



Familienunternehmen und die Erbschaftsteuer

ERBSCHAFTSTEUERLICHE GRUNDLAGEN
UND GESTALTUNGSÜBERLEGUNGEN
ZUR OPTIMIERUNG DER UNTERNEHMENS-
NACHFOLGE

EIN LEITFADEN



HENNERKES, KIRCHDÖRFER & LORZ
RECHTSANWÄLTE · STEUERBERATER



WITTENER INSTITUT FÜR
FAMILIENUNTERNEHMEN

UNIVERSITÄT
WITTEN/HERDECKE

Inhalt



A EINFÜHRUNG	4
B WARUM GIBT ES EINE ERBSCHAFTSTEUER?	5
C WAS SIND DIE GRUNDLAGEN DER BESTEUERUNG?	7
D WIE ERFOLGT DIE BEWERTUNG VON (BETRIEBS)VERMÖGEN?	14
E WELCHE VERSCHONUNGSREGELUNGEN GIBT ES FÜR BETRIEBSVERMÖGEN?	18
F WIE KANN EINE ERBSCHAFTSTEUERLICHE OPTIMIERUNG DER UNTERNEHMENSNACHFOLGE ERFOLGEN?	23
G WIE IST DIE BESTEUERUNGSSITUATION IN ANDEREN LÄNDERN?	33
H SCHLUSSWORT	42

A Einführung



Kaum eine Steuerreform hat die Gemüter von Familienunternehmern so sehr bewegt wie das zum 1. Januar 2009 in Kraft getretene Erbschaftsteuergesetz. Bis zum Beschluss des Bundesverfassungsgerichts im Jahr 2006¹ gab es verschiedene Gesetzesinitiativen auf Bundes- und Länderebene zur Reform der Erbschaftsteuer. Mit dieser Entscheidung wurde dann aber eine völlige Neukonzeption der erbschaftsteuerlichen Bewertung und Besteuerung von betrieblichem Vermögen erforderlich.

Nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts ist der Gesetzgeber zunächst verpflichtet, die Bewertung am Verkehrswert des erworbenen Vermögens auszurichten. Lenkungsziele dürfen nach den Vorgaben des höchsten deutschen Gerichts in gesonderten Verschonungsnormen berücksichtigt werden. Dies darf sogar bis zu einer vollständigen Freistellung von der Besteuerung führen. Allerdings bedarf es dazu nach den Worten des Bundesverfassungsgerichts einer „erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung“ und einer „zielgenauen und normenklaren“ Ausrichtung solcher Regelungen an Gemeinwohlgründen und am Gleichheitsgrundsatz.

Die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts machten es dem Gesetzgeber nicht leicht, ein in sich schlüssiges und vor allem handhabbares Gesetzeswerk zu schaffen. Die ersten Erfahrungen zeigen denn auch, dass durch die Reform eine Fülle von Zweifelsfragen entstanden sind, die die Regelung einer Nachfolge erheblich erschweren können. Andererseits besteht die Möglichkeit, durch Gestaltungen bzw. die konsequente Nutzung der Verschonungsregelungen erhebliche Steuereinsparungen zu erzielen. Daher ist es für Familienunternehmen und deren Berater oberstes Gebot, sich mit diesem Gesetz intensiv auseinanderzusetzen und die möglichen Vergünstigungen konsequent zu nutzen.

Die Finanzverwaltung hat zwischenzeitlich in mehreren Erlassen zu Anwendungsfragen des neuen Erbschaftsteuergesetzes Stellung genommen. Hier sind insbesondere die „Gleich lautende[n] Erlasse

der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts“ zu nennen.²

Die für die Besteuerungspraxis ebenfalls sehr wichtigen Erbschaftsteuer-Richtlinien (kurz: ErbStR) sowie die ergänzenden Erbschaftsteuer-Hinweise (kurz: ErbStH) liegen noch nicht in überarbeiteter Form vor und beziehen sich noch auf den vor dem 1. Januar 2009 gültigen Gesetzesstand. Daher bleiben trotz aller Bemühungen der Finanzverwaltung, in Erlassen erste Zweifelsfragen zu regeln, viele Fragen offen, die die Regelung der Unternehmensnachfolge derzeit erschweren.

Ziel des folgenden Leitfadens ist es, dem erbschaftsteuerlich nicht vorbelasteten Leser einen Überblick über das neue Erbschaftsteuerrecht in Deutschland zu vermitteln. Um die sich hieraus ergebenden Handlungsoptionen besser einordnen zu können, werden zunächst die Grundlagen der Erbschaftsteuer im Überblick dargestellt. Es folgen Erläuterungen zur Bewertung des Vermögens mit dem Schwerpunkt auf der Bewertung von unternehmerischem Vermögen und zu den neu geschaffenen Verschonungsregelungen. Ein umfangreicher Abschnitt widmet sich sodann den Möglichkeiten zur Optimierung der Erbschaftsteuerbelastung. Wenn hier von Erbschaftsteuer gesprochen wird, ist im Zweifel auch immer das Recht der Schenkungsteuer mit umfasst.

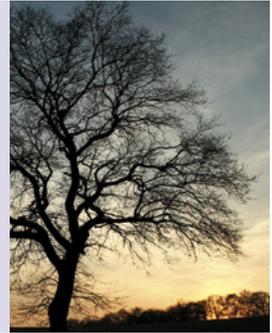
2_ Im Einzelnen handelt es sich um folgende Erlasse:

- Erlass vom 25. Juni 2009 zur Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (kurz AE ErbStG, veröffentlicht im Bundessteuerblatt (kurz: BStBl) 2009 Teil I, S. 713 ff.) sowie in Ergänzung zu Abschnitt 21 AE ErbStG Erlass vom 29.10.2010 (BStBl 2010 Teil I, S. 1210).
- Erlass vom 25. Juni 2009 zur Anwendung der §§ 11, 95 bis 109 und 199 ff. BewG (AEBewAntBV, BStBl 2009 Teil I, S. 698 ff.).
- Erlass vom 30. März 2009 zur Feststellung von Grundbesitzwerten, von Anteilswerten und von Betriebsvermögenswerten (AEBewFestV; BStBl 2009 Teil I, S. 546 ff.).
- Erlass vom 1. April 2009 zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (AEBewLuF, BStBl 2009 Teil I, S. 552 ff.).
- Erlass vom 5. Mai 2009 zur Bewertung des Grundvermögens (AEBewGrV, BStBl 2009 Teil I, S. 590 ff.)

1_ BVerfG, 1 BvL 10/02 vom 7. November 2006

B Warum gibt es eine Erbschaftsteuer?

B



1. Hintergrund

Über die Sinnhaftigkeit der Erbschaftsteuer wird seit langer Zeit diskutiert. An dieser Stelle soll nur ein kurzer Überblick über die verschiedenen Argumente vermittelt werden, die für und gegen diese Steuer sprechen. Eine sehr ausführliche Diskussion findet sich in der Studie „Pro und Contra Erbschaftsteuer“ der Stiftung Familienunternehmen³.

Im Kern dreht sich die Diskussion um die Gerechtigkeit des Steuersystems und um die Finanzierung des Staates.

Unter dem Aspekt der Gerechtigkeit muss ein Steuersystem so aufgebaut sein, dass die Lastenverteilung als gerecht empfunden wird. Die Legitimation einer Steuer wird vor allem darin gesehen, dass sie an die Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, hier des Erben, anknüpft. Erbt jemand ein Vermögen, so erhält er dieses ohne eigene Leistung und kann daher problemlos etwas davon abgeben. Diesem Gedankengang wird entgegengehalten, dass Steuergerechtigkeit auch bedeutet, dass jeder nach seinem individuellen Leistungsvermögen besteuert wird. Die Erbschaftsteuer wird zwar vom Erben entrichtet, trifft aber letztlich den Erblasser, weil er nicht sein vollständiges Vermögen vererben kann, sondern – je nach Fallgestaltung – bis zur Hälfte an die Gemeinschaft abgeben muss. Der Erblasser kann also nicht in der Art und Weise über sein Vermögen verfügen, wie er es gerne möchte, und wird nach dieser Auffassung bei der Vererbung seines Vermögens unangemessen eingeschränkt.

Der zweite Punkt betrifft die Finanzierung des Staates. Die Erbschaftsteuer steht den Bundesländern zu, welche diese Einnahmequelle zur Finanzierung ihrer jeweiligen Haushalte benötigen. Ohne diese Steuer müssten erhebliche Einsparungen vorgenommen werden. Dies würde bei den Bundesländern vor allem die Bereiche Bildung und Sicherheit treffen.

Gegen diese Argumentation wird aber die geringe Höhe der Einnahmen aus der Erbschaftsteuer vorgebracht. Diese erreichen aktuell ein Niveau von ca. fünf Milliarden Euro jährlich. Das entspricht bei einem staatlichen Gesamthaushalt von Bund, Ländern und Sozialkassen von gut einer Billion Euro einem Anteil von ungefähr einem halben Prozent. Das liegt in dem Schwankungsbereich, in dem sich die jährlichen Steuer- und Beitragseinnahmen des Staates ohnehin bewegen. Zudem werden Steuern sowieso ohne Anspruch auf eine bestimmte Gegenleistung erhoben. Für welche Zwecke der Staat sie dann verwendet, ist ihm überlassen. Daher kann nicht pauschal gesagt werden, dass der Staat die Erbschaftsteuer dringend für die Finanzierung der Bereiche Bildung und Sicherheit benötigt.

Historisch betrachtet gehört die Erbschaftsteuer zu den ältesten Steuern der Welt. Schon die alten Ägypter kannten diese Steuer. Ausgehend von Italien im 14. Jahrhundert und von den Niederlanden im 16. Jahrhundert wurde die Erbschaftsteuer in allen europäischen Ländern eingeführt. Im 19. Jahrhundert war die Erbschaftsteuer in allen deutschen Ländern verbreitet, aber länderspezifisch sehr unterschiedlich ausgestaltet. Mit dem Erbschaftsteuergesetz von 1906 wurde eine einheitliche Regelung für das Deutsche Reich getroffen. Die letzten großen Reformen dieser Steuer wurden im Jahre 1997 und zuletzt mit der hier schwerpunktmäßig dargestellten Neuregelung zum 1. Januar 2009 durchgeführt.⁴

Die Erbschaftsteuer in Deutschland ist als sogenannte Erbanfallsteuer ausgestaltet, die nicht die Nachlassmasse als solche, sondern die individuelle Bereicherung des Empfängers besteuert. Das Gegenstück zur Erbschaftsteuer bildet die Nachlasssteuer, die beispielsweise in den USA erhoben wird. Diese besteuert die Hinterlassenschaft des Erblassers und dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit.

3 _ Vgl. Stiftung Familienunternehmen, Pro und Contra Erbschaftsteuer, München 2008.

4 _ Vgl. zur historischen Entwicklung auch Drobeck, Erbschaftsteuer – leicht gemacht, Berlin 2009.

B Warum gibt es eine Erbschaftsteuer?



Die Erbschaftsteuer ist eine Verkehrssteuer, da sie an einen Vermögenstransfer (unentgeltlicher Vermögensübergang) anknüpft. Da die Erbschaftsteuer aber einen Vermögensbestand und nicht dessen Ertrag besteuert, ist sie von ihrem materiellen Gehalt her eine Substanzsteuer. Ein weiteres grundlegendes Merkmal der Erbschaftsteuer ist das Stichtagsprinzip, da die Besteuerung an die Verhältnisse im Zeitpunkt der Steuerentstehung (Todesfall, Zeitpunkt der Schenkung), also an einen konkreten Stichtag, anknüpft.

2. Verfassungsrechtliche Diskussion

Gegen das neue Erbschaftsteuergesetz sind bereits wieder verfassungsrechtliche Bedenken vorgebracht worden.⁵

So wird argumentiert, dass der Bund nicht mehr die Gesetzgebungskompetenz besitze. Die ursprünglich vorhandene Kompetenz des Bundes sei auf die Länder übergegangen. Der Bund dürfe daher das Recht der Erbschaftsteuer nur dann regeln, wenn und soweit dies für die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich ist (vgl. Art. 72 Abs. 2, 105 Abs. 2 GG).

Als verfassungsrechtlich bedenklich im Sinne einer gleichheitswidrigen Steuerbefreiung wird auch die nach § 13a ErbStG bestehende Möglichkeit einer steuerfreien Vererbung des Familienheims zusätzlich zu den persönlichen Freibeträgen angesehen. Auf diese Weise werden Erben, die ein Familienheim erhalten, gegenüber solchen Erben bevorzugt, die wertmäßig den gleichen Vermögensbetrag in Form von ausschließlich nicht begünstigtem Vermögen erben. Da das selbstgenutzte Familienheim im Erbfall ganz oder teilweise steuerfrei gestellt ist, können auch sehr wertvolle Immobilien ohne Besteuerung vererbt werden.

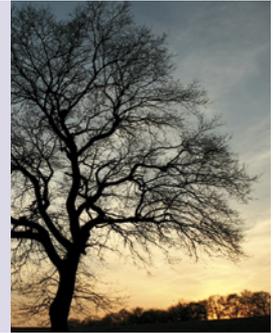
Darüber hinaus wird der mit den neuen Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen verbundene Eingriff in die unternehmerische Freiheit als verfassungswidrig eingestuft. Betriebsvermögen kann zu 85% bzw. zu 100% steuerfrei vererbt werden, wenn über einen bestimmten Zeitraum die Ausgangslohnsumme gehalten wird und das begünstigte Vermögen nicht veräußert wird. Um den Steuervorteil zu erhalten, muss die Unternehmensführung an steuerlichen Kriterien ausgerichtet werden. Dadurch werden betriebswirtschaftlich sinnvolle Entscheidungen verzögert und im Ergebnis die unternehmerische Freiheit in erheblichem Maße eingeschränkt.

Beim Bundesverfassungsgericht waren hierzu drei Klagen eingereicht worden, die zunächst durch Beschluss vom 30.10.2010 (noch) nicht zur Entscheidung angenommen wurden.⁶ Es ist aber zu erwarten, dass es nach Ausschöpfung des Rechtsweges bei weiteren anhängigen Gerichtsverfahren zu Verfassungsbeschwerden kommen wird.

5_ Siehe zu den verfassungsrechtlichen Bedenken auch Lorz/ Kirchdörfer, Unternehmensnachfolge, 2. Auflage, München 2011, S. 55f. mit weiteren Nachweisen.

6_ Beschluss BVerfG vom 30.10.2010, 1 BvR 3196/09, 1 BvR 3197/09, 1 BvR 3198/09.

C Was sind die Grundlagen der Besteuerung?



1. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

Wer der Erbschaftsteuer unterliegt, ist in § 2 ErbStG geregelt. Hiernach ist zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht zu unterscheiden. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf den gesamten Vermögensanfall des Erwerbers, wohingegen bei der beschränkten Steuerpflicht nur ein bestimmter Anteil des Vermögensanfalls, nämlich das sogenannte Inlandsvermögen, erfasst wird.

Unbeschränkte Steuerpflicht – also die Besteuerung des gesamten Vermögensanfalls, unabhängig davon, ob sich das erworbene Vermögen im In- oder Ausland befindetet – liegt vor, wenn einer der Beteiligten zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer Inländer ist. Es muss also entweder der Erblasser, der Schenker oder der Erwerber seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben.

In allen anderen Fällen (also wenn weder der Erblasser zur Zeit seines Todes bzw. der Schenker zur Zeit der Ausführung der Zuwendung noch der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer Inländer ist) liegt ein Fall der beschränkten Steuerpflicht vor. Die Steuerpflicht in Deutschland erfasst in diesen

Fällen nur das Inlandsvermögen i. S. v. § 121 Bewertungsgesetz (BewG) einschließlich bestehender Nutzungsrechte an solchen Vermögensgegenständen. Dazu zählen insbesondere das in der Bundesrepublik Deutschland befindliche land- und forstwirtschaftliche Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen, mindestens 10%ige Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, Grundpfandrechte sowie Nutzungsrechte an diesen Vermögenspositionen.

2. Tatbestände der Besteuerung

Der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen eine ganze Reihe von Erwerbsvorgängen, die in die beiden Gruppen „Erwerb von Todes wegen“ und „Schenkung unter Lebenden“ eingeteilt werden können. Diese Grundtatbestände (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 und 2 ErbStG) werden in den §§ 3 bis 7 ErbStG durch zahlreiche Ersatztatbestände ergänzt. Dabei werden auch ausländische Rechtsvorgänge erfasst.

Was nicht unter die §§ 3 ff. ErbStG subsumiert werden kann, stellt keinen erbschaft- bzw. schenkungsteuerpflichtigen Tatbestand dar. Einen Überblick über die Tatbestände der Besteuerung vermittelt die nachfolgende Tabelle:

Steuerobjekt	Vorschrift	Steuerschuldner
Erwerb von Todes wegen	§§ 1 Abs. 1 Nr. 1; 3 ErbStG	Der Erwerber des Vermögens
Schenkungen unter Lebenden	§§ 1 Abs. 1 Nr. 2; 7 ErbStG	Als Gesamtschuldner der Erwerber und der Schenker
Zweckzuwendungen	§§ 1 Abs. 1 Nr. 3; 8 ErbStG	Der mit der Ausführung der Zuwendung Beschwerte
Vermögen einer Familienstiftung oder eines Familienvereins	§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG	Die Familienstiftung oder der Familienverein

Tabelle 1: Übersicht Steuerobjekte und -schuldner im Erbschaftsteuerrecht

C Was sind die Grundlagen der Besteuerung?



a) Erwerb von Todes wegen

Der Erwerb von Todes wegen ist der Oberbegriff für sämtliche Besteuerungsfälle aufgrund des Sterbens einer natürlichen Person. Erfasst sind alle Fälle gesetzlicher oder gewillkürter Erbfolge sowie diejenigen Situationen, in denen der unentgeltlich Bereicherte zwar nicht dinglich in die Position des Erblassers einrückt, aber auf Grund eines schuldrechtlichen Anspruchs am Nachlass beteiligt wird (Vermächtnis).

Der am häufigsten vorkommende Steuerfall des Erbschaftsteuerrechtes ist der Erwerb durch Erbanfall nach § 1922 Abs. 1 BGB, unabhängig davon, ob kraft gesetzlicher Erbfolge oder kraft letztwilliger Verfügung des Erblassers (Testament oder Erbvertrag).

Eine wegen Formmangels unwirksame letztwillige Verfügung des Erblassers wird unter erbschaftsteuerlichen Gesichtspunkten als wirksam fingiert, wenn die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts eintreten oder bestehen lassen. Soweit also die Erben die unwirksame letztwillige Verfügung des Erblassers vollziehen, wird diese für erbschaftsteuerliche Zwecke – abweichend von der zivilrechtlichen Behandlung – als wirksam angesehen. Im Ertragsteuerrecht kann aber – abhängig vom Einzelfall – eine Besteuerung auf Grundlage der zivilrechtlichen Behandlung erfolgen. Dies kann beispielsweise ungewollte Entnahmevorgänge und eine damit verbundene zwangsweise Auflösung stiller Reserven zur Folge haben.

Die Ausschlagung der Erbschaft durch den Erben beseitigt insoweit rückwirkend alle steuerlichen Rechtsfolgen des Erbanfalles. Der Erbanfall beim Ausschlagenden ist also steuerlich als nicht erfolgt anzusehen.

Werden mehrere Erben eines Erblassers Rechtsnachfolger, so bilden diese bis zur Erbaussetzung eine Erbengemeinschaft nach §§ 2032 ff. BGB, die eine Form der Gesamthandsgemeinschaft ist. Steuerlich werden die einzelnen Miterben jedoch gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bereits ab dem

Erbanfall als Bruchteilseigentümer behandelt. Die Besteuerung findet daher auch nicht erst nach Auseinandersetzung und nach Maßgabe des Ergebnisses dieser Auseinandersetzung statt, sondern es wird für jeden einzelnen Miterben der erbschaftsteuerlich relevante Wert entsprechend seines Anteils am Nachlassvermögen ermittelt, so als ob die Erbengemeinschaft am Stichtag aufgelöst worden wäre.

b) Schenkungen unter Lebenden

Schenkungen unter Lebenden sind ursprünglich in die Steuerpflicht einbezogen worden, um das Umgehen der Erbschaftsteuer durch unentgeltliche Vermögenszuwendungen unter Lebenden zu vermeiden. Inzwischen hat die Schenkungsteuer jedoch eigenständige Bedeutung gewonnen, wie dies auch in der gesetzlichen Bezeichnung als Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz zum Ausdruck kommt.

Steuerpflichtige Schenkungen unter Lebenden sind dabei nach den Bestimmungen der §§ 1 Abs. 1 Nr. 2, 7 ErbStG nicht nur Schenkungen im bürgerlich-rechtlichen Sinne, sondern jede Freigebigkeit, durch die der Zuwendungsempfänger bereichert ist (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Die in den Nr. 2 bis 10 des § 7 Abs. 1 ErbStG aufgeführten Erwerbsfälle sind lediglich Unterfälle des Grundtatbestands der freigebigen Zuwendung.

Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt eine freigebige Zuwendung als Schenkung, „soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird“. Eine freigebige Zuwendung i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG setzt somit voraus, dass der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert ist (objektiver Tatbestand) und der Zuwendende den Willen hat, den Zuwendungsempfänger auf seine Kosten zu bereichern (Bereicherungswille; subjektiver Tatbestand). Hierin unterscheidet sich der Begriff der freigebigen Zuwendung von einer Schenkung im zivilrechtlichen Sinne, die eine Einigung zwischen Schenker und Beschenkten über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung voraussetzt.



Ob eine Bereicherung auf der einen und eine Entreicherung auf der anderen Seite gegeben ist, wird nach den Grundsätzen des Zivilrechts festgestellt. Maßgeblich hierfür ist der Verkehrswert der Zuwendung. Der Gegenstand, den der Zuwendungsempfänger erhält, muss nicht aus dem Vermögen des Zuwendenden stammen; es reicht zur Erfüllung des Tatbestandsmerkmals „auf Kosten des Zuwendenden“ aus, dass der Zuwendungsempfänger mit den Mitteln des Zuwendenden sich einen Gegenstand von einem Dritten verschafft (z. B. mittelbare Grundstücksschenkung).

Der Wille zur Unentgeltlichkeit ist gegeben, wenn sich der Zuwendende darüber bewusst ist, dass er seine Leistung ohne Verpflichtung und ohne Erwartung einer Gegenleistung erbringt.

Wird im Rahmen einer Zuwendung eine Gegenleistung vereinbart, die aber den Wert der Leistung nur teilweise abdeckt, so liegt eine sogenannte gemischte Schenkung vor. Überträgt beispielsweise der Vater ein Grundstück mit einem Verkehrswert von EUR 1 Mio. gegen Übernahme von darauf lastenden Verbindlichkeiten von TEUR 500 auf seinen Sohn, so liegt eine solche gemischte Schenkung vor, die im Umfang der darin liegenden Schenkung mit der Schenkungsteuer belastet wird.

Als weiterer Unterfall der Schenkung ist die Schenkung unter Auflage (§§ 525 ff. BGB) zu nennen, die z. B. dann vorliegt, wenn der Empfänger zu einer Leistung (z. B. Gleichstellungsgeld an Geschwister) oder Duldung (z. B. Nießbrauch) verpflichtet ist. Nach der Neuregelung des Erbschaftsteuergesetzes können auch Nutzungs- oder Duldungsaufgaben, wie z. B. ein Nießbrauch, bei der Ermittlung des schenkungsteuerlichen Wertes ohne die bisher geltende Beschränkung des § 25 ErbStG a. F. wertmindernd berücksichtigt werden.

c) Erbersatzsteuer

Der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden auf eine Stiftung gilt nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG als Schenkung. Wird die Stiftung erst mit dem Tode errichtet, so gilt der Übergang des Vermögens nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG als Erwerb von Todes wegen.

Das in der Familienstiftung gebundene Vermögen ist dann an sich der Erbschaftsteuer entzogen, weil die Stiftung als juristische Person selbst nicht „sterben“ kann. Wird eine Stiftung mit dem Zweck gegründet, die Familie des Stifters zu versorgen, so wäre hiermit eine zeitlich unbefristete Möglichkeit gegeben, das Vermögen einer weiteren Besteuerung zu entziehen. Deshalb wird bei einer Familienstiftung alle dreißig Jahre ein Erbfall fingiert und die sogenannte Erbersatzsteuer erhoben (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).

d) Internationale Besteuerung

Aufgrund des weiten Zugriffs des deutschen Erbschaftsteuerfiskus kann es in vielen Fällen dazu kommen, dass derselbe Erwerb sowohl der deutschen als auch ausländischer Erbschaftsteuer unterfällt. So führt z. B. die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht bei ins Ausland verzogenen Staatsangehörigen häufig zu einer Doppelbesteuerung, wenn der neue ausländische Wohnsitzstaat den Erwerb ebenfalls der Besteuerung unterwirft (Wohnsitzbesteuerung). Die Vermeidung dieser Doppelbesteuerung kann entweder bilateral, auf der Grundlage bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, oder durch unilaterale Maßnahmen in den betreffenden Staaten erfolgen.

Der Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens kann zur Folge haben, dass ein Staat auf sein Besteuerungsrecht ganz verzichtet oder aber zumindest die im anderen Staat gezahlte Erbschaftsteuer angerechnet wird.

C Was sind die Grundlagen der Besteuerung?



3. Steuerberechnung

Maßgeblich für die Berechnung der Steuerschuld ist zunächst der Wert der erbschaftsteuerlichen bzw. schenkungsteuerlichen Bereicherung, von welchem die persönlichen Freibeträge abgezogen werden. Danach ist die Frage wesentlich, welcher Steuerklasse der Erwerber angehört und welcher Steuersatz der Berechnung zugrunde gelegt werden muss. Von Bedeutung ist außerdem, ob der Erwerber innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem jetzigen Erwerbsfall weitere Vermögensgegenstände von dem Erblasser bzw. dem Schenker zugewendet bekommen hat.

Einen Überblick über die wichtigsten Personengruppen innerhalb der Steuerklassen und die hierfür geltenden Freibeträge und Versorgungsfreibeträge gibt die Tabelle auf Seite 11.

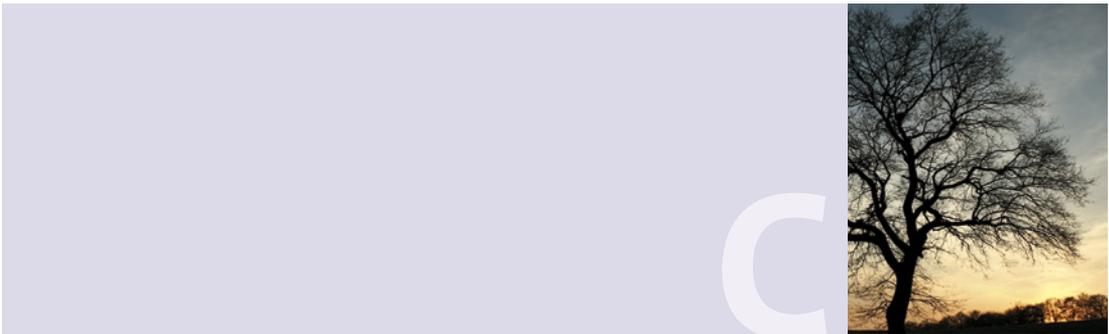
Gemäß § 14 ErbStG werden alle von derselben Person innerhalb von zehn Jahren anfallenden Erwerbe im Ergebnis so besteuert, als seien sie als Teil eines einheitlich zu besteuernenden Gesamterwerbs an den Empfänger gelangt. Folglich steht für alle Erwerbe innerhalb des Zehnjahreszeitraumes zusammen genommen nur ein Freibetrag zur Verfügung. Ebenso wird auch der Steuersatz so bemessen, dass er bezogen auf den Gesamterwerb berechnet wird.

10

a) Steuerklassen – Steuerfreibeträge

Die Einteilung der Steuerklassen findet sich in § 15 ErbStG. Neben den Auswirkungen auf die Steuersätze (§ 19 ErbStG) hat die Einteilung der Steuerklassen insbesondere Folgen für die persönlichen Freibeträge (§ 16 ErbStG) und den besonderen, zusätzlichen Freibetrag des § 17 ErbStG, der dem überlebenden Ehegatten und den Kindern des Erblassers in dem dort beschriebenen Umfang gewährt wird.

Die persönlichen Freibeträge sind durch das Erbschaftsteuerreformgesetz neu festgesetzt und als Kompensation für die deutlich höheren Wertansätze für einzelne Vermögensteile z. T. stark erhöht worden. Durch die Freibeträge sollen zum einen kleinere Erwerbe völlig von der Steuer freigestellt werden. Ferner soll dem Gedanken der Steuervereinfachung Rechnung getragen werden. Die mit den Freibeträgen verbundene Entlastung nimmt allerdings bei gestiegener Bemessungsgrundlage im Vergleich zur Bewertung nach altem Bewertungsrecht relativ gesehen ab, so dass die Kompensation nur eingeschränkt Wirkung entfaltet.



	Steuerklasse	Freibetrag (EUR)	Besonderer Versorgungsfreibetrag (EUR)
Ehegatte	I	500.000,-	256.000,-, ggf. Anrechnung von Versorgungsbezügen
Lebenspartner i. S. d. LPartG	I	500.000,-	256.000,-, ggf. Anrechnung von Versorgungsbezügen
Kinder (eheliche, nichteheliche, adoptierte) und Stiefkinder	I	400.000,-	52.000,- – 10.300,-, gestaffelt nach Alter, ggf. Anrechnung von Versorgungsbezügen
Enkel, Urenkel etc.	I	200.000,-, wenn Enkel Ersatzerbe für Kinder 400.000,-	./.
Eltern und Voreltern (Großeltern etc.) bei Erwerben von Todes wegen	I	100.000,-	./.
Eltern und Voreltern (soweit nicht Steuerklasse I greift), Geschwister, Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern (Neffen und Nichten, also nicht Enkel, Urenkel etc. von Geschwistern), Stiefeltern, Schwiegereltern und -kinder und der geschiedene Ehegatte und der Lebenspartner einer aufgehobenen Lebenspartnerschaft	II	20.000,-	./.
Alle übrigen Erwerber und die Zweckzuwendungen (z. B. Verlobte, Pflegekinder, Pflegeeltern)	III	20.000,-	./.
Beschränkt Steuerpflichtige (weder der Zuwendende noch der Erwerber ist Inländer)	I/II/III	2.000,-	./.

Table 2: Übersicht über Steuerklassen und Freibeträge

C Was sind die Grundlagen der Besteuerung?

b) Steuersätze

Die Erbschaftsteuer steigt gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG progressiv mit dem Wert des Erwerbs. Dabei wird der maßgebliche Steuersatz auf den Wert des gesamten Erwerbs angewendet. Die Steuersätze sind im Zuge des Erbschaftsteuerreformgesetzes neu gefasst worden, wobei die einschlägige Vorschrift des § 19 ErbStG wie bisher auf drei Steuerklassen abstellt.

In der Steuerklasse I haben die Steuersätze trotz der deutlichen Erhöhung der anzusetzenden Steuerwerte keine Veränderung erfahren; lediglich die anzuwendenden Tarifsätze wurden im Zuge der Erbschaftsteuerreform aufgerundet. Demnach steigen die Steuersätze in der Steuerklasse I von 7 % (bei einem Erwerb bis EUR 75.000) auf 30 % (bei einem Erwerb über EUR 26 Mio.).

Erwerber der Steuerklasse II und III werden als Folge der Erbschaftsteuerreform mit deutlich höheren Steuersätzen belastet, als dies bislang der Fall gewesen ist. Mit dieser höheren Belastung von entfernt oder gar nicht mit dem Erblasser verwandten Personen wurde das Ziel verfolgt, die Aufkommensneutralität der Erbschaftsteuerreform in Anbetracht der anderweitig gewährten Entlastungen sicherzustellen. Erwerber der Steuerklasse II und III wurden zunächst vollständig gleich behandelt, indem auf ihren Erwerb nur noch zwei unterschiedliche Steuersätze Anwendung fanden – jeweils 30 % und 50 % –, wobei der Steuersatz von 50 % für steuerpflichtige Erwerbe über EUR 6 Mio. galt. Mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz wurden die Steuersätze der Steuerklasse II zum 1.1.2010 abgesenkt. Die Steuersätze der Steuerklasse III blieben unverändert.

Die jetzt geltenden Steuersätze sind dem folgenden Schaubild zu entnehmen:

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10) bis einschließlich ... EUR	Steuerklasse I	Steuerklasse II		Steuerklasse III
		2009	2010	
75.000	7	30	15	30
300.000	11	30	20	30
600.000	15	30	25	30
6.000.000	19	30	30	30
13.000.000	23	50	35	50
26.000.000	27	50	40	50
über 26.000.000	30	50	43	50

Tabelle 3: Steuersätze



4. Ermittlungsschema für die Erbschaftsteuer

Nach § 10 Abs. 1 ErbStG gilt als steuerpflichtiger Erwerb die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht nach den Bestimmungen des ErbStG steuerfrei ist. Die Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs ergibt sich aus der Differenz zwischen den Aktiva und den Passiva des Nachlassvermögens unter Berücksichtigung der Steuerfreistellungen. Die Wertermittlung der Aktiva und Passiva des Nachlassvermögens richtet sich nach § 12 ErbStG.

Der steuerpflichtige Erwerb ist wie folgt zu ermitteln:

1. Steuerwert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens
 - Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG
 - + Steuerwert des Betriebsvermögens
 - Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG
 - + Steuerwert der Anteile an Kapitalgesellschaften

Zwischensumme
Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag nach §§ 13b Abs. 4, 13a Abs. 1 und 2

 - + Steuerwert des Grundvermögens
 - Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG
 - + Steuerwert des übrigen Vermögens
 - Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 und 2 ErbStG

= **Vermögensanfall nach Steuerwerten**
2. Steuerwert der Nachlassverbindlichkeiten, soweit nicht vom Abzug ausgeschlossen, mindestens Pauschbetrag für Erbfallkosten (einmal je Erbfall)
 - = abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten
3. Vermögensanfall nach Steuerwerten (1.)
 - abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten (2.)
 - weitere Befreiungen nach § 13 ErbStG

= **Bereicherung des Erwerbers**

4. Bereicherung des Erwerbers (3.)

- ggf. steuerfreier Zugewinnausgleich § 5 Abs. 1 ErbStG
 - + ggf. hinzuzurechnende Vorerwerbe § 14 ErbStG
 - persönlicher Freibetrag § 16 ErbStG
 - besonderer Versorgungsfreibetrag § 17 ErbStG
- = **steuerpflichtiger Erwerb (abzurunden auf volle hundert EUR; vgl. § 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG)**

Hat der Schenker die Entrichtung der vom Beschenkten geschuldeten Steuer selbst übernommen oder einem anderen auferlegt, so gilt die Übernahme der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer durch einen Dritten bzw. den Schenker als weitere Zuwendung. Dies bedeutet, dass in Höhe der übernommenen Schenkungsteuer eine weitere Zuwendung vorliegt und sich der Betrag des zu versteuernden Erwerbs aus der Zusammenrechnung des (steuerpflichtigen) Erwerbs im Sinne des § 10 Abs. 1 ErbStG mit der aus ihm errechneten Steuer ergibt (§ 10 Abs. 2 ErbStG).

D Wie erfolgt die Bewertung von (Betriebs)vermögen?

Das Gesetz bildet die vom BVerfG entwickelte Systematik ab, indem auf der ersten Stufe die Bewertungsregelungen insoweit reformiert wurden, als sie bisher nicht dem Bewertungsmaßstab des gemeinen Wertes (Verkehrswert) entsprochen haben, und erst auf der zweiten Stufe Verschonungsregeln implementiert worden sind.

Aus den Neuregelungen ergibt sich insbesondere für das Grundvermögen sowie für unternehmerisches Vermögen (Betriebsvermögen sowie Anteile an Kapitalgesellschaften) eine deutliche Erhöhung der anzusetzenden Steuerwerte und damit der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Bemessungsgrundlage. Infolge der unterlassenen Absenkung der Steuersätze in der Steuerklasse I sowie der gleichzeitigen massiven Erhöhung der Steuersätze in den Steuerklassen II und III (vgl. hierzu vorstehend unter C. 3. b) erhöht sich die Regelsteuerbelastung in einem deutlichen Ausmaß. Die gleichzeitige Anhebung der persönlichen Freibeträge bewirkt hier nur eine geringfügige, bei steigender Bemessungsgrundlage abnehmende Entlastung. Zu einer moderaten Besteuerung bei größeren Vermögenswerten gelangt nur, wer die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des neu geschaffenen Verschonungsabschlags für sogenanntes Produktivvermögen von 85% bzw. 100% (vgl. §§ 13b Abs. 4, 13a Abs. 8 ErbStG) erfüllt. Insbesondere die Nachfolge von Immobilienvermögen stellt sich unter Geltung der neuen Vorschriften vor allem in den Steuerklassen II und III deutlich ungünstiger dar als bisher. Hinzu kommt die sehr hohe Komplexität der neuen Regelungen, die insbesondere für den Steuerpflichtigen ein erhöhtes Maß an Prüfungs- und Überwachungspflichten mit sich bringt. Auch die Frage der latenten Ertragsteuerbelastung der letztwillig oder schenkweise übertragenen Vermögenswerte, die durch eine Besteuerung auf Verkehrswertbasis stärker in den Vordergrund rückt, wird durch die neu geschaffene Regelung des § 35b EStG allenfalls rudimentär gemildert.

Das neue Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht findet auf alle Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem 31.12.2008 entsteht (vgl. § 37 Abs. 1 ErbStG). Jedoch bestimmt Art. 3 des Erb-

schaftsteuerreformgesetzes, dass ein Erwerber im Falle eines Erwerbs von Todes wegen, für den die Steuer nach dem 31.12.2006 und vor dem 1.1.2009 entstanden ist, durch einen entsprechenden Antrag ebenfalls in den Anwendungsbereich der Neuregelungen des Erbschaftsteuer- und Bewertungsgesetzes gelangen kann. Lediglich die Höhe des persönlichen Freibetrags richtet sich auch in diesem Fall nach § 16 ErbStG in der bisherigen, bis zum 31.12.2008 anzuwendenden Fassung.

a) Grundstücke

Immobilienvermögen ist für die erbschaftsteuerliche Beratungspraxis eine sehr wichtige Vermögensart, betrifft sie doch eine Vielzahl von Steuerpflichtigen. Deshalb ist die Suche nach dem richtigen Wert von Immobilien auch von besonderer politischer Bedeutung. Steuertechnisch werden die Immobilien als Grundbesitz bzw. Grundstücke bezeichnet.

Bei der Bewertung bebauter Grundstücke sind nach § 181 Abs. 1 BewG die folgenden Grundstücksarten zu unterscheiden:

1. Ein- und Zweifamilienhäuser,
2. Mietwohngrundstücke,
3. Wohnungs- und Teileigentum,
4. Geschäftsgrundstücke,
5. gemischt genutzte Grundstücke,
6. sonstige bebaute Grundstücke.

Diese Unterscheidung hat Bedeutung für die Wahl des Bewertungsverfahrens:

Wohnungs- und Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäuser sollen gemäß §§ 182 Abs. 2, 183 BewG grundsätzlich im Vergleichswertverfahren bewertet werden. Der Wert des ganzen Grundstücks (Grund und Boden und Gebäude) wird dabei aus realisierten und hinreichend vergleichbaren Kaufpreisen anderer Grundstücke (Vergleichsgrundstücke) abgeleitet. Grundlage bilden die von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Vergleichspreise. Anstelle von Preisen für Vergleichsgrundstücke können auch Vergleichsfaktoren (z. B.



Quadratmeterpreise / Wohnflächen) herangezogen werden.

Typische Renditeobjekte, also insbesondere Mietwohngrundstücke, die mehr als zwei Wohnungen umfassen, Geschäftsgrundstücke sowie gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem gewerblichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt, sind nach dem Ertragswertverfahren zu bewerten (§§ 182 Abs. 3, 184 BewG). Maßgeblich für die Bewertung ist hierbei der für das jeweilige Grundstück nachhaltig erzielbare Ertrag (= Grundbesitzwert). Dieser wird getrennt nach Grund und Boden einerseits sowie Gebäude andererseits ermittelt und bestimmt sich nach der Summe von Bodenwert (§ 179 BewG) und Gebäudeertragswert (§ 185 BewG).

Für sonstige bebaute Grundstücke, für die sich im Vergleichswertverfahren kein Vergleichswert ermitteln lässt, sowie für Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die keine ortsübliche Miete zu ermitteln ist (also insbesondere vom Eigentümer selbst genutzte Grundstücke), ist das Sachwertverfahren anzuwenden (§§ 182 Abs. 4, 189 BewG). Dieses Verfahren besteht aus der Ermittlung des Bodenwerts (§ 179 BewG) und des nach § 190 BewG zu ermittelnden Gebäudesachwerts (Herstellungswerte der baulichen und sonstigen Anlagen); die Summe beider Werte bildet den Grundbesitzwert.

Hinweis:

Für sämtliche Fälle der Bewertung von Immobilien ist stets der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts möglich, der durch den Steuerpflichtigen auf eigene Kosten zu führen ist (vgl. § 198 BewG).

Eine Begünstigung erfährt die Übertragung von privatem Grundbesitz insoweit, als der gemeine Wert von bebauten Grundstücken (bspw. Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungseigentum), die zu Wohnzwecken vermietet werden, nur zu 90% der Steuer unterliegt, wenn diese im Inland, in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat belegen sind und nicht zu begünstigtem Betriebsvermögen oder zum begünstigten Vermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs i. S. d. § 13a ErbStG gehören (vgl. § 13c ErbStG). Weitere Voraussetzung ist, dass der Erwerber das Grundstück behält bzw. behalten darf, also nicht zu dessen Übertragung auf einen Dritten verpflichtet ist (§ 13c Abs. 2 ErbStG).

b) Betriebsvermögen

Auch für die Bewertung von Gewerbebetrieben (§ 95 BewG) und freiberuflichen Tätigkeiten (§ 96 BewG) haben sich durch das Erbschaftsteuerreformgesetz gravierende Änderungen ergeben. Erfolgte die Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens früher auf der Grundlage einer reinen Substanzbewertung unter weitgehender Anknüpfung an die Steuerbilanzwerte, ist auch insoweit nunmehr die Anknüpfung an den gemeinen Wert (§ 11 Abs. 2 BewG) maßgeblich (vgl. § 109 BewG). Demnach sind zur Bewertung des Betriebsvermögens zunächst stichtagsnahe Veräußerungsvorgänge heranzuziehen (§ 11 Abs. 2 S. 2 BewG). Ansonsten kann die Ermittlung des gemeinen Wertes mit Hilfe des sogenannten vereinfachten Ertragswertverfahrens oder auf der Grundlage von Bewertungsmethoden erfolgen, die in den maßgeblichen Wirtschaftskreisen bei Unternehmens- und Anteilskäufen üblich sind. Mit allen neuen Bewertungsvorgaben ist regelmäßig eine substantielle Erhöhung der Erbschaftsteuerwerte verbunden, der keine Absenkung der Steuersätze gegenübersteht. Bevor unter c) auf Einzelheiten des vereinfachten Ertragswertverfahrens eingegangen wird, werden nachfolgend noch einige Besonderheiten bei der Bewertung von Personen- und Kapitalgesellschaften dargestellt.

D Wie erfolgt die Bewertung von (Betriebs)vermögen?



Besonderheiten bei der Bewertung von Personengesellschaften:

Bei Personengesellschaften soll sich die Bewertung nach § 11 Abs. 2 BewG auf das Gesamthandsvermögen beschränken; Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen bleiben unberücksichtigt (vgl. § 202 Abs. 1 S. 1 BewG). Das im Eigentum eines Gesellschafters stehende Sonderbetriebsvermögen, z. B. das vom Gesellschafter an die Personengesellschaft pachtweise überlassene Betriebsgrundstück, ist dem für das Gesamthandsvermögen ermittelten Wert mit seinem gemeinen Wert hinzuzuaddieren und vorab den Gesellschaftern zuzurechnen. Der dann verbleibende gemeine Wert ist auf die Gesellschafter aufzuteilen.

Besonderheiten bei der Bewertung von Kapitalgesellschaften:

Nachdem das Stuttgarter Verfahren in den Augen des BVerfG nicht geeignet war, mit Art. 3 Abs. 1 GG in Übereinstimmung stehende Ergebnisse zu liefern, ist auch der gemeine Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften, sofern er sich nicht aus zeitnahen Verkäufen an fremde Dritte ableiten lässt, nach der Neuregelung durch das Erbschaftsteuerreformgesetz unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nicht steuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln (§ 11 Abs. 2 S. 2 BewG). Hierbei soll eine Methode angewendet werden, die ein Erwerber bei der Bemessung des Kaufpreises zugrunde legen würde. Dies impliziert eine Bewertung auf der Grundlage des in der Praxis gebräuchlichen Ertragswertverfahrens oder nach der Discounted Cash Flow-Methode. Auf dieser Grundlage denkbar sind aber auch Bewertungen nach den in der Praxis durchaus gebräuchlichen Multiplikatorverfahren. Die Finanzverwaltung hat in einem Anwendungserlass zu ersten Fragen der Bewertung Stellung genommen.

c) Das „vereinfachte Ertragswertverfahren“

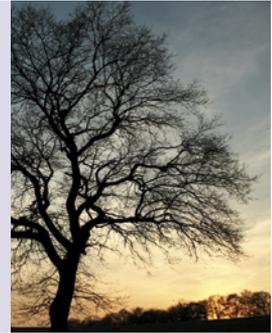
Nach Maßgabe der §§ 199 bis 203 BewG wird dem Steuerpflichtigen das Wahlrecht eingeräumt, das sogenannte „vereinfachte Ertragswertverfahren“ zu nutzen. Dieses Verfahren kann angewendet werden, wenn es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt (§ 199 Abs. 1 BewG) und soll die Möglichkeit bieten, ohne hohen Ermittlungsaufwand oder Kosten für einen Gutachter einen objektivierte Unternehmens- bzw. Anteilswert auf der Grundlage der Ertragsaussichten nach § 11 Abs. 2 S. 2 BewG zu ermitteln.

Der gemeine Wert von Unternehmen bzw. Unternehmensanteilen soll hierbei gemäß § 200 BewG nach folgendem Schema ermittelt werden:

Sowohl im Rahmen der Bewertung von Betriebsvermögen als auch bei der Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gilt es zu berücksichtigen, dass das Ergebnis des vereinfachten Ertragswertverfahrens sowie das der üblichen Bewertungsverfahren den Substanzwert des Betriebsvermögens nicht unterschreiten darf (vgl. § 11 Abs. 2 S. 3 BewG; Mindestwertansatz). Der Substanzwert ist die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze abzgl. der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge.

Hinweis:

Bei Vorliegen sowohl eines negativen Substanzwerts als auch von negativen Erträgen geht die Finanzverwaltung von einem Wert von EUR 0,-- aus. Dies wird damit begründet, dass der Ertragswert nicht weniger als EUR 0,-- betragen kann. Ob hiervon bei persönlicher Haftung des Steuerpflichtigen für die Verbindlichkeiten abgewichen wird, ist noch unklar.



Zukünftig nachhaltig erzielbarer Jahresertrag x Kapitalisierungsfaktor = Ertragswert
+ Gemeiner Wert des nicht betriebsnotwendigen Vermögens + Gemeiner Wert von Beteiligungen des Bewertungsobjekts + Gemeiner Wert der Wirtschaftsgüter, die innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegt wurden (§ 200 Abs. 4 BewG)
= Gemeiner Wert des Unternehmens

ertrag dar. Die Herleitung der anzusetzenden Betriebsergebnisse ist in § 202 BewG geregelt. Relevant ist insbesondere § 202 Abs. 3 BewG, wonach ein positives Betriebsergebnis zur Abgeltung des Ertragsteueraufwands pauschal um 30 % zu mindern ist.

Der Kapitalisierungsfaktor, mit dem der zukünftig nachhaltig erzielbare Jahresertrag multipliziert werden soll, ergibt sich gemäß § 203 BewG aus dem Kehrwert des Kapitalisierungszinssatzes. Dieser wiederum setzt sich aus zwei Komponenten zusammen: Einem variablen Basiszinssatz und einem pauschalen, gesetzlich festgelegten Risikozuschlag von 4,5%. Der Basiszins ist gemäß § 203 Abs. 2 BewG aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen abzuleiten; der maßgebende Zinssatz wird im Bundessteuerblatt jeweils veröffentlicht und ist erstmals am 2.1.2009 bekannt gegeben worden. Unter Ansatz des jeweiligen Basiszinses, der nicht mit dem Basiszinssatz i. S. d. § 247 BGB zu verwechseln ist, und des pauschalen Risikozuschlags von 4,5% errechnen sich für die Jahre 2009 bis 2011 folgende Kapitalisierungszinssätze bzw. Kapitalisierungsfaktoren:

Die Grundlage für die Bewertung bildet der zukünftig nachhaltig zu erzielende Jahresertrag. Dieser ist aus Vereinfachungsgründen gemäß § 201 Abs. 2 BewG regelmäßig aus den Betriebsergebnissen der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre herzuleiten. Deren Summe ist durch drei zu dividieren; das Ergebnis ergibt den Durchschnittsertrag und stellt damit den Jahres-

Jahr	Basiszins	Kapitalisierungszinssatz	Kapitalisierungsfaktor
2009	3,61%	8,11%	12,33
2010	3,98%	8,48%	11,79
2011	3,43%	7,93%	12,61

Tabelle 4: Kapitalisierungszinssatz und -faktor

Hinweis:

Für die Praxis ist es von erheblicher Bedeutung, dass die vorgenannten Kapitalisierungszinssätze bzw. -faktoren entgegen dem ursprünglichen Entwurf des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts nur im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens anzuwenden sind. Wird ein anderes anerkanntes, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nicht steuerliche Zwecke übliches Verfahren zur Bewertung angewandt, können somit nicht nur andere Bewertungsverfahren, sondern auch andere – unter Berücksichtigung der heutigen Kapitalmarktsituation meist niedrigere – Kapitalisierungsfaktoren herangezogen werden.

E Welche Verschonungsregelungen gibt es für Betriebsvermögen?

1. Einführung

In Fortführung der Intentionen, die ursprünglich mit dem Gesetz zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge verbunden gewesen sind, ist es ein Kernstück der Erbschaftsteuerreform gewesen, die Unternehmensnachfolge durch die erbschaftsteuerliche Begünstigung des sogenannten Produktivvermögens zu erleichtern.

Unter der Geltung des bisherigen Rechts waren diese Verschonungen in § 13a ErbStG geregelt. Demnach galt beim letztwilligen oder schenkweisen Erwerb von privilegiertem Vermögen zunächst ein spezifischer Freibetrag in Höhe von EUR 225.000,- (§ 13a Abs. 1 ErbStG a.F.). Neben diesen Freibetrag trat ein Bewertungsabschlag von 35%. Erbschaftsteuerlich privilegiertes Vermögen wurde für die Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer somit nur mit 65% angesetzt, soweit der Freibetrag von EUR 225.000,- überschritten war (vgl. § 13a Abs. 2 ErbStG a. F.). Weiterhin galt gemäß § 19a ErbStG für natürliche Personen, die nach ihrem Verhältnis zum Erblasser / Schenker der Steuerklasse II oder III unterfallen, eine Tarifbegrenzung (sogenannte „Steuerklassenprivileg“), die in der Form eines Entlastungsbetrags gewährt wurde.

Die Begünstigungen für die Übertragung von privilegiertem Produktivvermögen unter dem Erbschaftsteuerreformgesetz sind deutlich weitergehend als die bisherigen Regelungen. Dies ist in Anbetracht der meist signifikant höheren Bewertung solchen Vermögens (siehe hierzu auch die Ausführungen unter Teil F Ziffer 2) aber auch zwingend erforderlich, um die angestrebte Entlastung zu erreichen. Die neuen Verschonungsregelungen finden sich in den §§ 13a, 13b ErbStG. Sie basieren im Wesentlichen auf der Gewährung eines sogenannten Verschonungsabschlags auf den erbschaftsteuerlichen Wert des grundsätzlich begünstigten Vermögens. Dieser Verschonungsabschlag selbst wird allerdings wiederum nur unter bestimmten Voraussetzungen und Bedingungen gewährt, um aus Sicht des Gesetzgebers ungerechtfertigte Inanspruchnahmen der Begünstigungen zu vermeiden.

Erste Voraussetzung für die Gewährung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen ist, dass es sich um grundsätzlich begünstigtes Vermögen handelt. Der Umfang des dem Grunde nach begünstigten Vermögens entspricht weitgehend den Vermögensarten, die bereits bislang in den Begünstigungsbereich des § 13a ErbStG a.F. gefallen sind. Dem Grunde nach begünstigt sind gemäß § 13b Abs. 1 ErbStG:

- inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen,
- inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 – 97 BewG) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer gewerblichen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, Abs. 3 EStG) einer Freiberufler-Praxis (§ 18 Abs. 4 EStG) oder eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA oder eines Anteils hieran,
- Anteile an einer Kapitalgesellschaft, an der der Erblasser oder Schenker mit mehr als 25% unmittelbar beteiligt gewesen ist, wobei dies voraussetzt, dass die Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem EU- / EWR-Mitgliedstaat hat. Auf die Belegenheit des Betriebsvermögens kommt es nicht an.

Ein Problem besteht darin, dass bei vielen Familien-Kapitalgesellschaften die einzelnen Anteile der Familienmitglieder häufig nicht mehr die vorstehend genannte Mindestbeteiligungsquote erreichen. Der Gesetzgeber ermöglicht deshalb unter bestimmten Voraussetzungen eine Zusammenrechnung aller Anteile, wenn sich der Erblasser oder Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander durch bestimmte wechselseitige Verpflichtungen bzgl. der Anteile binden (Abschluss einer sogenannten „Poolvereinbarung“; vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG). Zur inhaltlichen Ausgestaltung einer Poolvereinbarung wird auf die nachfolgenden Ausführungen unter Teil F, Ziffer 1 d) hingewiesen.

**Hinweis:**

Ausländisches Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft ist begünstigt, soweit es einer Betriebsstätte in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat dient. Dementsprechend kann auch eine qualifizierte Beteiligung an einer Drittlandsgesellschaft (z. B. einer in den USA oder der Schweiz angesiedelten Gesellschaft) begünstigt sein, wenn sie über eine EU-Kapitalgesellschaft, ein Einzelunternehmen bzw. eine gewerbliche oder gewerblich geprägte EU-Personengesellschaft gehalten wird. Leider hat das Bayerische Staatsministerium der Finanzen mit zwei im Juli 2010 veröffentlichten Erlassen für Verunsicherung darüber gesorgt, ob allgemein davon ausgegangen werden kann, dass in Personengesellschaften gehaltene Drittlandskapital- und Drittlandspersonengesellschaften erbschaftsteuerlich begünstigt sind⁷.

2. Ausnahmen von der Begünstigung

Um insbesondere ausschließlich vermögensverwaltend tätige Gesellschaften (z. B. vermögensverwaltende GmbHs oder GmbH & Co. KGs) aus dem Begünstigungsbereich herauszunehmen, hat der Gesetzgeber in § 13b Abs. 2 ErbStG den Begriff des sogenannten Verwaltungsvermögens eingeführt. Das gesamte, dem Grunde nach begünstigte Vermögen kommt nur dann in den Genuss der Verschonungsregelungen, wenn es zu nicht mehr als 50% aus Verwaltungsvermögen besteht. Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs bestimmt sich hierbei nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs (§ 13b Abs. 2 S. 4 ErbStG).

Zum Verwaltungsvermögen gehören nach § 13b Abs. 2 S. 1 Nr. 1 – 5 ErbStG vor allem:

- fremdvermietete Grundstücke, d. h. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten;
- Anteile an Kapitalgesellschaften von bis zu einschließlich 25%, soweit diese nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstituts, eines Finanzdienstleistungsinstituts oder eines Versicherungsunternehmens zuzurechnen sind;
- Mitunternehmerschaften und Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25%, wenn bei diesen das Verwaltungsvermögen mehr als 50% beträgt;
- Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen, die nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstituts, eines Finanzdienstleistungsinstituts oder eines Versicherungsunternehmens zuzurechnen sind;
- Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelstein, sofern der Handel mit diesen Gegenständen oder deren Verarbeitung nicht den Hauptzweck des Gewerbebetriebs darstellt.

Hinweis:

In § 13b Abs. 2 S. 1 Nr. 1 ErbStG erfährt die weite Formulierung des nicht steuerbegünstigten Verwaltungsvermögens in Bezug auf fremdvermieteten Grundbesitz jedoch Einschränkungen. Demnach ist die Grundstücksvermietung an Dritte insbesondere dann nicht schädlich, wenn sie im Rahmen von Betriebsaufspaltungen oder Betriebsverpachtungen erfolgt oder die Überlassung der Grundstücke im Konzernverbund i. S. d. § 4h EStG stattfindet. Ebenso wird den Wohnungsunternehmen durch § 13b Abs. 2 S. 1 Nr. 1 lit. d) ErbStG die Inanspruchnahme der Verschonungsregeln für Produktivvermögen eröffnet.

7 _ Vgl. Erlasse des Bayerischen Finanzministeriums vom 9. Juli 2010, Az.: 34 – S 3812a – 018 – DStR 2010, S. 1575 und vom 12. Juli 2010, Az.: 34 – S 3812a – 018 – 28 364/10 – DStR 2010, S. 1626.

E Welche Verschonungsregelungen gibt es für Betriebsvermögen?



Um zu vermeiden, dass Steuerpflichtige durch die kurz vor einer Übertragung erfolgende Einlage von Verwaltungsvermögen dieses zu steuerlich begünstigtem Produktivvermögen machen, ordnet § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG an, dass Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 – 5 ErbStG dann nicht zum begünstigten Vermögen gehört, wenn solches dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war. Junges Verwaltungsvermögen muss aber nicht zwingend von „Außen“ zugeführt werden, sondern kann – mit schädlichen Folgen – auch bei Umschichtung von Betriebsvermögen entstehen.

3. Verschonungsabschlag – Abzugsbetrag

Im Rahmen der Begünstigung nach § 13a ErbStG stellt der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen zwei Verschonungsmodelle zur Wahl. Nach dem Grundmodell (Regelverschonung) bleibt das begünstigte Vermögen zu 85% außer Ansatz; lediglich 15% des Werts der wirtschaftlichen Einheit wird also der Besteuerung unterworfen. Das weitergehende Optionsmodell (Verschonungsoption) sieht einen Verschonungsabschlag i. H. v. 100% vor. Während die Inanspruchnahme der Regelverschonung voraussetzt, dass das gesamte, dem Grunde nach begünstigte Vermögen zu nicht mehr als 50% aus Verwaltungsvermögen besteht (vgl. § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG), kommt die Inanspruchnahme der Verschonungsoption von vornherein nur in Betracht, wenn der Anteil des Verwaltungsvermögens am Betriebsvermögen nicht mehr als 10% beträgt (vgl. § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG).

Zur weiteren Schonung von Kleinbetrieben wird für den im Rahmen der Regelverschonung sofort zu versteuernden Teil des begünstigten Betriebsvermögens ein sogenannter Abzugsbetrag i. H. v. EUR 150.000,- gewährt (§ 13a Abs. 2 S. 1 ErbStG). Damit kann Betriebsvermögen mit einem Wert von bis zu EUR 1 Mio. auch ohne Inanspruchnahme der Verschonungsoption komplett steuerfrei übertragen werden. Ergänzend tritt eine Gleitklausel hinzu. Der Abzugsbetrag von EUR 150.000,- verringert sich, wenn der Wert des Betriebsvermögens

insgesamt die Grenze von EUR 150.000,- übersteigt, um 50% des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags (§ 13a Abs. 2 S. 2 ErbStG). Beträgt der gemeine Wert des Betriebsvermögens mehr als EUR 3 Mio., ist der Abzugsbetrag somit auf EUR 0,- abgeschmolzen.

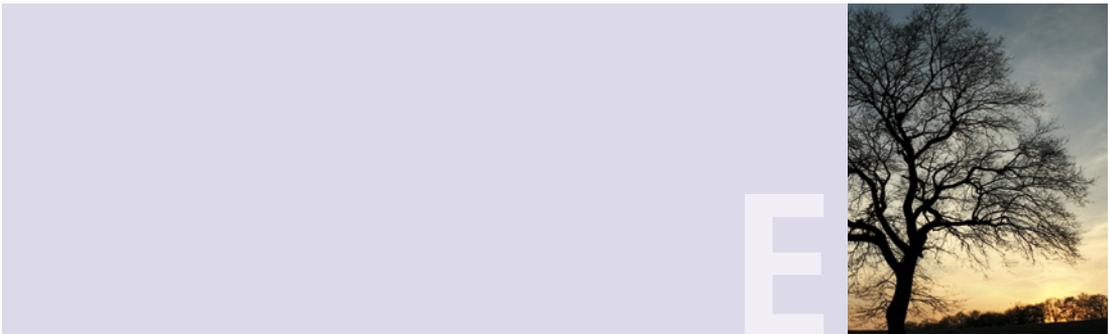
4. Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG

Wie bereits nach altem Erbschaftsrecht enthält § 19a ErbStG eine Tarifbegrenzung für den Fall, dass begünstigtes Produktivvermögen einem Erwerber der Steuerklasse II bzw. III übertragen wird. Diese Tarifbegrenzung kann nur von natürlichen Personen als Erwerbern in Anspruch genommen werden (vgl. § 19a Abs. 1 ErbStG).

Die Begünstigung besteht in der Möglichkeit, einen sogenannten Entlastungsbetrag von der festzusetzenden Steuer abzuziehen (§ 19a Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 ErbStG). Dieser Entlastungsbetrag wird in der Weise ermittelt, dass die auf das nach § 19a ErbStG begünstigte Vermögen entfallene Steuer sowohl nach der Regelsteuerklasse als auch nach der Steuerklasse I ermittelt wird (vgl. § 19a Abs. 4 ErbStG). Die im bisherigen Recht vorgesehene Kürzung des Entlastungsbetrags um 12% auf 88% findet nach neuem Recht nicht mehr statt.

5. Auflagen zur Inanspruchnahme der Begünstigung

Durch die Einführung der neuen Verschonungsregelungen sollen nur diejenigen Unternehmen von der Steuer entlastet werden, bei denen im Zuge des Betriebsübergangs die Arbeitsplätze durch eine langfristige Unternehmensfortführung weitgehend gesichert werden. Um den Verschonungsabschlag ungeschmälert in Anspruch nehmen zu können, setzen deshalb beide Modelle die Einhaltung einer Behaltensfrist sowie die Aufrechterhaltung einer Mindestlohnsumme im Betrieb voraus. Gleiches gilt für die Begünstigung nach § 19a ErbStG.



a) Behaltensregelungen

Die uneingeschränkte Inanspruchnahme der Verschonung setzt zunächst voraus, dass innerhalb von fünf Jahren (Regelverschonung) bzw. von sieben Jahren (Verschonungsoption) keine der in § 13a Abs. 5 ErbStG genannten Handlungen vorgenommen werden (die Behaltensfristen wurden durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz rückwirkend zum 1.1.2009 von sieben auf fünf bzw. von zehn auf sieben Jahre verkürzt). Schädlich sind demnach:

- Betriebsaufgabe;
- (Teil-)Betriebsveräußerung;
- (Teil-)Veräußerung oder verdeckte Einlage von Anteilen an Kapitalgesellschaften;
- Veräußerung des übertragenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und der selbst bewirtschafteten Grundstücke;
- Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen oder deren Überführung in das Privatvermögen;
- Überentnahmen durch den Inhaber eines Gewerbebetriebs in der Weise, dass die im Überwachungszeitraum getätigten Entnahmen die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne und Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als EUR 150.000,- übersteigen (bis 31.12.2008: EUR 52.000,-); bei Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist sinngemäß zu verfahren;
- Aufhebung der Verfügungsbeschränkungen oder Stimmrechtsbündelung, wenn die Begünstigung für Anteile an Kapitalgesellschaften durch ein „Pooling“ erreicht wurde.

Die schädlichen Verfügungen entsprechen damit weitgehend den Handlungen, die bereits unter der Geltung des bisherigen Rechts zu einem nachträglichen Wegfall des Betriebsvermögensfreibetrages und des Bewertungsabschlages geführt haben. Entfallen ist aber die Schädlichkeit von Unternehmensumstrukturierungen, indem bei Anteilen an Kapitalgesellschaften Umwandlungen nicht mehr zu einer Nachversteuerung führen.

Hinweis:

Von der Rechtsprechung wurde in Zusammenhang mit der Auslegung von § 13a Abs. 5 ErbStG a. F. mehrmals bestätigt, dass der Insolvenzfall den Nachsteuertatbestand der Aufgabe des Gewerbebetriebs oder des Mitunternehmeranteils erfüllt⁸. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass auch künftig die Insolvenz als Verstoß gegen die Auflage zur Fortführung des Unternehmens angesehen wird.⁹ Auch die Übertragung gegen Versorgungsleistungen ist bisher als schädlicher Vorgang im Sinne der Behaltensfristen angesehen worden, obwohl es sich hierbei aus ertragsteuerlicher Sicht um ein unentgeltliches Rechtsgeschäft handelt.

Verstöße gegen die Behaltensfrist führen zu einer Nachversteuerung in Form eines nach vollen Jahren bemessenen anteiligen Wegfalls der Verschonung (§ 13a Abs. 5 S. 2 ErbStG; pro-rata-temporis-Regelung). Das im ursprünglichen Entwurf des Erbschaftsteuerreformgesetzes zunächst vorgesehene „Fallbeil-Prinzip“ wurde im weiteren Gesetzgebungsverfahren aufgegeben; bei schädlichen Überentnahmen (§ 13a Abs. 5 S. 1 Nr. 3 ErbStG) gilt dies allerdings nicht.¹⁰

Bei einem Verstoß gegen die Behaltensfrist kann eine Nachversteuerung vermieden werden, wenn der Veräußerungserlös innerhalb einer Frist von sechs Monaten reinvestiert wird (Reinvestitionsklausel gemäß § 13a Abs. 5 S. 4 ErbStG). Hierbei hat die Reinvestition innerhalb derselben Vermögensart zu erfolgen; wird der Gewinn in das Privatvermögen entnommen, ist eine Reinvestition nicht mehr möglich.¹¹ Im Fall von Überentnahmen greift die Reinvestitionsklausel ebenfalls nicht.

8 _ Vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 4. Februar 2010, DStR 2010, 805.

9 _ So auch der AEErbStG vom 25. Juni 2009, BStBl I 2009, 713, Abschnitt 10 Abs. 1 S. 2

10 _ vgl. AEErbStG vom 25. Juni 2009, BStBl I 2009, 713, Abschnitt 12, H 12

11 _ AEErbStG, BStBl I 2009, 713, Abschnitt 15 S. 6

E Welche Verschonungsregelungen gibt es für Betriebsvermögen?



b) Mindestlohnsumme

Weiterhin setzt der Erhalt des Verschonungsabschlags die Aufrechterhaltung einer Mindestlohnsumme im Betrieb voraus. Die Mindestlohnsumme wird somit vom Gesetzgeber als Indikator für den Erhalt von Arbeitsplätzen verwendet. Diese erforderliche Mindestlohnsumme wird erreicht, wenn die Summe der maßgeblichen jährlichen Lohnsummen des Betriebs

- bei der Regelverschonung nach fünfjähriger Lohnsummenfrist (Überwachungszeitraum) nicht unterhalb von 400 % der Ausgangslohnsumme liegt (§ 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG) oder
- bei der Verschonungsoption sieben Jahre nach dem Erwerb mindestens 700 % der Ausgangslohnsumme beträgt (Mindestlohnsumme) (§ 13a Abs. 8 Nr. 1 ErbStG).

Basis der Lohnsummenregelung ist die Ausgangslohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre (§ 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG). Wird die Mindestlohnsumme von 400 % bzw. 700 % am Ende der Lohnsummenfrist unterschritten, vermindert sich der Verschonungsabschlag von 85 % bzw. 100 % mit Wirkung für die Vergangenheit in dem gleichen prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird (§ 13a Abs. 1 S. 5 ErbStG).

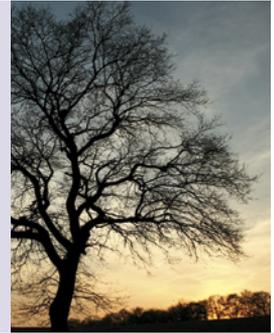
Einen zusammenfassenden Überblick über die Verschonungsregelungen und damit verbundene Voraussetzungen vermittelt die nachfolgende Übersicht:

22

	§ 13b Abs. 4 ErbStG (Regelverschonung)	§ 13a Abs. 8 ErbStG (Optionsmodell)
Grundvoraussetzung		
■ Höchstquote Verwaltungsvermögen	50 %	10 %
Rechtsfolge		
■ Verschonungsabschlag	85 %	100 %
■ Sofortbesteuerung	15 %	0 %
■ Sofortbesteuerung Junges Verwaltungsvermögen	100 %	100 %
■ Abzugsbetrag mit Abschmelzung	EUR 150.000	
■ Tarifentlastung	für natürliche Personen StKI II und III	
Folgevoraussetzungen		
■ Behaltensfristen-/Lohnsummenfrist	5 Jahre	7 Jahre
■ Lohnsumme entspricht Ø pro Jahr	400 % 80 %	700 % 100 %
Ausnahme	Ausgangslohnsumme EUR 0,- oder Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte	
■ Nachversteuerung Vermögensverhaftung entspricht pro Jahr	Zeitanteilig (Pro-rata-temporis-Regelung) 20 % 14,28 %	
Lohnsumme	im prozentualen Umfang der Unterschreitung	
Überentnahmeregelung	nach 5 Jahren	nach 7 Jahren

Tabelle 5: Verschonungsregelungen

F Wie kann eine erbschaftsteuerliche Optimierung der Unternehmensnachfolge erfolgen?



Die mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz verbundene Einführung umfangreicher Verschonungsabschlüsse auf begünstigtes Betriebsvermögen kann die Unternehmensnachfolge erheblich erleichtern. Die Inanspruchnahme der Verschonungsabschlüsse ist aber kein Automatismus. Vielmehr bedarf es in diesem Zusammenhang optimierender Überlegungen. Eine Auswahl hiervon soll nachfolgend im Überblick vorgestellt werden:

1. Nutzung und Optimierung der Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen

a) Gestaltungsmöglichkeiten in Bezug auf die Lohnsummenklausel

Dem Erwerber von begünstigtem Vermögen droht eine Nachversteuerung, wenn die Lohnsumme des erworbenen Betriebs innerhalb der gesetzlich definierten Fristen von 5 bzw. 7 Jahren nicht die geforderte Mindestlohnsumme erreicht.

Zunächst greift die Lohnsummenklausel nur, wenn der Betrieb mehr als 20 Beschäftigte hat. Insbesondere bei Holdingstrukturen, bei denen die Holdinggesellschaft über nicht mehr als 20 Beschäftigte verfügt, findet nach dem Gesetzeswortlaut in § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG die Lohnsummenregelung keine Anwendung. Allerdings ist die Finanzverwaltung in ihrem Anwendungserlass zur Erbschaftsteuer derzeit anderer Meinung und führt dort aus, dass bei der Prüfung, ob die Mindestarbeitnehmerzahl erreicht wird, auch die Arbeitnehmer nachgeordneter Gesellschaften einzubeziehen sind.

Ist allerdings die Grenze von 20 Mitarbeitern überschritten, findet die Lohnsummenregelung Anwendung. Die im Folgenden beispielhaft genannten Gestaltungen können vor bzw. nach der Übertragung die Anwendung der Lohnsummenklausel entschärfen:

- Die Anzahl der Mitarbeiter bzw. die Ausgangslohnsumme kann im Vorfeld einer Übertragung durch Auslagerung von Arbeitskräften auf eine Servicegesellschaft bzw. durch Neubesetzung frei werdender Stellen durch Leiharbeiter,

aber auch durch Verlagerung von lohnintensiven Teilbereichen auf Tochtergesellschaften in Drittländer gesenkt werden.

- Durch die Steuerung von Gehältern bei geschäftsführenden Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft bis hin zum Gehaltsverzicht vor Übertragung oder durch die Erhöhung des Gehalts nach Übertragung des Betriebs im Rahmen der steuerlichen Angemessenheit kann eine Beeinflussung der Lohnsumme erfolgen.
- Ein Kauf von Unternehmensteilen kurz vor oder nach der Übertragung der Anteile hat einen stabilisierenden Einfluss auf die zukünftige Lohnsumme.
- Nach der Übertragung des Betriebs kann zur Vermeidung der Nachversteuerung die Mindestlohnsumme durch eine Verlagerung von Arbeitsplätzen vom Drittland in ein EWR-Land oder ins Inland förderlich sein. Auch eine Umwandlung von Leiharbeitsstellen in direkte Arbeitsverhältnisse führt zu einer Steigerung der relevanten Lohnsumme.

Hinweis:

Auf jeden Fall ist es anzuraten, die Einhaltung der Mindestlohnsumme sehr sorgfältig unternehmensintern bzw. durch Einbindung des Steuerberaters zu überwachen.

b) Gestaltungsmöglichkeiten in Bezug auf das Verwaltungsvermögen

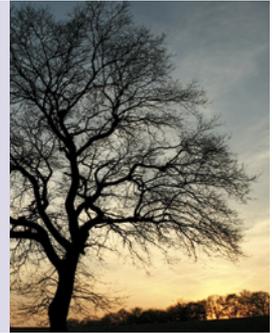
Die erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen greifen wie dargestellt nur dann, wenn das Verwaltungsvermögen nicht über 50%, bzw. bei vollständiger Steuerbefreiung sogar nicht über 10% liegt. Durch den Vergleich des Verwaltungsvermögens als Bruttogröße mit dem Unternehmenswert als Nettogröße kann die Grenze im Einzelfall sehr schnell erreicht werden. Deshalb empfiehlt es sich, die Verwaltungsvermögensquote frühzeitig zu identifizieren und zu steuern.

F Wie kann eine erbschaftsteuerliche Optimierung der Unternehmensnachfolge erfolgen?



Liegt der Anteil des Verwaltungsvermögens über der gewünschten Quote, kann die Quote durch folgende Gestaltungen vor einer Übertragung gemindert werden:

- Schädliches Verwaltungsvermögen kann z. B. an eine andere Gesellschaft veräußert werden. Ertragsteuerliche Belastungen durch Aufdeckung der stillen Reserven können bspw. durch Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG kompensiert werden.
- Auch durch eine Realteilung oder Spaltung von Gesellschaften kann eine Änderung der Verwaltungsvermögensverhältnisse und so eine Begünstigung des zu übertragenden Vermögens ohne ertragsteuerliche Aufdeckung von stillen Reserven herbeigeführt werden.
- Schädliches Verwaltungsvermögen kann durch Übertragung in ein anderes Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG ertragsteuerlich zum Buchwert eliminiert werden.
- Denkbar ist auch die Verschmelzung von Gesellschaften mit unterschiedlichen Verwaltungsvermögensquoten.
- Innerhalb eines Konzerns kann durch geschickte Verlagerung von Verwaltungsvermögen die Verwaltungsvermögensquote optimiert werden.
- Wird eine vollständige Freistellung des Vermögens angestrebt, so kann durch Übertragung von Verwaltungsvermögen auf Tochtergesellschaften die Hürde der 10%-Grenze bei der Muttergesellschaft eingehalten werden. Auf der Ebene der Tochtergesellschaften bleibt es nach dem Wortlaut des Gesetzes (§ 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG) bei zulässigen 50% Verwaltungsvermögen. Die ursprünglich mit dem Jahressteuergesetz 2010 geplante Veränderung in diesem Bereich wurde kurzfristig wieder gestrichen.
- Besonderes Augenmerk sollte auf die Vermeidung sogenannten jungen Verwaltungsvermögens gelegt werden. Hiervon wird gesprochen, wenn das Verwaltungsvermögen innerhalb der letzten zwei Jahre vor dem Erbfall bzw. der Schenkung in das Betriebsvermögen eingelegt wurde. Dieses Verwaltungsvermögen wird nach dem Gesetzeswortlaut überhaupt nicht begünstigt. Deshalb sollte eine stetige kritische Überprüfung von Beständen des jungen Verwaltungsvermögens erfolgen. Sofern möglich, sollte dieses im Vorfeld einer Übertragung in begünstigtes Vermögen umgewandelt werden, z. B. indem ein vorhandener Wertpapierbestand rechtzeitig vor dem Übertragungsvorgang in anderweitige unschädliche Geldanlagen (z. B. Bankguthaben) umgewandelt wird. Auch die Maßnahmen zur Optimierung der Verwaltungsvermögensquote können dazu führen, dass junges Verwaltungsvermögen entsteht, so dass für evtl. Gestaltungen eine längere Vorlaufzeit eingeplant werden muss.
- Letztendlich kann auch durch die kurzfristige Zuführung von begünstigten Vermögenswerten des Privatvermögens, z. B. durch Barmittel oder Forderungen, der Unternehmenswert erhöht und die Verwaltungsvermögensquote gesenkt werden. Dies hat zudem den weiteren Vorteil, dass dieses Vermögen nun von den Begünstigungen profitiert, was im Privatvermögen nicht der Fall gewesen wäre. In diesem Zusammenhang werden auch sogenannte Cash-Gesellschaften diskutiert, die bspw. zu dem Zweck gegründet werden, vorhandene Geldbestände des Privatvermögens in ein Betriebsvermögen zu überführen und in diesem Zusammenhang die Verschonungsregelungen in Anspruch zu nehmen. In Abhängigkeit vom Einzelfall kann hier aber sehr wohl die Anwendung eines Missbrauchstatbestandes durch die Finanzverwaltung drohen. Dieses Risikos sollte man sich bewusst sein. Deshalb gilt es, alle Vor- und Nachteile einer solchen Gestaltung, u. a. auch die ertragsteuerlichen Aspekte, miteinander abzuwägen.



c) Einbezug von Drittlandsvermögen in die Verschonungsregelungen

Im Privatvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland bzw. einem EU-/EWR-Staat haben, werden nicht als begünstigtes Vermögen eingestuft. Etwas anderes gilt hingegen, wenn die Anteile in einem inländischen oder EU- bzw. EWR-Betriebsvermögen gehalten werden.

Aus diesem Grund kann es sich empfehlen, die im Privatvermögen gehaltene Beteiligung vor einer Übertragung in das Betriebsvermögen einzulegen. Die ertragsteuerlichen Konsequenzen hieraus sind aber detailliert zu prüfen. Deshalb muss für eine solche Maßnahme immer ein ausreichendes Zeitfenster kalkuliert und es müssen die ertragsteuerlichen mit den erbschaftsteuerlichen Auswirkungen gegeneinander abgewogen werden.

d) Abschluss eines Poolvertrages

Anteile an Kapitalgesellschaften sind nur dann begünstigt, wenn die unmittelbare Beteiligung mehr als 25% beträgt. Allerdings besteht die Möglichkeit, Anteile verschiedener Gesellschafter durch einen Stimmbindungsvertrag (Poolvertrag) zusammenzufassen und auf diese Weise eine Zusammenrechnung zu erreichen (vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG).

Das Gesetz stellt an den Abschluss eines solchen Poolvertrages aber ganz bestimmte Anforderungen. So verlangt das Gesetz, dass sich die Mitglieder eines solchen Pools in ihrer Verfügungsfreiheit dadurch beschränken, dass sie sich verpflichten:

- über ihre Anteile nur einheitlich zu verfügen *oder*
- ausschließlich auf andere, derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen *und*
- das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben.

Die Finanzverwaltung hat zwischenzeitlich durch eine Klarstellung des Anwendungserlasses sowie

im Wege weiterer Verfügungen versucht, einen Teil der mit der Ausgestaltung solcher Poolverträge verbundenen Fragen zu klären. Dennoch bleibt der Abschluss eines Poolvertrages ein sehr komplexer Regelungsvorgang, der ggf. auch tief in die Gesellschafterrechte eingreift.

Welche Bedeutung einer solchen Poolregelung zukommen kann, kann das folgende Beispiel verdeutlichen:

Beispiel:

Ein in der Rechtsform einer GmbH in der 4. Generation geführtes Familienunternehmen gehört zehn Gesellschaftern, von denen keiner mehr als 20% der Anteile hält. Einer der Gesellschafter stirbt und hinterlässt seine 12%ige Beteiligung seinen beiden Kindern zu gleichen Teilen. Die Gesellschaft wird mit einem Verkehrswert von EUR 50 Mio. bewertet.

Nachdem der Erblasser nur mit 12% an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist, stellen die zu vererbenden Anteile kein begünstigtes Vermögen im Sinne des neuen Erbschaftsteuergesetzes dar. Dies ließe sich dadurch vermeiden, dass – wie oben beschrieben – der Erblasser noch vor dem Ableben einen Poolvertrag abschließt.

Kommt mangels eines Poolvertrages ein Verschonungsabschlag nicht in Betracht, so bemisst sich die Steuer auf Basis des anteilig auf die vererbten Anteile entfallenden Verkehrswerts der Gesellschaft. Unter Berücksichtigung eines Freibetrages pro Kind in Höhe von TEUR 400 beträgt die auf die Anteile entfallende Erbschaftsteuer TEUR 494 je Kind (Steuersatz von 19%). Würde ein Poolvertrag vorliegen und könnte zumindest von der Regelverschonung von 85% Gebrauch gemacht werden, würde sich die Erbschaftsteuer je Kind auf TEUR 3,5 reduzieren. Diese deutlich günstigere erbschaftsteuerliche Situation würde auch dann gelten, wenn das betreffende Unternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführt wird, da es bei einer Personengesellschaft für die Inanspruchnahme der Vergünstigung nicht auf eine bestimmte Mindestbeteiligungsquote des Erblassers ankommt.

F Wie kann eine erbschaftsteuerliche Optimierung der Unternehmensnachfolge erfolgen?



2. Gestaltungsmöglichkeiten im Hinblick auf die Bewertung des Betriebsvermögens

Wie unter Abschnitt D. dargestellt, hat der Gesetzgeber entsprechend den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts die Bewertungsvorschriften für Unternehmen grundlegend überarbeitet. Auf die Ausführungen unter Abschnitt D. wird ergänzend verwiesen.

Die Erfahrungen in dem Umgang mit den verschiedensten Bewertungsmethoden zeigen eine nicht unerhebliche Bandbreite in den Berechnungsergebnissen. Tendenziell führt das vereinfachte Ertragswertverfahren – bedingt durch dessen Vergangenheitsorientierung, dem nicht auf eine individuelle Situation abgestellten pauschalen Risikozuschlag sowie der nur in Gestalt des Zinsaufwandes berücksichtigten Verschuldungssituation des Unternehmens – zu tendenziell höheren Wertansätzen als der nach dem Standard des Instituts der Wirtschaftsprüfer ermittelte Ertragswert oder der nach der Praktikermethode unter Verwendung üblicher Ergebnis-Multiplikatoren ermittelte Unternehmenswert. Bewertungsunterschiede von 30 bis 40 % sind keine Seltenheit. Gegenüber den bis 2008 gültigen Bewertungsvorschriften – steuerlicher Buchwert bei Personengesellschaften bzw. das Stuttgarter Verfahren bei Kapitalgesellschaften – führt die Bewertung nach dem neuen Recht zu einer Vervielfachung des Unternehmenswertes, oftmals zwischen 200 % bis 500 %.

Die Auswahl der Bewertungsmethode stellt den entscheidenden Ansatzpunkt zur Verminderung der erbschaftsteuerlichen Belastung dar. Im Falle der Gewährung eines Verschonungsabschlags von 85 % bzw. sogar 100 % (vgl. dazu unter F.) relativiert sich zwar jede Bewertung. Allerdings darf nicht verkannt werden, dass auch diese Verschonungsabschläge nachträglich ganz oder teilweise entfallen können, wenn die dafür geforderten Voraussetzungen nicht oder nicht vollständig erfüllt werden. Spätestens dann kommt der Bewertung eine hohe Relevanz zu.

Eine vorausschauende Bewertung des Unternehmens im Vorfeld einer Unternehmensnachfolge

wird aber auch noch folgende Aspekte berücksichtigen:

- Gibt es Ansatzpunkte, um den Wert des Unternehmens durch zeitnahe Verkäufe an Dritte abzuleiten? In Ausnahmefällen könnte auch eine Börsennotierung erwogen werden, um einen Verkehrswert für ein Unternehmen zu generieren.
- Die Ergebnisse der Bewertung werden durch Konjunkturzyklen in unterschiedlichem Maße beeinflusst. Das vereinfachte Ertragswertverfahren führt am Ende einer Krisensituation – bedingt durch die vergangenheitsorientierte Betrachtung und ein mögliches Ansteigen der Zinssituation – zu tendenziell niedrigen Wertansätzen. Das normale Ertragswertverfahren wird hingegen im Hinblick auf die negativen Zukunftserwartungen und erhöhten Risikozuschläge zu Beginn einer Krise zu niedrigeren Werten führen.
- In Abhängigkeit von der Bewertung des Unternehmens kann auch ein Mehr oder Weniger an Verwaltungsvermögen akzeptiert werden, das mit in den Verschonungsabschlag für unternehmerisches Vermögen eingebunden werden kann. Dies kann im Einzelfall dafür sprechen, einen höheren Unternehmenswert zu akzeptieren, wenn damit die absolute Betragsgrenze für die Schädlichkeit von Verwaltungsvermögen ebenfalls nach oben verschoben wird. Denn immerhin sind auf Verwaltungsvermögen, das die Schädlichkeitsgrenze nicht übersteigt, die Verschonungsabschläge von 85 % bzw. 100 % möglich.
- Die gesetzliche Regelung, wonach der Substanzwert als Wertuntergrenze zu betrachten ist, macht es bei substanzstarken Unternehmen notwendig, auch diesen Wert vertiefend zu betrachten. Der Mindestwert erfordert eine Aufstellung aller dem Betriebsvermögen zuzurechnenden (aktiven und passiven) Wirtschaftsgüter. Dafür ist eine Bestandsaufnahme und eine damit einhergehende Bewertung mit dem gemeinen Wert zum Bewertungsstichtag not-



wendig. In der Beratungspraxis wird deshalb auch von der Notwendigkeit einer „Doppelbewertung“ gesprochen. Dennoch dürfte (zunächst) eine überschlägige Ermittlung des Mindestwerts genügen, um die Relevanz des Ansatzes eines Substanzwerts als Wertuntergrenze zu überprüfen. Es ist deshalb im Interesse des Unternehmens, durch eine vorausschauende Wertermittlung entweder stichhaltig den Nachweis führen zu können, dass der nach anderen Methoden ermittelte Wert über dem Substanzwert liegt. Ferner kann der Arbeitsaufwand für die Substanzwertermittlung durch ein Bewertungskonzept für den Bedarfsfall reduziert werden.

Aus den zuvor dargestellten Gründen muss der Bewertung des Unternehmens in der Nachfolgepraxis erhöhte Aufmerksamkeit gewidmet werden. Bei komplexen Strukturen bedarf es hierzu systematischer Vorüberlegungen, um den Aufwand für diese Bewertung in vertretbarem Rahmen zu halten. Möglicherweise kann die Bewertung auch für weitere unternehmerische Entscheidungen Verwendung finden, z. B. im Zuge der Beteiligung von Mitarbeitern, bei der Überarbeitung des Gesellschaftsvertrages im Hinblick auf Abfindungsklauseln (siehe auch nachfolgende Überlegungen) oder bei Verhandlungen über die Werthaltigkeit von Unternehmensanteilen bei der Vergabe von Kreditsicherheiten.

3. Anpassungsbedarf in Gesellschaftsverträgen

Möglicher Anpassungsbedarf ergibt sich aufgrund der Reform des Erbschaftsteuergesetzes zunächst für Abfindungsklauseln in Gesellschaftsverträgen.

Scheidet ein Gesellschafter aus und erhält er eine Abfindung, die unter dem Verkehrswert seiner Beteiligung liegt, entsteht eine vermögensmäßige Bereicherung der verbleibenden Gesellschafter. Dieser Tatbestand wurde bereits nach dem alten ErbStG erfasst, indem das Gesetz in § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a. F. (Ausscheiden eines Gesellschafters durch Tod) bzw. in § 7 Abs. 7 ErbStG a. F. (Ausscheiden eines Gesellschafters unter Lebenden) einen

Erbschaftsteuertatbestand fingierte. Diese Regelung hatte in der Praxis keine große Bedeutung, da eine Steuerpflicht nur dann anzunehmen war, wenn der Abfindungsbetrag unter dem steuerlichen Wert der Beteiligung lag. Da die Abfindung aus zivilrechtlichen Gründen aber zumeist über den niedrigen steuerlichen Werten lag, ergab sich für die verbleibenden Gesellschafter keine Erbschaftsteuerpflicht. Dies hat durch die Anhebung der Steuerwerte auf Verkehrswertniveau eine Änderung erfahren.

Deshalb müssen zukünftig bei der Gestaltung von Abfindungsregelungen in Gesellschaftsverträgen auch deren erbschaftsteuerliche Wirkungen berücksichtigt werden. Im Vorfeld eines Ausscheidens müssen daher Überlegungen zu der damit verbundenen Erbschaftsteuerbelastung angestellt werden, um die finanziellen Folgen des Ausscheidens eines Gesellschafters sachgerecht beurteilen zu können.

Ob sich daraus ein Anpassungsbedarf für die Ausgestaltung der Abfindungsklausel ergibt, ist u. a. davon abhängig, ob die verbleibenden Gesellschafter im Zuge der ausscheidensbedingten Schenkung die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen in Anspruch nehmen können.

Sofern der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters an einer Personengesellschaft begünstigtes Betriebsvermögen nach den allgemeinen Grundsätzen des Erbschaftsteuergesetzes darstellt (§§ 13a, 13b ErbStG), können die verbleibenden Gesellschafter hierfür die Verschonungsregelungen in Anspruch nehmen. Der Diskussionsbedarf über die Wirkungen der Abfindungsklausel hält sich in diesem Fall in Grenzen.

Abweichend hiervon ist die Situation bei Unternehmen in der Rechtsform der GmbH. Kommt es bei einer GmbH zu einem Ausscheiden eines Gesellschafters durch Einziehung von dessen Anteilen, so können nach Auffassung der Finanzverwaltung für die eingezogenen Anteile und den daraus resultierenden schenkungsteuerpflichtigen Vorgang die Begünstigungen des neuen Erbschaftsteuergesetzes nicht in Anspruch genommen

F Wie kann eine erbschaftsteuerliche Optimierung der Unternehmensnachfolge erfolgen?

werden. Erfolgt das Ausscheiden hingegen durch Zwangsabtretung der Anteile an die Gesellschaft oder an die übrigen Gesellschafter, so sollen die Begünstigungsvorschriften grundsätzlich zur Anwendung kommen. Deshalb sollten in GmbH-Satzungen Einziehungsklauseln durch Regelungen zur Zwangsabtretung von Geschäftsanteilen ersetzt bzw. ergänzt werden, so dass die Option zur Inanspruchnahme der Verschonungsregelungen nach dem neuen Erbschaftsteuergesetz erhalten bleibt.

Kurioserweise unterliegt die Einziehung von Aktien einer Aktiengesellschaft nicht der Erbschaftsteuer. Der Gesetzgeber hat bei Abfassung der erbschaftsteuerlichen Vorschriften offenbar übersehen, dass auch bei Familien-AG's eine Einziehung von Aktien möglich ist, wenn es hierfür eine eindeutige Ermächtigungsgrundlage in der Satzung der AG gibt. Allein aus diesem erbschaftsteuerlichen Grund eine Umwandlung einer GmbH in eine AG zu erwägen, wird aber im Regelfall nicht zu empfehlen sein.

4. Einbindung von Stiftungen

Eine Alternative in der Nachfolgegestaltung stellt die Einbringung von Vermögen in eine Familienstiftung oder in eine gemeinnützige Stiftung dar. Auch das sogenannte Doppelstiftungsmodell, bei dem Vermögen sowohl in eine gemeinnützige Stiftung als auch eine Familienstiftung eingebracht wird, ist nach wie vor ein attraktives Gestaltungsmodell, insbesondere wenn es darum geht, den geschäftlichen Einfluss auf ein Unternehmen durch eine Familie zu sichern und gleichzeitig aber einen Teil der Erträge für gemeinnützige Zwecke zu verwenden.

Im Hinblick auf die unterschiedlichen Zwecksetzungen können folgende rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts unterschieden werden (Abbildung 1):

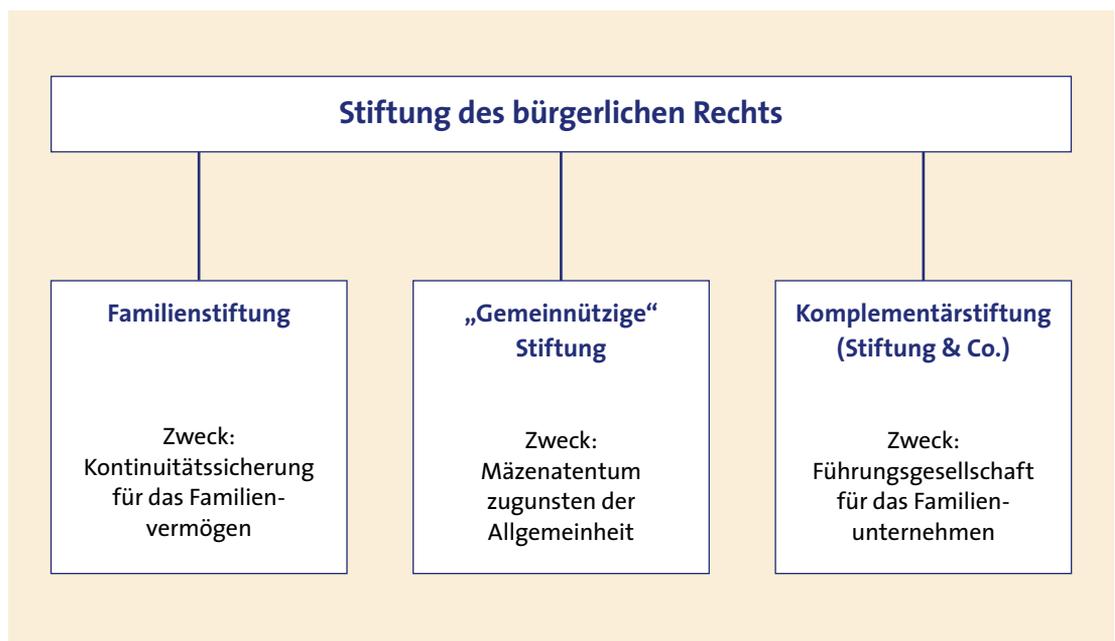
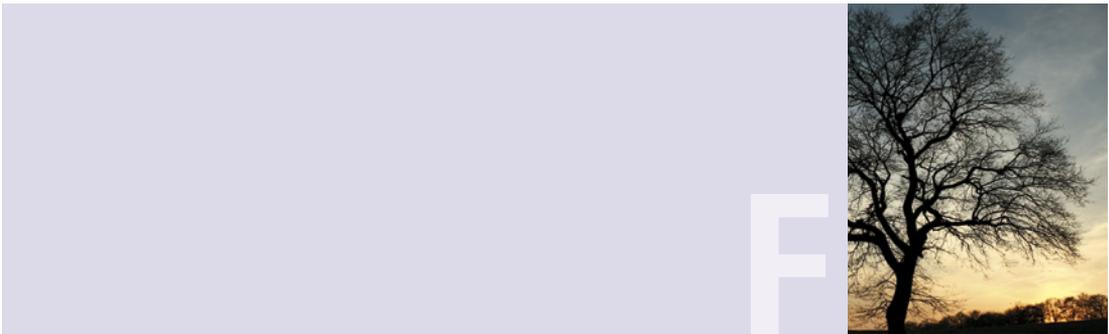


Abbildung 1: Rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts



Unter dem Aspekt der erbschaftsteuerlichen Optimierung gilt im Hinblick auf die Familienstiftung sowie die gemeinnützige Stiftung Folgendes:

Anders als die gemeinnützige Stiftung genießt die Familienstiftung keine steuerliche Begünstigung. Grundsätzlich entsteht bei der Übertragung des Vermögens auf die Stiftung die Schenkung- oder Erbschaftsteuer. Deren Höhe bestimmt sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Stifter und dem entferntest Begünstigten der Stiftung sowie nach dem Volumen des zugewendeten Vermögens. Für die Familienstiftung wird – obwohl diese rechtlich „unsterblich“ ist – steuerlich ferner alle 30 Jahre ein Erbfall fingiert und in Folge dessen eine Erbschaftsteuer, die sogenannte Erbersatzsteuer, erhoben. Sofern auf die Familienstiftung begünstigtes Betriebsvermögen im Sinne des neuen Erbschaftsteuergesetzes übertragen wird, können hierfür die Verschonungsabschläge in Anspruch genommen werden. Dies hat zur Folge, dass sich erbschaftsteuerliche Belastungen im Zuge der Übertragung von Unternehmensvermögen auf Familienstiftungen weitestgehend reduzieren bzw. vermeiden lassen.

Hingegen ist die Übertragung von Vermögen auf eine gemeinnützige Stiftung, unabhängig davon ob es sich um begünstigtes Betriebsvermögen im

Sinne des neuen Erbschaftsteuergesetzes handelt oder nicht, nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG von der Erbschaftsteuer befreit. Allerdings unterliegt dieses Vermögen dann auch den strengen Bindungsvorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts. So muss die gemeinnützige Stiftung ihre Erträge unmittelbar und zeitnah für gemeinnützige Zwecke einsetzen. Weitgehend unbekannt ist allerdings, dass auch eine gemeinnützige Stiftung 1/3 ihrer Erträge dazu verwenden darf, um in angemessener Weise den Stifter und seine Familie zu unterhalten (vgl. § 58 Nr. 5 AO).

Über das zuvor bereits beschriebene Modell der Doppelstiftung ist es möglich, die Vorteile der Familienstiftung mit denen einer gemeinnützigen Stiftung beim Einsatz im Unternehmensverbund zu kombinieren. Das Modell einer klassischen Doppelstiftung kann dabei wie in Abbildung 2 gestaltet werden.

Bei einem Doppelstiftungsmodell liegt somit die Mehrheit des Kapitals und der Gewinnbezugsrechte bei der steuerbegünstigten Stiftung, die Mehrheit der Stimmrechte dagegen bei der Familienstiftung. Auf diese Weise wird verhindert, dass die steuerbegünstigte Stiftung überhaupt auf den operativen Geschäftsbetrieb maßgeblichen Einfluss nehmen kann und damit zum wirtschaftlichen

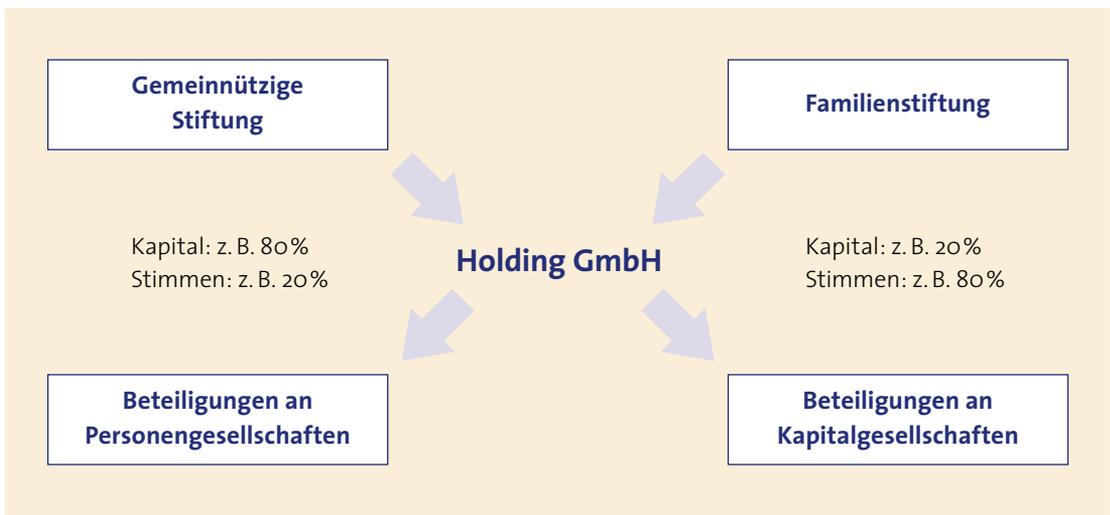


Abbildung 2: Doppelstiftungsmodell

F Wie kann eine erbschaftsteuerliche Optimierung der Unternehmensnachfolge erfolgen?



Geschäftsbetrieb wird. Auf der anderen Seite kann die steuerbegünstigte Stiftung den Großteil des Kapitals des Familienunternehmens erhalten, so dass nur insoweit Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer anfällt, als Betriebsvermögen auf Familienangehörige oder die Familienstiftung übertragen wird.

Auf Grund der Verschonungsregelungen für begünstigtes Betriebsvermögen hat das Doppelstiftungsmodell zwischenzeitlich allerdings an Bedeutung verloren, da auch bei der Übertragung auf Familienstiftungen durch Inanspruchnahme der Verschonungsregelungen eine erhebliche Reduzierung der Steuerlast erreicht werden kann.

Vor dem Hintergrund der neuen erbschaftsteuerlichen Regelungen sowie der in den vergangenen Jahren erfolgten Reform des Stiftungsrechts kann von einer wahren Renaissance der Stiftung gesprochen werden. Für einen Unternehmer, der keine geeigneten Nachfolger in der Familie hat, der aber auch sein Unternehmen nicht veräußern will, kann die Einbeziehung einer Stiftung eine echte Alternative in der Nachfolgegestaltung sein, die es ihm ermöglicht, das Familienerbe und das Lebenswerk zu sichern. Dabei ist aber zu beachten, dass die Gründung einer Stiftung eine sehr weitreichende und in der Regel nur schwer korrigierbare Entscheidung darstellt. Dies gilt umso mehr, wenn ein Familienunternehmen in eine Stiftung eingebracht werden soll.

5. Vermögensübergabe gegen wiederkehrende Leistungen (Versorgungsleistungen)

Interessante Gestaltungsmöglichkeiten bietet auch die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen. Sie gehört zu den wichtigsten Instrumenten bei der Gestaltung der vorweggenommenen Erbfolge.

Vom Grundgedanken beinhaltet diese eine Vermögensübertragung auf die nachfolgende Generation bei gleichzeitiger Sicherstellung der Versorgung des Übergebers und evtl. weiterer Familienangehöriger, z. B. seines Ehegatten. Als Gegenleistung für die Vermögensübergabe verpflichtet sich der Vermögensübernehmer zu wiederkehrenden Leis-

tungen an den Vermögensübergeber. Diese wiederkehrenden Leistungen orientieren sich dabei an den Bedürfnissen des Übergebers sowie an den Erträgen des übergehenden Vermögens. Einkommensteuerlich wurde das Instrument der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen durch das Jahressteuergesetz 2008 stark eingeschränkt. Insbesondere in Verbindung mit Immobilienübertragungen ist eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ertragsteuerlich kein unentgeltlicher Vorgang mehr.

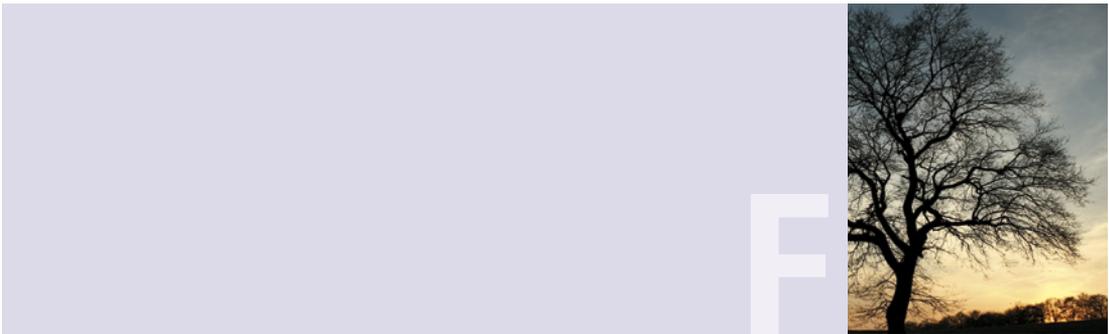
Vielmehr hat der Gesetzgeber die ertragsteuerliche Anerkennung einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistung auf die Übertragung von Betrieben bzw. Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen an Personengesellschaften oder aber GmbH-Anteilen in Höhe von mindestens 50% geknüpft. Bei der Übertragung von GmbH-Anteilen ist zudem Voraussetzung, dass der Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung übernimmt.

Sofern diese Tatbestandsmerkmale vorliegen, stellt die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ertragsteuerlich einen unentgeltlichen Vorgang dar und die wiederkehrenden Leistungen werden auf Seiten des Vermögensübergebers als in voller Höhe abziehbare Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG anerkannt. Auf Seiten des Übertragenden stellen die wiederkehrenden Bezüge hingegen korrespondierend ertragsteuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG dar.

Schenkungssteuerlich hingegen dürfen die Versorgungsleistungen in vollem Umfang mit ihrem nach dem Bewertungsgesetz ermittelten Wert von dem Wert der Schenkung abgezogen werden.

Beispiel:

Vater V überträgt seinem Sohn S einen 100%-igen Geschäftsanteil an einer GmbH, der nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren für erbschaftsteuerliche Zwecke mit EUR 500.000,- anzusetzen ist gegen eine monatliche Rentenzahlung, deren bewertungsrechtlicher Barwert EUR 200.000,- beträgt. In diesem Fall resultiert daraus eine schenk-



weise Zuwendung in Höhe von EUR 300.000,-. Unter Berücksichtigung eines Verschonungsabschlages von 85% bzw. optional 100% und evtl. noch vorhandener erbschaftsteuerlicher Freibeträge lässt sich die Übertragung somit ohne jegliche schenkungsteuerliche Belastung durchführen.

Im Hinblick auf die sehr strengen Voraussetzungen, die das Ertragsteuerrecht an die Anerkennung von Versorgungsleistungen knüpft, bedarf es aber zunächst einer Analyse der ertragsteuerlichen Folgen einer Vereinbarung von Versorgungsleistungen.

6. Nießbrauchsregelung

Das Gestaltungsinstrument der Übertragung von Vermögen gegen Nießbrauch hat durch die Neuregelung des Erbschaftsteuergesetzes insbesondere in Fällen der vorweggenommenen Erbfolge eine Renaissance erlebt.

Die Vereinbarung eines Nießbrauchs ermöglicht es nach §§ 1030 ff. BGB, das Eigentum an einem Gegenstand zu übertragen, die daraus resultierenden Erträge aber vollständig oder teilweise weiterhin beim Übertragenden zu belassen. Somit werden im Regelfall ertragsteuerlich die Erträge aus dem nießbrauchbelasteten Vermögen dem Übertragenden bis zur Beendigung des Nießbrauchs zugerechnet.

Bis zur Neufassung des Erbschaftsteuerrechts im Jahre 2009 war allerdings die Nießbrauchsbelastung auf Seiten des Empfängers des Vermögens für Zwecke der Ermittlung der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer dann nicht abzugsfähig, wenn der Nießbrauch zugunsten des Zuwendenden oder seines Ehegatten vorbehalten wurde. Allerdings konnte die auf den Wert des Nießbrauchsrechts entfallende Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer nach § 25 Abs. 1 ErbStG a. F. zinslos bis zur Beendigung des Nießbrauchsrechts gestundet oder alternativ zum aktuellen Barwert abgelöst werden.

Im neuen Erbschaftsteuergesetz wurde § 25 ErbStG a. F. gestrichen. Somit reduziert die Nießbrauchs-

belastung den erbschaft- und schenkungsteuerlich maßgebenden Wert des übertragenen Vermögens in vollem Umfang. Damit kann sich die steuerliche Belastung im Einzelfall erheblich reduzieren. Das nachfolgende Beispiel verdeutlicht diese schenkungsteuerliche Konsequenz aus einer Vermögensübertragung gegen Nießbrauchsvorbehalt:

Beispiel:

V ist zu 50% an der V-GmbH beteiligt. Er möchte seinen Anteil unter Nießbrauchsvorbehalt auf seine Tochter S übertragen. Der Steuerwert des Anteils beträgt nach altem Recht EUR 5 Mio. und nach neuem Recht EUR 10 Mio., der Kapitalwert des Nießbrauchs soll knapp EUR 4 Mio. betragen (dabei wird ein Lebensalter von 65 Jahren unterstellt).

Werden die erbschaftsteuerlichen Freibeträge außer Betracht gelassen, da sie beispielsweise durch Vorschenkungen oder aber die Übertragung von Privatvermögen verbraucht sind, so ergibt sich bei diesen Ausgangsdaten nach altem Recht eine Erbschaftsteuer von EUR 384.000 (sofort fällige und abgelöste gestundete Steuer auf Basis der aktuellen Sterbetafel) und nach neuem Recht eine Steuerbelastung von EUR 171.000 (bei Inanspruchnahme eines Verschonungsabschlages von 85%; ohne Berücksichtigung des persönlichen Freibetrags).

Wie bei Versorgungsleistungen gilt auch im Falle von Nießbrauchslösungen der Hinweis, dass die damit verbundenen ertragsteuerlichen Konsequenzen sehr genau zu prüfen sind. Insbesondere muss geprüft werden, ob künftig dem Nießbrauchsberechtigten oder aber dem Nießbrauchsbelasteten die Einkünfte steuerlich zugerechnet werden und wer die damit verbundenen Aufwendungen geltend machen kann.

7. Überlegungen zum Güterstand

Sofern die Ehegatten bei der Heirat nichts anderes vereinbart haben, leben sie im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. Daraus kann bei unterschiedlicher Vermögensentwicklung unter den Ehegatten ein Zugewinnausgleichsan-

F Wie kann eine erbschaftsteuerliche Optimierung der Unternehmensnachfolge erfolgen?



spruch entstehen, wenn der Güterstand – aus welchen Gründen auch immer – beendet wird. Dieser Zugewinnausgleichsanspruch kann nach § 5 ErbStG erbschaft- und schenkungsteuerfrei ausgeglichen werden.

Die konkrete Höhe des Ausgleichsanspruchs ermittelt sich zivilrechtlich anhand eines Vergleichs des jeweiligen Anfangs- und des Endvermögens eines jeden Ehegatten (vgl. §§ 1373 ff. BGB).

Für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke ist es dabei unerheblich, aus welchem Grund der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft beendet wurde. Die Ehegatten können somit auch während des Bestehens der Ehe durch Ehevertrag den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft beenden und die güterrechtliche Ausgleichsforderung desjenigen Ehegatten mit dem geringeren Zugewinn auslösen. Wird die Ausgleichsforderung durch den anderen Ehegatten erfüllt, wird Vermögen von einem Ehegatten auf den anderen übertragen, ohne dass Schenkungs- oder Erbschaftsteuer anfällt. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gilt dies selbst dann, wenn unmittelbar im Anschluss an die Beendigung des Güterstandes die Zugewinnngemeinschaft wieder neu begründet wird.¹² Wichtig ist allerdings, dass die Zugewinnngemeinschaft ehevertraglich auch tatsächlich beendet wurde. Die bloße Vereinbarung eines Zugewinnausgleichs bei fortbestehender Zugewinnngemeinschaft reicht nicht.

Hinweis:

Ein vorzeitiger Zugewinnausgleich zwischen Ehegatten kann sich etwa dann anbieten, wenn das Vermögen unter den Ehegatten einseitig verteilt ist und aus diesem Grunde keine lebzeitigen Schenkungen des weniger vermögenden Ehegatten an die Kinder möglich sind. Durch den vorzeitigen Zugewinnausgleich wird es dem weniger vermögenden Ehegatten dann ermöglicht, die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Freibeträge gegenüber den Kindern zu nutzen.

8. Ausschlagung als Gestaltungsmöglichkeit

Im Erbfall kann es durch den Eintritt der gesetzlichen oder bei nicht bedachten Folgen der gewillkürten Erbfolge unerwünschte erbschaftsteuerliche Effekte oder wirtschaftliche Konsequenzen geben. In diesem Fall stellt sich die Frage, ob diese Folgen nicht durch eine Ausschlagung der Erbschaft beseitigt oder aber zumindest gemildert werden können. Denn grundsätzlich ist niemand gezwungen, eine Erbschaft oder ein Vermächtnis anzunehmen.

Die Folgen der Ausschlagung sind in § 1953 BGB geregelt. Danach gilt im Falle der Ausschlagung der Anfall der Erbschaft als von Anfang an nicht erfolgt. Die Erbschaft fällt rückwirkend bei demjenigen an, der zur Erbfolge berufen wäre, wenn der Ausschlagende zum Zeitpunkt des Erbfalls nicht mehr gelebt hätte.

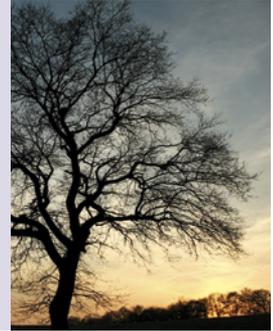
Eine Teilausschlagung des Erbes oder eines Vermächtnisses ist allerdings nicht möglich (vgl. § 1950 BGB). Dennoch kann wirtschaftlich betrachtet eine Teilausschlagung dadurch erreicht werden, dass die Ausschlagung mit einer Abfindungszahlung des Nachrückenden an den weichenden Erben verbunden wird.

Allerdings sind neben den erbschaftsteuerlichen Folgen einer Ausschlagung auch immer deren ertragsteuerliche Konsequenzen zu beachten.

Ferner sind auch die Auswirkungen der Ausschlagung auf etwaige Pflichtteilsansprüche zu bedenken. Mit Ausschlagung verliert der ausschlagende Erbe grundsätzlich auch seine etwaigen Pflichtteilsansprüche. Dies gilt allerdings nicht, wenn ein überlebender Ehegatte, der mit dem verstorbenen Ehegatten im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft gelebt hat, sein Erbe ausschlägt. Nach § 1371 Abs. 3 BGB bleibt dann nämlich ein sogenannter „kleiner Pflichtteil“ neben dem Anspruch auf Ausgleich des Zugewinns bestehen. Aus dieser gesetzlichen Ausnahme erwachsen dem Überlebenden zusätzliche Gestaltungsmittel im Erbfall, die eine Optimierung der familiären Gesamtbelastung mit Erbschaftsteuer ermöglichen.

12 _ BFH-Urteil vom 12. Juli 2005, BStBl II 2005, 843 sowie BFH-Urteil vom 24. August 2005, DStR 2006, 178.

G Wie ist die Besteuerungssituation in anderen Ländern?



Abschließend soll noch ein Überblick über die Besteuerung in anderen Ländern gezeigt werden.

Die Stiftung Familienunternehmen gibt jährlich einen Index aus, in dem die Situationen von Familienunternehmen in unterschiedlichen Ländern miteinander verglichen werden.¹³ Hierbei zeigt sich im Vergleich der Besteuerung von Familienunternehmen im Erbfall, dass Deutschland nur eine mittlere Position einnimmt. Im Verhältnis zu früheren Jahren ist die Belastung zwar deutlich gesunken, weil der Verschonungsabschlag bei Betriebsvermögen hier eine signifikante Verbesserung schafft; jedoch gelang es anderen Ländern, die Belastungen noch stärker zu senken. Die besten Bedingungen bei der Vererbung finden sich in Luxemburg, Schweden, der Slowakischen Republik und der Tschechischen Republik, wo die Erbschaftsteuer ganz abgeschafft wurde oder Ehegatten und Kinder von der Besteuerung ausgenommen sind. Seit dem 1.8.2008 gilt dies auch für Österreich, wo nach einem Urteil des Verfassungsgerichts das alte Erbschaftsteuergesetz nicht mehr angewendet werden darf und der Gesetzgeber auf eine Neuregelung verzichtet hat. Trotz vergleichbarer Situation hatte sich Deutschland für eine Neufassung entschieden.

Schlechter als Deutschland schneiden in diesem Vergleich nur noch Dänemark, Belgien und die USA ab, wo es keine wesentlichen sachlichen Vergünstigungen für Unternehmensvermögen gibt.¹⁴

Eine Übersicht über die Besteuerungssituation in einzelnen Ländern gibt die folgende Tabelle:

13 _ Stiftung Familienunternehmen, Länderindex der Stiftung Familienunternehmen, 3. Ausgabe, S. 116-140. Angaben wurden teilweise durch die Ausführungen in Troll/Gebel/Jüllicher, ErbStG, Anhang zu § 21, ergänzt bzw. modifiziert.

14 _ Zu diesem Absatz insgesamt: Stiftung Familienunternehmen, Länderindex der Stiftung Familienunternehmen, 3. Ausgabe S. 10ff.

G Wie ist die Besteuerungssituation in anderen Ländern?

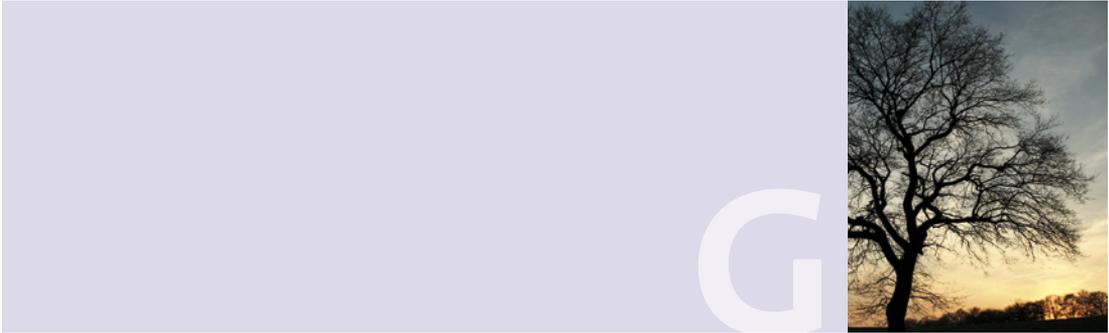


Land	Typ der Erbschaftsteuer	Bewertung von Anteilen an nicht-börsennotierten Kapitalgesellschaften ¹⁵	Bewertung von Einzelunternehmen ¹⁶
Belgien¹⁷	Erbanfallsteuer (wenn Erblasser in Belgien ansässig war); Nachlasssteuer (bei im Ausland wohnhaften Erblassern auf den in Belgien belegenen unbeweglichen Nachlass)	Von der Regierung monatlich bekannt gegebener Wert oder Verkaufswert	Additive Zusammenfassung von Einzelwerten; Bewertungsmaßstab: Verkaufswert mit originärem Goodwill
Schweiz¹⁸	Erbanfallsteuer (außer Kanton Schwyz); Nachlasssteuer (Kanton Graubünden); kombinierte Erbanfall- und Nachlasssteuer (Solothurn und Neuenburg)	Kurswert vor- oder außerbörsliche Kursnotierung oder Kombination von Substanz- und Ertragswert; erhebliche regionale Unterschiede in den Kantonen sind möglich ¹⁹	Additive Zusammenfassung von Einzelwerten; Bewertungsmaßstab: Verkehrswerte mit originärem Goodwill; erhebliche regionale Unterschiede in den Kantonen sind möglich ²⁰
Tschechische Republik²¹	Erbanfallsteuer	Additive Zusammenfassung von Einzelwerten; Bewertungsmaßstab: Verkehrswerte ohne originären Goodwill	Additive Zusammenfassung von Einzelwerten; Bewertungsmaßstab: Verkehrswerte ohne originären Goodwill
Deutschland	Erbanfallsteuer	Kurswert aus zeitnahen Verkäufen abgeleitet, sonst auf Basis der Ertragsaussichten, Untergrenze ist Substanzwert	Kurswert aus zeitnahen Verkäufen abgeleitet, sonst auf Basis der Ertragsaussichten, Untergrenze ist Substanzwert
Dänemark²²	Nachlasssteuer (Schenkungen unterfallen grundsätzlich der Einkommensteuer)	Kurswert: Marktwert, abgeleitet aus zeitnahen Verkäufen oder innerer Wert (abgeleitet aus Vermögen und Ertrag der Gesellschaft)	Additive Zusammenfassung von Einzelwerten; Bewertungsmaßstab: Verkehrswerte ohne originären Goodwill

15 _ Sofern nichts anderes angegeben, sind die Informationen in der Spalte wörtlich entnommen von: 3. Länderindex Familienunternehmen, Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.), S. 138 f.

16 _ Sofern nichts anderes angegeben, sind die Informationen in der Spalte wörtlich entnommen von: 3. Länderindex Familienunternehmen, Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.), S. 138 f.

17 _ Die Angaben in der Zeile sind entnommen: Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 21 Rn. 93 (Stand 2010)



Spezielle Vergünstigungen für Familienunternehmen	Tariflicher Durchschnittssatz bei Übertragung an ein Kind über a) 500 T €, b) 5 Mio. €, c) 30 Mio. € (ohne Berücksichtigung von Freibeträgen)	Tariflicher Durchschnittssatz bei Übertragung an den Ehegatten über a) 500 T €, b) 5 Mio. €, c) 30 Mio. € (ohne Berücksichtigung von Freibeträgen)
Vergünstigungen bestehen sowohl für den Erbfall als auch für die Schenkung. Sind regional unterschiedlich.	30% (in Wallonien und Brüssel) 27% (in Flandern)	30% (in Wallonien und Brüssel) 27% (in Flandern)
Regional unterschiedlich – z. T. erhebliche Befreiungen möglich	In den meisten Kantonen steuerfrei (außer Jura [3 %], Waadt [2,9%] und Appenzell I-I [1,5 %])	In den meisten Kantonen steuerfrei (außer Jura [3 %] und Waadt [2,9 %] – beide Fälle für Ehegatten mit Kindern)
–	Steuerfrei im Erbfall	Steuerfrei im Erbfall
Bei Vorliegen der Voraussetzungen Bewertungsabschlag von 85% (Regelverschonung) bzw. 100% (Optionsverschonung)	a) 15% b) 19% c) 30%	a) 15% b) 19% c) 30%
–	a) 15% b) 15% c) 15%	Steuerfrei

18 _ Die Angaben in der Zeile sind entnommen: Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 21 Rn. 126 (Stand 2009/2010)
 19 _ Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 21 Rn. 126
 20 _ Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 21 Rn. 126
 21 _ Die Angaben in der Zeile sind entnommen: Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 21 Rn. 133 (Stand 2010)
 22 _ Die Angaben in der Zeile sind entnommen: Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 21 Rn. 97 (Stand 2010)

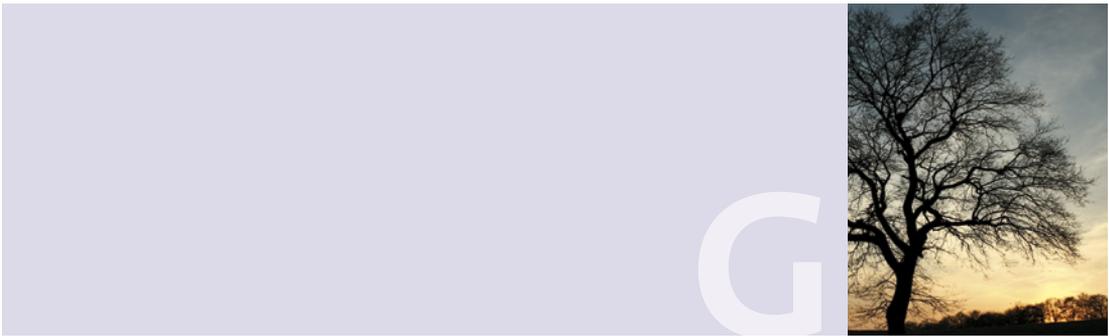
G Wie ist die Besteuerungssituation in anderen Ländern?



Land	Typ der Erbschaftsteuer	Bewertung von Anteilen an nicht-börsennotierten Kapitalgesellschaften ¹⁵	Bewertung von Einzelunternehmen ¹⁶
Spanien ²³	Erbanfallsteuer	Kurswert Steuerbilanzwert (Gesellschaft mit positivem Bestätigungsvermerk) oder der höchste Wert aus den folgenden Werten: <ul style="list-style-type: none"> ■ Nominalwert ■ theoretischer Wert der zuletzt festgestellten Bilanz ■ Ertragswert 	Additive Zusammenfassung von Einzelwerten; Bewertungsmaßstab: Steuerbilanzwerte ohne originären Goodwill
Finnland ²⁴	Erbanfallsteuer	Additive Zusammenfassung von Einzelwerten; Bewertungsmaßstab: Verkehrswerte ohne originären Goodwill	Additive Zusammenfassung von Einzelwerten; Bewertungsmaßstab: Verkehrswerte bzw. bei Familienunternehmen Steuerbilanzwerte ohne originären Goodwill
Frankreich ²⁵	Erbanfallsteuer	Aus Verkäufen abgeleitet oder / und Kombination von Substanzwert und Ertragswert	Gesamtbewertung Ableitung des Unternehmenswerts aus Verkäufen, Ertragswertmethode oder Ermittlung des Unternehmenswerts mit Hilfe von berufsspezifischen Bewertungskennzahlen

23 _ Die Angaben in der Zeile sind entnommen: Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 21 Rn. 130 (Stand 2010)

24 _ Die Angaben in der Zeile sind entnommen: Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 21 Rn. 99 (Stand 2010)



Spezielle Vergünstigungen für Familienunternehmen	Tariflicher Durchschnittssatz bei Übertragung an ein Kind über a) 500 T €, b) 5 Mio. €, c) 30 Mio. € (ohne Berücksichtigung von Freibeträgen)	Tariflicher Durchschnittssatz bei Übertragung an den Ehegatten über a) 500 T €, b) 5 Mio. €, c) 30 Mio. € (ohne Berücksichtigung von Freibeträgen)
<p>95%iger Bewertungsabschlag beim Übergang auf den Ehegatten oder Abkömmlinge in direkter Linie, wenn der Betrieb keine Vermögensverwaltungsgesellschaft darstellt, die Beteiligungsquote des Zuwenders bei mindestens 15 % liegt und der Beitrag der Gesellschaft mindestens 50 % zu seinem Einkommen aus Tätigkeiten beträgt. Weiter besteht eine zehnjährige Vorbehaltszeit vor einem Übergang beim Erwerb von Todes wegen, das Alter des Zuwendenden muss mindestens 65 Jahre betragen und die Übergabe zur Beendigung seiner Tätigkeit führen. Der Erwerber muss außerdem den Betrieb zehn Jahre nach dem Übergang behalten.</p>	<p>Es gilt ein progressiver Steuertarif, der sich nach dem vererbten Vermögen und dem Vorvermögen des Erwerbenden richtet. Die aus der Einstufung relevanten Koeffizienten werden von den Regionen festgelegt und können unterschiedlich sein.</p>	<p>Es gilt ein progressiver Steuertarif, der sich nach dem vererbten Vermögen und dem Vorvermögen des Erwerbenden richtet. Die aus der Einstufung relevanten Koeffizienten werden von den Regionen festgelegt und können unterschiedlich sein.</p>
<p>Unter Einhaltung bestimmter Bedingungen (Übertragung von mind. 10% des Nominalkapitals und Verpflichtung des Erwerbers zu mindestens fünfjähriger Fortführung des Unternehmens) kann anstelle des Marktwertes ein Hilfswert angesetzt werden, der sich über den Wertansatz von 20% der Bilanznettowerte ermittelt (Gilt auch für Nicht-Familienunternehmen).</p>	<p>a) 13% zzgl. 3.500 € b) 13% zzgl. 3.500 € c) 13% zzgl. 3.500 € (bei Schenkungen zzgl. 4.310 €)</p>	<p>a) 13% zzgl. 3.500 € b) 13% zzgl. 3.500 € c) 13% zzgl. 3.500 € (bei Schenkungen zzgl. 4.310 €)</p>
<p>75%iger Bewertungsabschlag, wenn der Erblasser mit seinen Rechtsnachfolgern eine sechsjährige Behaltensfrist nach Übergabe vereinbart hat oder diese sich nach dem Erbfall hierzu verpflichten. Bei Übertragung von Anteilen müssen mind. 34% (nicht börsennotiert) bzw. 20% (börsennotiert) von den Erben gehalten werden. Außerdem muss der Erbe oder einer der Gesellschafter für mind. drei Jahre in einem Fünfjahreszeitraum die Haupttätigkeit (bei einer Personengesellschaft) oder die Leitung ausüben.</p>	<p>a) 20% b) 40% c) 40%</p>	<p>Steuerfrei im Erbfolge. Bei einer Schenkung unter Lebenden: a) 20% b) 40% c) 40%</p>

G Wie ist die Besteuerungssituation in anderen Ländern?

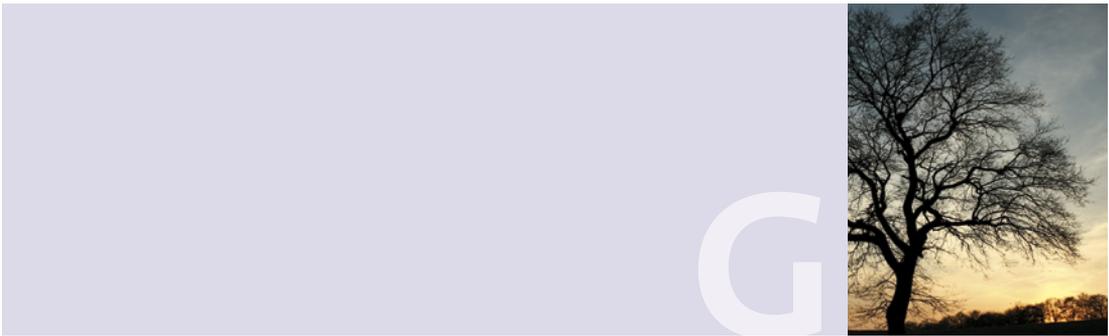


Land	Typ der Erbschaftsteuer	Bewertung von Anteilen an nicht-börsennotierten Kapitalgesellschaften ¹⁵	Bewertung von Einzelunternehmen ¹⁶
Irland²⁶	Erbanfallsteuer	Verkehrswert	Verkehrswert; Bewertung: Steuerbilanzwerte mit originärem Goodwill; Vermögen, das dem Erblasser nicht alleine gehörte, ist vollständig von der Besteuerung ausgenommen.
Italien²⁷	Erbanfallsteuer	Additive Zusammenfassung von Einzelwerten; Bewertungsmaßstab: Steuerbilanzwerte ohne originären Goodwill	Additive Zusammenfassung von Einzelwerten; Bewertungsmaßstab: Steuerbilanzwerte ohne originären Goodwill
Luxemburg²⁸	Erbanfallsteuer; Nachlasssteuer (wenn Erblasser nicht Inländer ist)	Verkaufswert	Additive Zusammenfassung von Einzelwerten; Bewertungsmaßstab: Buchwerte ohne originären Goodwill
Niederlande²⁹	Erbanfallsteuer	Verkehrswert; Bewertung nach dem Sonderverfahren	Verkehrswert, ermittelt nach dem going-concern-Wert. 20% der stillen Reserven im Betriebsvermögen werden als abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten angesehen.
Österreich³⁰	Derzeit keine Besteuerung	–	–

26 _ Die Angaben in der Zeile sind entnommen: Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 21 Rn. 103 (Stand 2010)

27 _ Die Angaben in der Zeile sind entnommen: Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 21 Rn. 106 (Stand 2010)

28 _ Die Angaben in der Zeile sind entnommen: Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 21 Rn. 115 (Stand 2010)



Spezielle Vergünstigungen für Familienunternehmen	Tariflicher Durchschnittssatz bei Übertragung an ein Kind über a) 500 T €, b) 5 Mio. €, c) 30 Mio. € (ohne Berücksichtigung von Freibeträgen)	Tariflicher Durchschnittssatz bei Übertragung an den Ehegatten über a) 500 T €, b) 5 Mio. €, c) 30 Mio. € (ohne Berücksichtigung von Freibeträgen)
<p>Ein Abschlag von 90% ist möglich, sofern es sich nicht um eine Investmentgesellschaft handelt und das Unternehmen vom Erwerber für zwei (Erbfall) bzw. fünf Jahre (Schenkung) weitergeführt wird. Eine Weiterveräußerung innerhalb von sechs Jahren ohne Reinvestition des Erlöses ist begünstigungsschädlich (gilt auch für Nicht-Familienunternehmen).</p>	<p>a) 25% b) 25% c) 25%</p>	<p>Steuerfrei</p>
<p>Steuerbefreiung bei Erwerb durch Kinder, wenn der Erwerber die Mehrheit am Unternehmen für fünf Jahre hält und die Firma fünf Jahre fortführt.</p>	<p>a) 4% b) 4% c) 4% (sind Immobilien Teil der Erbschaft/Schenkung, so sind zusätzlich 2% Hypothekar- und 1% Katastersteuer zu entrichten)</p>	<p>a) 4% b) 4% c) 4% (sind Immobilien Teil der Erbschaft/Schenkung, so sind zusätzlich 2% Hypothekar- und 1% Katastersteuer zu entrichten)</p>
	<p>Die Erbanfallsteuer ist steuerfrei; bei formbedürftigen Schenkungen fällt eine Registersteuer an. Die Nachlasssteuer beträgt 2%.</p>	<p>Die Erbanfallsteuer ist steuerfrei bzw. beträgt 5%, sofern der Ehegatte keine gemeinsamen Abkömmlinge hat. Bei formbedürftigen Schenkungen fällt eine Registersteuer an. Die Nachlasssteuer beträgt 5%.</p>
<p>83% des Wertes über einer Million Euro (darunter völlige Freistellung), wenn das Unternehmen vor Übergang mindestens ein Jahr vom Erblasser und danach mindestens fünf Jahre vom Erben gehalten und fortgeführt wird.</p>	<p>a) 20% b) 20% c) 20%</p>	<p>a) 20% b) 20% c) 20%</p>
<p>–</p>	<p>–</p>	<p>–</p>

29 _ Die Angaben in der Zeile sind entnommen: Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 21 Rn. 119 (Stand 2010)

30 _ Die Angaben in der Zeile sind entnommen: Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 21 Rn. 121 (Stand 2010)

G Wie ist die Besteuerungssituation in anderen Ländern?



Land	Typ der Erbschaftsteuer	Bewertung von Anteilen an nicht-börsennotierten Kapitalgesellschaften ¹⁵	Bewertung von Einzelunternehmen ¹⁶
Polen³¹	Erbanfallsteuer	Verkehrswert	Marktwert; relevant ist der Nettowert
Schweden³²	Keine Erbschaftsteuer (abgeschafft zum 01.01.2005)	–	–
Slowakische Republik³³	Keine Erbschaftsteuer (abgeschafft zum 01.01.2004)	–	–
Großbritannien³⁴	Nachlasssteuer	Potentieller Verkaufspreis unter Berücksichtigung wesentlicher wertbildenden Faktoren	Additive Zusammenfassung von Einzelwerten; Bewertungsmaßstab: Verkehrswerte mit originärem Goodwill
USA³⁵	Nachlasssteuer (neben der Bundessteuer erheben die Bundesstaaten teils eigene Steuern). 2010 fiel auf Bundesebene keine Steuer an ³⁶ . Es besteht allerdings ein Wahlrecht, wonach der Nachlass besteuert werden kann. Hintergrund ist eine Regelung, wonach bei einer Nachlassversteuerung eine spätere Veräußerung im Hinblick auf die Einkommensteuer vorteilhafter ist ³⁷ . Ab 2011 ist wieder eine Nachlasssteuer zu entrichten	Potentieller Verkaufspreis unter Berücksichtigung wesentlicher wertbildenden Faktoren (Stand 2009*)	Gesamtbewertung (Stand 2009*)

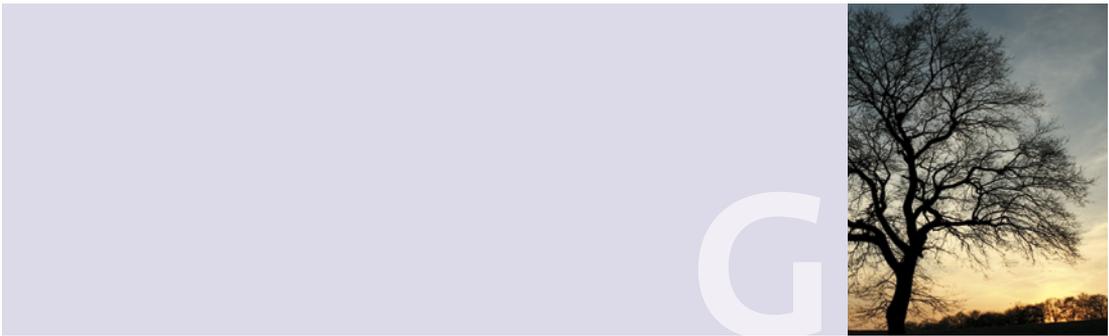
Tabelle 6: Internationale Besteuerung von Familienunternehmen

31 _ Die Angaben in der Zeile sind entnommen: Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 21 Rn. 122 (Stand 2010)

32 _ Die Angaben in der Zeile sind entnommen: Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 21 Rn. 125 (Stand 2010)

33 _ Die Angaben in der Zeile sind entnommen: Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 21 Rn. 128 (Stand 2010)

34 _ Die Angaben in der Zeile sind entnommen: Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 21 Rn. 102 (Stand 2010)



Spezielle Vergünstigungen für Familienunternehmen	Tariflicher Durchschnittssatz bei Übertragung an ein Kind über a) 500 T €, b) 5 Mio. €, c) 30 Mio. € (ohne Berücksichtigung von Freibeträgen)	Tariflicher Durchschnittssatz bei Übertragung an den Ehegatten über a) 500 T €, b) 5 Mio. €, c) 30 Mio. € (ohne Berücksichtigung von Freibeträgen)
Steuerbefreiung bei kleinen Unternehmen möglich, wenn sie mindestens fünf Jahre fortgeführt werden.	a) 7% b) 7% c) 7%	a) 7% b) 7% c) 7%
–	–	–
–	–	–
Es bestehen Begünstigungen für betrieblich gebundenes Vermögen. Eine Haltensregelung nach dem Erwerb wurde mittlerweile abgeschafft.	a) 40% b) 40% c) 40% (bei sofort steuerpflichtigen Schenkungen je 20%)	Steuerfrei (sofern beide Ehepartner ihren Aufenthalt (domicile) in Großbritannien haben); ansonsten wie bei Kindern des Erblassers.
Besteht der Nachlass zu 50% oder mehr aus einem Familienunternehmen aus Anteilen daraus, erhöht sich der Freibetrag. (Stand 2009*)	a) 35% b) 35% c) 35% (Rechtslage 2010 bis 2012 ³⁸) Es besteht ein Freibetrag von 5 Mio. USD.	Unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei (wenn der überlebende Ehegatte gebietsansässig ist) (Stand 2009*)

35 _ Die Angaben in der Zeile sind entnommen: Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 21 Rn. 136 (Stand 2010)
 Hinweis: Das Erbschaftsteuerrecht in den USA ist gegenwärtig Gegenstand gesetzgeberischer Diskussionen und Veränderungen. Die in den jeweiligen Zeilen dargestellten Informationen geben daher nur den jeweiligen Kenntnisstand der Autoren wieder.
 36 _ Brix/Scherer in ZEV 2011, 118, 118
 37 _ Brix/Scherer in ZEV 2011, 118, 119
 38 _ Brix/Scherer in ZEV 2011, 118, 118 ff.
 * _ Aktuellere Informationen lagen nicht vor.

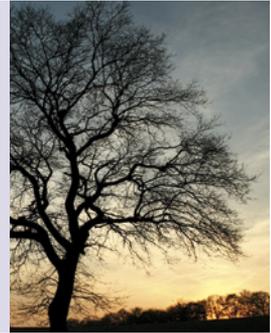
H Schlusswort

Dieser Leitfaden hat sicherlich deutlich gemacht, dass das neue Erbschaftsteuerrecht leider nicht zu der viel diskutierten Steuervereinfachung beigetragen hat. Das neue Recht stellt vielmehr ein äußerst komplexes Regelungswerk dar.

Für die Beratungspraxis bringt das neue Recht aber eine Vielzahl von Gestaltungsmöglichkeiten mit sich, die im Sinne einer erbschaftsteuerlichen Optimierung der Unternehmensnachfolge bedacht werden sollten. Allerdings haben die vielen neuen gesetzlichen Tatbestände – z. B. die Abgrenzung des begünstigten vom nicht begünstigten Vermögen, die Lohnsummenregelung oder die Nachhaftungsregelung – auch erhebliche Rechtsunsicherheiten zur Folge. Es ist im Sinne der erleichterten Rechtsanwendung zu hoffen, dass die Finanzverwaltung baldmöglichst neben den bereits jetzt vorhandenen Anwendungserlassen überarbeitete Erbschaftsteuerrichtlinien zu dem neuen Erbschaftsteuergesetz verabschiedet und veröffentlicht.

Die Erbschaftsteuerreform hat im Ergebnis aufgrund der mit den Verschonungsregelungen verbundenen Nebenbedingungen zu einer weiteren Verkomplizierung der Unternehmensnachfolge beigetragen, die in der Beratungspraxis auch teilweise sehr schwer zu vermitteln sind. Gesetzgeber, Verwaltung und die Gerichtsbarkeit sind daher aufgefordert, die mit der Anwendung des neuen Rechts verbundenen Unsicherheiten baldmöglichst zu beseitigen.

Literatur/ Kontakt



Literatur

Drobeck,
Erbschaftsteuer leicht gemacht,
Ewald von Kleist Verlag, Berlin 2009.

Kögel/Layer,
Die Erbschaftsteuerreform – Überblick über die
Besteuerung von Betriebsvermögen, Handlungs-
bedarf und Gestaltungsmöglichkeiten für große
Familiengesellschaften,
in: Familienunternehmen in Recht, Wirtschaft,
Politik und Gesellschaft, Festschrift für Brun-Hagen
Hennerkes zum 70. Geburtstag,
Verlag C. H. Beck, München 2009.

Lorz/Kirchdörfer,
Unternehmensnachfolge – rechtliche und
steuerliche Gestaltungen,
Verlag C. H. Beck München 2011, 2. Auflage.

Mertes/Klümpen-Neusel,
Gestaltungen und Formulierungen in der
Erbschaft- und Schenkungsteuer,
Zerb Verlag, Bonn 2010.

Mönch/Albrecht,
Erbschaftsteuerrecht,
Verlag C. H. Beck, München 2009, 2. Auflage.

Spiegelberger,
Unternehmensnachfolge – Gestaltung nach
Zivil- und Steuerrecht,
Verlag C. H. Beck, München 2009, 2. Auflage.

Troll/Gebel/Jülicher,
Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz,
Kommentar,
Verlag C. H. Beck, München 2011,
41. Ergänzungslieferung.

Kontakt

Dr. Bertram Layer
Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz
Jahnstraße 43
70597 Stuttgart-Degerlich
E-Mail: Layer@hennerkes.de
Tel. 0711 - 72579 -0
www.hennerkes.de

Christian Pieper
Universität Witten/Herdecke
Wittener Institut für Familienunternehmen
Alfred-Herrhausen Straße 50
58448 Witten
E-Mail: christian.pieper@uni-wh.de
Tel. 02302 - 926-537
www.wifu.de

Gestaltung: Designbüro Schönfelder GmbH, Essen
Foto: www.fotolia.com

