

Kurzinformation Erbschaft- und Schenkungsteuer

Dr. Kleeberg & Partner GmbH

 Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Member Crowe Horwath International

Juli 2016

Erbschaftsteuerreform – Änderungsantrag der Fraktionen CDU/CSU und SPD

Nach Abschluss der Verhandlungen zwischen CDU/CSU und SPD über die Erbschaftsteuerreform liegt nun der angepasste Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vor, dessen wesentliche Inhalte sich wie folgt darstellen:

Grenze für die Anwendung der Lohnsummenklausel

Die Grenze für die Anwendung der sogenannten Lohnsummenklausel bei der Übertragung von Betriebsvermögen soll auf **fünf Beschäftigte** abgesenkt werden, wobei die einzuhaltende Mindestlohnsumme stufenweise angehoben wird. Die einzuhaltenden Grenzen stellen sich wie folgt dar:

Anzahl der Beschäftigten	Einzuhaltende Lohnsumme bei Regelverschöpfung (bis zu 85 %); Lohnsummenfrist (= Haltefrist) 5 Jahre	Einzuhaltende Lohnsumme bei Optionsverschöpfung (bis zu 100 %); Lohnsummenfrist (= Haltefrist) 7 Jahre
Bis einschließlich 5	Keine	Keine
Mehr als 5 bis 10	250 %	500 %
Mehr als 10 bis 15	300 %	565 %
Mehr als 15	400 %	700 %

Außer Ansatz bleiben bei der Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten und der Höhe der Lohnsumme Vergütungen an Beschäftigte

- im Mutterschutz,
- in einem Ausbildungsverhältnis,
- die Krankengeld oder Elterngeld beziehen oder

- die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind (Saisonarbeiter).

Begünstigungsfähiges Vermögen

Begünstigungsfähiges Vermögen ist **wie bisher**:

- land- und forstwirtschaftliches Vermögen mit Ausnahme von Stückländereien
- Betriebsvermögen (Gewerbebetrieb, Teilbetrieb, Beteiligung an einer gewerblichen oder freiberuflichen Personengesellschaft, Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA sowie Beteiligungen an **gewerblich geprägten Personengesellschaften**)
- Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Erblasser oder Schenker am Nennkapital unmittelbar zu mehr als 25 % beteiligt war oder eine Poolvereinbarung vorliegt

Hinsichtlich der Anforderungen zum Inlandsbezug bzw. Bezug zu einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR sind gegenüber der derzeitigen Regelung keine Änderungen vorgesehen.

Verwaltungsvermögen

Wie bereits unter derzeit geltendem Recht enthält der Gesetzentwurf einen Katalog von Verwaltungsvermögen. **Neu ist**, dass die Gegenstände des Verwaltungsvermögens grundsätzlich steuerpflichtig und daher der regulären Erbschaft- oder Schenkungsteuer zu unterwerfen sind.

Liegt der Anteil des Netto-Verwaltungsvermögens am gesamten Betriebsvermögen jedoch unter 10 % (sog. Schmutzgrenze), wird dieses Verwaltungsvermögen als unschädliches Verwaltungsvermögen behandelt

und das gesamte Betriebsvermögen ist begünstigt.

Bestehende Schulden werden dem Verwaltungsvermögen anteilig im Verhältnis des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens zugeordnet.

Verwaltungsvermögen, das seit weniger als zwei Jahren zum Betrieb gehört (junges Verwaltungsvermögen), ist nie begünstigt. Gleiches gilt für junge Finanzmittel. Als junge Finanzmittel ist der Saldo aus Einlagen und Entnahmen von Barvermögen und sonstigen Forderungen, die innerhalb eines Zeitraums von zwei Jahren vor der Übertragung dem Betriebsvermögen zugeführt wurden, zu verstehen. Eine Zuordnung von Schulden zum jungen Verwaltungsvermögen findet nicht statt.

Beträgt die Verwaltungsvermögensquote 90 % oder mehr, ist auch für den verbleibenden Anteil (grundsätzlich begünstigungsfähiges Vermögen) eine Begünstigung ausgeschlossen.

Der Katalog des Verwaltungsvermögens bleibt gegenüber der bisherigen Rechtslage nahezu unverändert. Zum Verwaltungsvermögen gehören daher im Wesentlichen:

- Fremdvermietete Immobilien (neue Ausnahme: Vermietung zum Zweck des Absatzes eigener Produkte z.B. Brauereigaststätten)
- Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von weniger als 25 %
- Kunstgegenstände und Edelmetalle
- Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen
- Finanzmittel (Zahlungsmittel, Geldforderungen und andere Forderungen), soweit sie nach Abzug der Schulden 15 % (bisher 20 %) des Werts des Betriebsvermögens übersteigen

Das Deckungsvermögen für die betriebliche Altersversorgung stellt kein Verwaltungsvermögen dar.

In Erbfällen besteht nach dem Gesetzentwurf die Möglichkeit, dass der Erwerber Verwaltungsvermögen innerhalb von zwei Jahren nach dem Erbfall veräußert und in begünstigtes Betriebsvermögen für den erworbenen Betrieb investiert. Für diese Vermögensge-

genstände würde dann rückwirkend die Zuordnung zum Verwaltungsvermögen entfallen.

Formen der Begünstigung

Erwerb von begünstigtem Vermögen von bis zu EUR 26 Mio.

Für das begünstigte Vermögen wird ein Verschonungsabschlag von 85 % (Regelverschonung) gewährt, wenn das begünstigte Vermögen vom Erwerber fünf Jahre gehalten wird. Der Erwerber kann die volle Verschonung des begünstigten Vermögens von 100 % (Optionsverschonung) wählen. Die Haltefrist verlängert sich dann auf sieben Jahre.

Mehrere Erwerbe derselben Person innerhalb von 10 Jahren werden bei Ermittlung der EUR 26 Mio. Grenze zusammengezählt. Bei einem Überschreiten der Grenze innerhalb von 10 Jahren, entfällt die Steuerbefreiung für alle Erwerbe mit Wirkung für die Vergangenheit. Ob auch Erwerbe, die vor der Änderung des Gesetzes erfolgt sind, in die Berechnung einzubeziehen sind, ist derzeit noch ungeklärt.

Vermögen von über EUR 26 Mio. je Erwerb (sog. Großvermögen)

Wie vom Bundesverfassungsgericht gefordert, sieht der Gesetzesentwurf vor, dass eine Verschonung nicht mehr unabhängig vom Wert des erworbenen Vermögens gewährt wird.

Abschmelzmodell

Soweit der Wert des übertragenen Betriebsvermögens den Betrag von EUR 26 Mio. übersteigt, reduziert sich der Umfang der Verschonung um jeweils ein Prozent je EUR 750.000 Unternehmenswert (sog. Abschmelzmodell). Dies ist auch der Fall, sofern der Erwerber die Optionsverschonung gewählt hat. Die Abschmelzung erfolgt dann bezogen auf eine Ausgangsbasis von 100 %. Bei Erwerben ab EUR 90 Mio. wird kein Verschonungsabschlag mehr gewährt. Auch bei Anwendung des abgeschmolzenen Verschonungsabschlags sind die Behaltensfristen und die Regelungen zur Lohnsumme zu berücksichtigen.

Beispiel:

Der Wert des an einen Erwerber übertragenen Betriebsvermögens beträgt EUR 50 Mio. Damit übersteigt der Wert die Grenze von EUR 26 Mio. um EUR 24 Mio. Der Verschonungsabschlag wird daher um EUR 24.000.000 / EUR 750.000 entspricht 32 %-Punkte gemindert und beträgt bei der Regelverschonung noch 53 % bei der Optionsverschonung noch 68 %.

Steuererlass

Anstatt des abgeschmolzenen Verschonungsabschlages kann der Erwerber den Erlass der Steuer beantragen, soweit die Steuerschuld nicht aus 50 % des verfügbaren sonstigen Vermögens des Erwerbers beglichen werden kann. Der Teil der Steuer, der durch Verwendung von 50 % des verfügbaren Vermögens des Erwerbers beglichen werden kann, wird allerdings nicht erlassen und ist sofort zur Zahlung fällig. Der Erwerber kann jedoch für diesen Anteil eine sechsmontatige Stundung beantragen, wenn die sofortige Bezahlung zu einer erheblichen Härte führen würde.

Zum verfügbaren Vermögen, das der Erwerber zur Entrichtung der Steuer zu verwenden hat, gehört zum einem das nicht begünstigte Vermögen, das im Rahmen der Erbschaft oder Schenkung zusammen mit dem begünstigten Vermögen auf den Erwerber übergegangen ist sowie zum anderen im Übertragungszeitpunkt beim Erwerber bereits vorhandenes nicht begünstigtes Vermögen. Darüber hinaus erhöht sich das verfügbare Vermögen um 50 % des Vermögens, das dem Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach der Übertragung aus weiteren Erbschaften und Schenkungen zufließt. Dabei ist es unerheblich, auf welchen Erblasser oder Schenker die weitere Erbschaft oder Schenkung zurückzuführen ist.

Wird der Erlassantrag gestellt, müssen die Haltefrist von sieben Jahren und die für die Optionsverschonung geltenden Mindestlohnsommen eingehalten werden.

Familienunternehmen

Die Übertragung von sog. Familienunternehmen wird durch die Gewährung eines Vorababschlages begünstigt.

Als Familienunternehmen gelten Unternehmen, deren Gesellschaftsvertrag oder Satzung kumulativ Bestimmungen enthält, die

- die Entnahme oder Ausschüttung des steuerrechtlichen Gewinns beschränken und
- die Verfügung über die Beteiligung auf Mitgesellschafter, auf Angehörige oder auf eine Familienstiftung beschränken und
- für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung unter dem gemeinen Wert der Beteiligung vorsehen.

Die genannten Regelungen des Gesellschaftsvertrages müssen tatsächlich gelebt werden und zwei Jahren vor dem Erwerb und für einen Zeitraum von 20 Jahren nach dem Erwerb bestehen. Andernfalls entfällt die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit.

Der Vorababschlag wird in Höhe der im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert gewährt und darf 30 % nicht übersteigen.

Beispiel:

Ein Unternehmen erfüllt die Anforderungen an den Gesellschaftsvertrag und stellt ein Familienunternehmen dar. Der Wert des Unternehmens beträgt EUR 66 Mio. Der Schenker ist in Höhe von 50 % am Unternehmen beteiligt. Im Gesellschaftsvertrag ist vorgesehen, dass ein ausscheidender Gesellschafter eine Abfindung in Höhe von 75 % des gemeinen Werts seines Anteils erhält. Der Schenker überträgt seinen gesamten Anteil an sein einziges Kind. Das Kind erhält daher einen Anteil im Wert von EUR 33 Mio. Hierauf wird der Vorababschlag für Familienunternehmen von in diesem Fall 25 %, also EUR 8,250 Mio. gewährt. Danach verbleibt ein Wert von EUR 24,750 Mio. Da sich hinsichtlich des geschenkten Anteils nach Abzug des Vorababschlages ein Wert von unter EUR 26 Mio. ergibt, kann die Regelverschonung mit einem Abschlag von 85 % oder gegebenenfalls auch die Optionsverschonung mit einem Abschlag von 100 % in Anspruch genommen werden.

Zinslose Stundung

Soweit auf das begünstigte Vermögen Erbschaftsteuer anfällt, kann eine zinslose Stundung der Erbschaftsteuer für einen Zeitraum von bis zu 10 Jahren beantragt werden. Dies gilt nur für Erwerbe von Todes wegen, nicht für Schenkungen. Bei Verstoß gegen die Haltefristen oder die Lohnsummenklausel, entfällt neben einer Verschonung auch die Stundung.

Änderung bei der Bewertung

Wie bisher ist für die Bewertung von Betriebsvermögen im BewG das sogenannte vereinfachte Ertragswertverfahren vorgesehen. Hierbei wird der Ertragswert eines Unternehmens durch Kapitalisierung des Jahresertrags ermittelt. Der Kapitalisierungsfaktor setzt sich aus dem Basiszins und einem Zuschlag von 4,5 % zusammen. Unter Zugrundlegung des für das Jahr 2016 geltenden Basiszinses in Höhe von 1,1 % ergibt sich derzeit ein Kapitalisierungsfaktor von 17,8571 %. Nach dem Gesetzentwurf wird für den zugrundzulegenden Basiszinssatz eine Spanne von 3,5 % bis höchstens 5,5 % festgelegt, sodass der Kapitalisierungsfaktor künftig zwischen 10 % und 12,5 % liegen würde.

Zeitplan

Der Bundesrat soll noch in seiner letzten Sitzung vor der Sommerpause am 08.07.2016 die Zustimmung zur Gesetzesänderung erteilen. Das Gesetz soll dann rückwirkend auf den 01.07.2016 in Kraft treten. Umstritten ist in der Fachliteratur, welche Konsequenzen sich ergeben, wenn der Bundesrat seine Zustimmung verweigert. Einige Autoren vertreten die Ansicht, dass in diesem Fall ein rechtsfreier Raum entsteht und es kein Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht gibt, bis ein neues Gesetz beschlossen wird. Die Mehrheit der Autoren lehnt diese Auffassung jedoch ab und vertritt die Ansicht, dass das bisherige Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht weiter gilt. Der Finanzausschuss des Bundesrates hat bereits die Empfehlung aus-

gesprochen, die Einberufung des Vermittlungsausschusses zu verlangen.

Sprechen Sie uns jederzeit gerne an!

Ihre Ansprechpartner:

Gerhard Bruckmeier, Tel. 089/55983-234
gerhard.bruckmeier@kleeberg.de

Reinhard Schmid, Tel. 089/55983-239
reinhard.schmid@kleeberg.de

Dr. Lars Lüdemann, Tel. 089/55983-297
lars.luedemann@kleeberg.de