStR 2016, 1441, 1447.

nungsabschlag vollständig entfällt, unterhalb der im Verfassungsgerichtsurteil genannten Höchstgrenze von 100 Mio. EUR liegt.

Bei einzelnen Erwerben von bis zu 90 Mio. EUR ist darüber hinaus zu beachten, dass die Optionsverschonung nur dann in Anspruch genommen werden kann, wenn das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 20 % des begünstigungsfähigen Vermögens beträgt.⁵¹ Sobald die Summe aus Finanzmittelüberhang (nach Abzug von Schulden und des 15 %-Sockelbetrags) und sonstigem Verwaltungsvermögen (ohne Abzug von verbleibenden Schulden sowie vor Abzug des Schmutzzuschlags) im Verhältnis zum Unternehmenswert mehr als 20 % beträgt, wird keine Optionsverschonung mehr gewährt.⁵² **35**

5. Verschonungsbedarfsprüfung⁵³

Wie bereits oben ausgeführt, hat das BVerfG eine Steuerbegünstigung hinsichtlich der Übertragung größerer Unternehmen nicht grundsätzlich abgelehnt. Jedoch setze eine solche Steuerbegünstigung den konkreten Nachweis voraus, dass die „volle Belastung des Übergangs solcher Unternehmen mit Erbschaft- und Schenkungsteuer zu einer Gefährdung dieser Unternehmen und der von ihnen bereitgestellten Arbeitsplätze führe“⁵⁴. Der Gesetzgeber hat auf diese Vorgabe des BVerfG mit der Einführung einer Verschonungsbedarfsprüfung reagiert.⁵⁵ **36**

Beträgt der Wert des übertragenen begünstigten Vermögens mehr als 26 Mio. EUR,⁵⁶ kann ein Erwerber künftig den Erlass der Erbschaftsteuer insoweit beantragen, als sein Vermögen nicht für ihre Begleichung ausreicht.⁵⁷ Beträgt der Wert des Erwerbs mehr als 90 Mio. EUR, stellt die Verschonungsbedarfsprüfung die einzige Steuerbegünstigung dar. „Bei Übertragungen von begünstigtem Vermögen zwischen 26 Mio. EUR und 90 Mio. EUR besteht eine Wahlmöglichkeit, ob ein abgeschmolzener Verschonungsabschlag ohne individuelle Bedarfsprüfung in Anspruch genommen werden soll oder zur individuellen Verschonungsbedarfsprüfung optiert wird.“⁵⁸ **37**

Beide Steuerbegünstigungen werden auf Antrag gewährt, wobei sich die beiden Anträge gegenseitig ausschließen.⁵⁹ Daher ist es wichtig, im Vorfeld der **38**

51 § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG.

52 § 13a Abs. 10 Satz 3 ErbStG.

53 Vgl. Kapitel 8.

54 *Riegel/Heynen*, BB 2017, 23, 29 f.

55 § 28a ErbStG.

56 Wird begünstigtes Vermögen mit einem Wert von bis zu 26 Mio. EUR übertragen, spielt die Verschonungsbedarfsprüfung keine Rolle, da für dieses Vermögen der volle Verschonungsabschlag ohne individuelle Prüfung gewährt wird, siehe Rn. 32 f.

57 § 28a Abs. 1 Satz 1 ErbStG.

58 *Riegel/Heynen*, BB 2017, 23, 30.

59 §§ 13c Abs. 2 Satz 6, 28a Abs. 8 ErbStG.

Antragstellung genau zu prüfen, welche der beiden Begünstigungen für den einzelnen Erwerber günstiger ist.

- 39 Die Verschonungsbedarfsprüfung basiert – neben der Erfüllung weiterer betrieblicher Voraussetzungen – auf dem Nachweis des Erwerbers, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer auf das begünstigte Vermögen aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen.
- 40 Das verfügbare Vermögen⁶⁰ umfasst einerseits die Hälfte des Vermögens, das der Erwerber bereits vor dem Erbfall oder der Schenkung besaß. Ausgenommen bleibt Betriebsvermögen, das im Fall einer Übertragung selbst begünstigt wäre. Andererseits gehört hierzu die Hälfte des schädlichen Verwaltungsvermögens, welches im übergegangenen Betriebsvermögen enthalten ist. Wurde zusammen mit dem betrachteten Betriebsvermögen weiteres (Privat-)Vermögen übertragen, ist auch dieses hälftig einzubeziehen. Dies ist insbesondere in Erbfällen von Bedeutung.
- 41 Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wird insoweit erlassen, als sie das verfügbare Vermögen übersteigt. Die Verschonungsbedarfsprüfung kann zu einem vollständigen Erlass der Erbschaft- und Schenkungsteuer führen. Dies ist jedoch nur möglich, wenn verfügbares Vermögen weder vorhanden ist noch mit übertragen wurde.
- 42 Korrespondierend zu den oben erläuterten Verschonungsregelungen sind auch bei der Verschonungsbedarfsprüfung Lohnsummen und Behaltensfristen zu beachten.⁶¹ Bei Verstößen kann der Erlass der Erbschaft- und Schenkungsteuer mit Wirkung für die Vergangenheit widerrufen werden.⁶² Darüber hinaus ist ein Widerruf auch dann möglich, wenn der Erwerber innerhalb der dem begünstigten Erwerb folgenden 10 Jahre weiteres verfügbares Vermögen durch Erbfall oder Schenkung erwirbt.⁶³ Dieser „Nachlauf“ ist in die Betrachtung, welche der Steuerbegünstigungen gewählt werden sollte, einzubeziehen.

6. Sonstige Neuregelungen⁶⁴

- 43 Der im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens anzuwendende Kapitalisierungsfaktor wurde bisher auf Basis eines sich jährlich ändernden Basiszinssatzes ermittelt⁶⁵ und betrug zuletzt – aufgrund des niedrigen Zinsniveaus – 17,85. Mit dem ErbStAnpG wird der Kapitalisierungsfaktor

60 § 28a Abs. 2 ErbStG.

61 § 28a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 ErbStG.

62 § 28a Abs. 4 Satz 2 ErbStG.

63 § 28a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 ErbStG.

64 Vgl. Kapitel 9.

65 § 203 BewG a. F.

auf 13,75 festgelegt.⁶⁶ Allerdings wird das BMF ermächtigt, den Kapitalisierungsfaktor mit Zustimmung des Bundesrats durch Rechtsverordnung an die Entwicklung der Zinsstrukturdaten anzupassen. Die Änderung des Bewertungsgesetzes tritt rückwirkend zum 1.1.2016 in Kraft.

Die Herabsetzung des Kapitalisierungsfaktors ist auf den ersten Blick ausgesprochen positiv für die Steuerpflichtigen. Allerdings kann sich durch die rückwirkende Anwendung auch ein beträchtlicher Nachteil ergeben: Durch den geringeren Kapitalisierungsfaktor sinkt der Unternehmenswert, wodurch die schädliche Verwaltungsvermögensquote von 50 % im alten Recht wesentlich schneller überschritten wird. Diese nachteilige Rückwirkung ist verfassungsrechtlich höchst bedenklich. In Bezug auf Übertragungen nach dem 30.6.2016 besteht dieses Problem nicht mehr, da die Verwaltungsvermögensgrenze von 50 % zukünftig entfällt. Eine Lösung könnte der Nachweis eines höheren Unternehmenswerts anhand eines Gutachtens nach IDW S1 sein. **44**

Die bisherige Lohnsummenregelung soll im Wesentlichen beibehalten werden. Der Kritik des BVerfG, dass bisher eine Mehrzahl der Betriebe faktisch von der Anwendung der Lohnsummenregelung ausgenommen war, begegnet der Gesetzgeber mit der Absenkung der maßgeblichen Arbeitnehmerzahl auf fünf Arbeitnehmer und einem Stufenmodell, in dem sich die Mindestlohnsummen mit steigender Arbeitnehmerzahl erhöhen.⁶⁷ **45**

Darüber hinaus erfolgen Modifikationen im Detail, wie die Aufnahme einer Vorschrift für die Behandlung von Betriebsaufspaltungen⁶⁸ und den Ausschluss bestimmter Beschäftigter aus dem Lohnsummentest (Beschäftigte, die sich im Mutterschutz oder einem Ausbildungsverhältnis befinden, die Kranken- oder Elterngeld beziehen, sowie Saisonarbeiter)⁶⁹. **46**

Schließlich ändern sich auch die Stundungsregelungen⁷⁰ im Vergleich zu der bisherigen Rechtslage. Dem Erwerber ist die im Erbfall auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer nur noch bis zu sieben Jahre zu stunden. Ferner erfolgt nur die Stundung auf den im ersten Jahr nach der Festsetzung der Steuer fälligen Jahresbetrag zinslos. Für die weiteren zu entrichtenden Jahresbeträge fällt eine Verzinsung i. H. v. 6 % p. a. gemäß den entsprechenden Regelungen der AO an. **47**

Die Stundung ist zu beantragen und kann sowohl bei Inanspruchnahme eines Verschonungsabschlags als auch bei Verschonungsbedarfsprüfung gewährt werden. Bei einem Verstoß gegen die Mindestlohnsummen oder die Behaltensfristen endet die Stundung umgehend. **48**

⁶⁶ § 203 BewG.

⁶⁷ § 13a Abs. 3 Satz 1 bis 4, Abs. 10 Satz 1 ErbStG.

⁶⁸ § 13a Abs. 3 Satz 13 ErbStG.

⁶⁹ § 13a Abs. 3 Satz 7 ErbStG.

⁷⁰ § 28 Abs. 1 ErbStG.