



**Braucht Deutschland
eine Reform der
Erbschaftsteuerreform?**
Erbschaftsteuer-Studie 2010

Inhalt

| | |
|--|-----------|
| Entwicklung und Stand der Erbschaftsteuer | 4 |
| Überblick über die derzeitige Erbschaftsteuer | 6 |
| Bewertung von Unternehmen | 7 |
| Erbschaftsteuerliche Begünstigungen für Unternehmensvermögen | 7 |
| Erreichen der Begünstigungen | 8 |
| Behalten der Begünstigungen | 11 |
| Regelverschonung versus Optionsverschonung | 14 |
| Die Erbschaftsteuer-Studie von Ernst & Young | 17 |
| An der ErbSt-Studie teilnehmende Unternehmen | 17 |
| Die ErbSt-Reform in der Praxis: Wie kommt die Reform bei den Unternehmen an? | 17 |
| Alternativen zur Erbschaftsteuer | 19 |
| Praxisprobleme der Erbschaftsteuer aus der Studie | 21 |
| Bestehen einer erheblichen Rechtsunsicherheit | 21 |
| Formales Feststellungsverfahren | 21 |
| Probleme bei der Bewertung | 22 |
| a. Bewertungswahlrecht zwischen vereinfachtem Ertragswertverfahren und IDW S1-Verfahren | 23 |
| b. Substanzwert als Mindestwert | 23 |
| c. Berücksichtigung gesellschaftsrechtlicher Verfügungsbeschränkungen | 25 |
| d. Anwendung gesellschaftsspezifischer Bewertungsmethoden | 26 |
| Probleme bei den Voraussetzungen für die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen im Übertragungszeitpunkt | 27 |
| a. Grundsätzliche Begünstigung von Personengesellschaftsanteilen | 27 |
| b. Poolvertrag bei Kapitalgesellschaftsanteilen | 27 |
| c. Verwaltungsvermögenstest | 28 |
| d. Junges Verwaltungsvermögen | 29 |
| Probleme bei der Ermittlung der Lohnsumme | 31 |
| a. Ermittlung der Lohnsumme bei Konzernen | 31 |
| b. Reinvestitionsklausel | 31 |
| Probleme bei den schädlichen Vorgängen in der Behaltensfrist | 31 |
| Zusammenfassung | 32 |
| Chancen und Risiken für Familienunternehmen | 32 |
| Nachbesserungsvorschläge aus Sicht der Praxis | 33 |
| Ansprechpartner | 34 |



A photograph of a modern office interior. In the foreground, there is a glass partition wall. Behind it, a desk with a yellow top and a white chair with a metal frame is visible. The ceiling has a recessed light fixture. The background shows more office space with glass walls and a wooden wall panel.

Die Erbschaftsteuer-Studie von Ernst & Young

Die Erbschaftsteuerreform 2008 und die ersten Erfahrungen in der Praxis veranlassten Ernst & Young, eine neue Studie - im Folgenden „ErbSt-Studie“ genannt - über die Auswirkungen und Praxisprobleme des neuen Erbschaftsteuerrechts durchzuführen.

Dabei wird im ersten Teil der Studie vor allem der Frage nachgegangen, wie die neuen Erbschaftsteuerregelungen bei den Unternehmen ankommen und welche Auswirkungen sie allgemein auf unternehmerische Entscheidungen in mittelständischen Familienunternehmen haben.

Im zweiten Teil der Studie werden die mit den Unternehmen ausführlich diskutierten Praxisprobleme und Risiken der Erbschaftsteuerreform dargestellt.

Da in der Studie die Identifizierung der vielfältigsten Praxisprobleme im Mittelpunkt stand, wurde der Teilnehmerkreis auf eine überschaubare Größe begrenzt. Insgesamt nahmen 34 mittelständische Familienunternehmen an der Studie teil. Dabei handelt es sich um Unternehmen der unterschiedlichsten Größenklassen und Mitarbeiterzahlen, sodass eine große Bandbreite an mittelständischen Unternehmen abgebildet wurde.

Autoren

Dr. Stefan Lahme
Rechtsanwalt, Steuerberater

Lars Zipfel
Dipl.-Kaufmann, Steuerberater

Entwicklung und Stand der Erbschaftsteuer

Das derzeit vorliegende Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht hat in den letzten 20 Jahren eine wechselvolle Geschichte erlebt. In diesem Zeitraum setzte sich bereits zweimal das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) mit der Erbschaftsteuer und speziell mit den Bewertungsregeln auseinander, woraufhin der Gesetzgeber zweimal das Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht überarbeiten musste.

Vor gut 15 Jahren hat das BVerfG zum ersten Mal mit dem sogenannten Einheitswertbeschluss vom 22.6.1995 Bestimmungen der Erbschaft- und Schenkungsteuer – im Folgenden kurz „Erbschaftsteuer“ – einer verfassungsrechtlichen Überprüfung unterzogen. Die Karlsruher Verfassungsrichter forderten den Gesetzgeber damals auf, dem aus dem Gleichheitssatz (Artikel 3 Grundgesetz) resultierenden Bewertungsgleichmaß in der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage Rechnung zu tragen und eine realitätsgerechte Wertrelation der unterschiedlichen Vermögen herzustellen.

Gut sechs Jahre später äußerte der 2. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) im Jahr 2001 erneut verfassungsrechtliche Bedenken in Bezug auf das – letztlich bis 31.12.2008 geltende – Erbschaftsteuerrecht und legte diese Frage erneut dem BVerfG zur Entscheidung vor. Das BVerfG stufte das Erbschaftsteuerrecht in seiner Anfang 2007 veröffentlichten Entscheidung als verfassungswidrig ein. Konkret beanstandete es die Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes für alle Vermögensgegenstände, obwohl die Vermögensgegenstände unterschiedlich bewertet wurden. Dem Gesetzgeber wurde auferlegt, spätestens bis zum 1.1.2009 eine Neuregelung zu treffen.

Doch nicht nur die Rechtsprechung forderte eine grundlegende Reform der Erbschaftsteuer. Auch die Politik hatte erkannt, dass die Erbschaftsteuer mittelständische Familienunternehmen erheblich in ihrer Entwicklung belastet. Immer mehr Unternehmer hatten sich zudem mit dem Gedanken getragen, ihren Wohnsitz in – erbschaftsteuerlich – attraktivere Länder (z. B. Österreich) zu verlegen.

Bereits die rot-grüne Regierung unter Bundeskanzler Gerhard Schröder hatte im Jahr 2005 die Absicht, Familienunternehmen mit der Einführung des sogenannten Abschmelzungsmodells erbschaftsteuerlich zu begünstigen. Aufgrund der vorgezogenen Neuwahlen im September 2005 konnte das Gesetzgebungsvorhaben der rot-grünen Koalition nicht mehr abgeschlossen werden.

Nach der Bundestagswahl 2005 haben die neuen Regierungsparteien aus CDU/CSU und SPD im Koalitionsvertrag vereinbart, eine Erbschaftsteuerreform durchzuführen, die zu einer Entlastung mittelständischer Familienunternehmen führen sollte. Die sich anschließende Diskussion im Rahmen der Gesetzentwürfe zur Erbschaftsteuerreform um das Für und Wider einer Entlastung von Familienunternehmen veranlasste die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Ernst & Young im Jahr 2006 dazu, eine erste Studie über die Auswirkungen und die Ausgestaltung der Erbschaftsteuer für mittelständische Familienunternehmen durchzuführen.

Ergebnis der Studie war unter anderem, dass eine zu hohe erbschaftsteuerliche Belastung nicht nur einen Wettbewerbsnachteil der mittelständischen Familienunternehmen bedeutet, sondern auch ein Investitionshemmnis darstellt. Der (drohenden) Erbschaftsteuerlast messen mittelständische Unternehmen eine große Bedeutung zu.

Erbschaftsteuerliche Entlastungen haben danach positive Effekte sowohl auf die Familienunternehmen als auch auf deren Arbeitnehmer und nicht zuletzt auf den Staat, der durch eine höhere Sicherheit von Arbeitsplätzen in zweifacher Hinsicht gewinnt: Erstens werden mehr Beitragseinnahmen erzielt und zweitens sinken die Ausgaben für ersparte soziale Leistungen. Auch das BVerfG lässt mit seinem Beschluss vom 7.11.2006 Verschonungsregelungen für die Übertragung einzelner Vermögensgegenstände (wie z. B. Familienunternehmen) zu, wenn diese einem Gemeinwohlzweck dienen und mit der Regelung der Gemeinwohlzweck auch erreicht werden kann. Diese Zusammenhänge und Möglichkeiten zur Förderung des Mittelstands und der damit zusammenhängenden Arbeitsplätze setzte die schwarz-rote Regierung unter Bundeskanzlerin Angela Merkel um, sodass die vom Bundesverfassungsgericht angeordnete Erbschaftsteuerreform zum 1.1.2009 in Kraft treten konnte.

Erste Änderungen erfuhr das neue Erbschaftsteuerrecht noch im Jahr 2009. Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz verbesserten sich unter anderem die Bedingungen bezüglich der begünstigten Unternehmensübertragungen, insbesondere durch die Entschärfung der Lohnsummenvoraussetzungen und die Verringerung der Lohnsummen- und Behaltensfristen. Die nächsten Änderungen folgen durch das Jahressteuergesetz 2010.

Daneben hat die Finanzverwaltung zur deutschlandweit einheitlichen Rechtsanwendung des neuen Erbschaftsteuerrechts mittlerweile mehrere Erlasse veröffentlicht. Die neuen Erbschaftsteuerrichtlinien, die viele in der Praxis relevante Fälle regeln, werden derzeit überarbeitet.

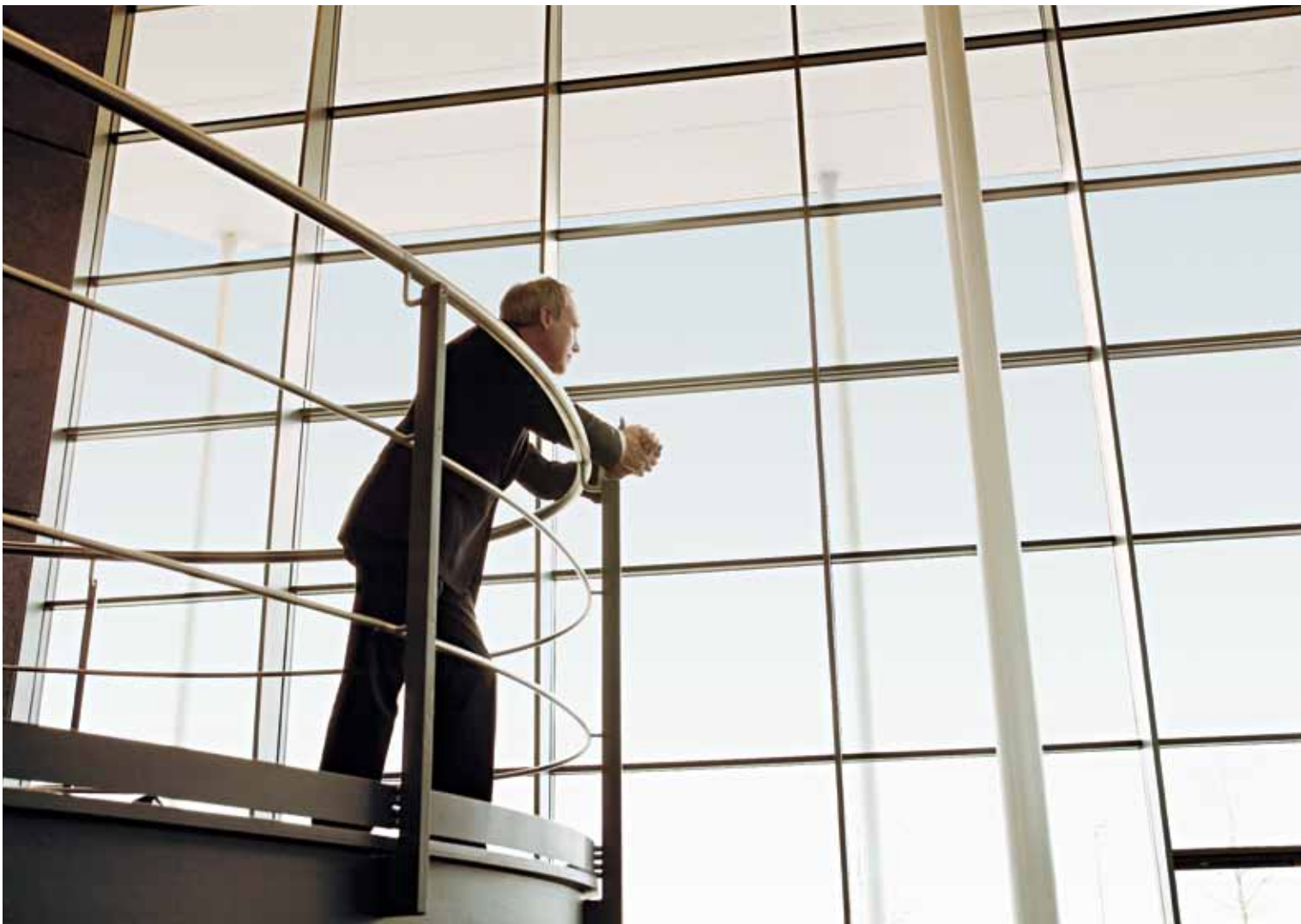


Überblick über die derzeitige Erbschaftsteuer

Das BVerfG forderte in seinem Urteil zur Verfassungswidrigkeit der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Bewertung eine einheitliche, am gemeinen Wert ausgerichtete Wertbestimmung. Die realitätsgerechte Bewertung von wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen (Betriebsvermögen, Grundvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften) wurde als maßgebliches Bewertungsziel angestrebt. Die bis 2008 geltende Orientierung bei der Übertragung von profitablen Personenunternehmen an den Steuerbilanzwerten ergab im Vergleich zu einer Bewertung mit aktuellen Verkehrswerten eine deutliche Unterbewertung.

Die durch die Erbschaftsteuerreform geänderten Bewertungsverfahren für Unternehmensvermögen führen zu deutlich höheren Unternehmenswerten als bisher. Im Gegenzug dazu kann sich durch die neuen und teilweise höheren Begünstigungsmöglichkeiten eine deutlich geringere Erbschaftsteuerbelastung ergeben als nach der bis Ende 2008 geltenden Rechtslage.

Die erbschaftsteuerliche Entlastung durch verschiedene Begünstigungen ist jedoch an erheblich strengere Voraussetzungen geknüpft. Für die Inanspruchnahme der Begünstigungen müssen zum einen im Übertragungszeitpunkt die erforderlichen Voraussetzungen vorliegen, zum anderen sind auch nach der Übertragung bestimmte Vorgaben zu erfüllen, damit dem Steuerpflichtigen die Begünstigungen dauerhaft verbleiben.



Bewertung von Unternehmen

Die Bewertung erfolgt unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens. Dabei ist die Bewertung von Unternehmen für erbschaftsteuerliche Zwecke - entsprechend den Vorgaben des BVerfG - in erster Linie aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten, die weniger als ein Jahr vor dem Bewertungszeitpunkt zurückliegen.

Liegen solche zeitnahen Verkäufe nicht vor, ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten oder anhand einer anderen anerkannten Methode zu schätzen. Es soll dabei die Methode angewendet werden, die ein fremder Erwerber der Bemessung des Kaufpreises zugrunde legen würde. Als Mindestwert ist jedoch der Substanzwert, also die Summe der gemeinen Werte aller Einzelwirtschaftsgüter abzüglich der Schulden, anzusetzen.

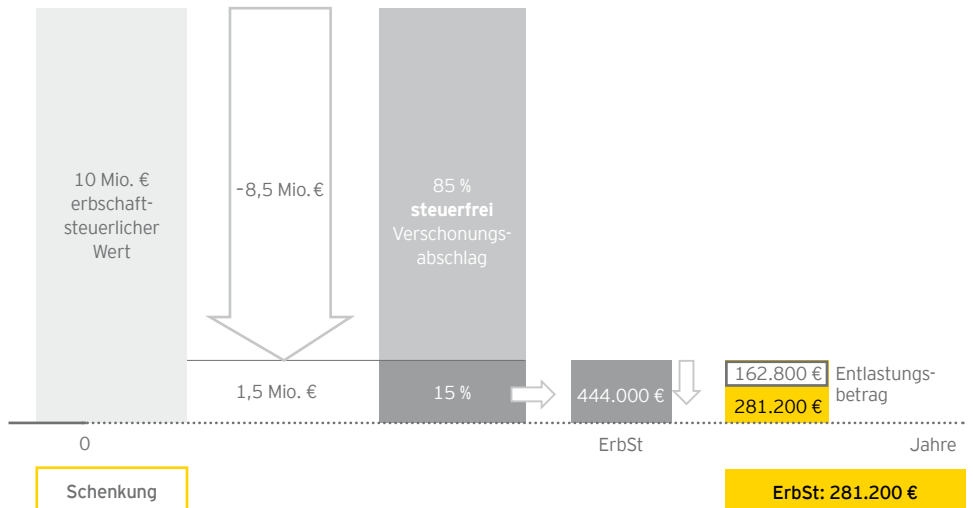
Im Allgemeinen stellt in Deutschland die Ertragswertmethode das im gewöhnlichen Geschäftsverkehr gängige Konzept bei der Unternehmensbewertung dar. Zur Auswahl stehen dabei im Grundsatz das im Bewertungsgesetz geregelte (typisierende) vereinfachte Ertragswertverfahren und der vom Berufsstand der Wirtschaftsprüfer entwickelte Standard zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S1).

Erbschaftsteuerliche Begünstigungen für Unternehmensvermögen

Wird begünstigtes Unternehmensvermögen übertragen, stehen - unter bestimmten Voraussetzungen - die drei folgenden Begünstigungen zur Verfügung:

- ▶ Verschonungsabschlag von 85 % (Regelverschonung) bzw. 100 % (Optionsverschonung)
- ▶ Abzugsbetrag in Höhe von 150.000 Euro, der sich in Abhängigkeit vom Unternehmenswert vermindert
- ▶ Entlastungsbetrag, der im Ergebnis für Steuerpflichtige der Steuerklassen II und III den Steuersatz der Steuerklasse I zur Anwendung bringt

Beispiel: Übertragung eines KG-Anteils an Personen der Steuerklasse II (Neffe)



Verschonungsabschlag

Für den Verschonungsabschlag gibt es zwei Varianten. Soweit die Begünstigungsvoraussetzungen vorliegen, wird auf das begünstigte Unternehmensvermögen im Rahmen der Regelverschonung ein sogenannter Verschonungsabschlag in Höhe von 85 % vorgenommen. Damit unterliegen im Zeitpunkt der Übertragung mindestens 15 % des Unternehmenswerts der Erbschaftsteuer. Alternativ kann auf (unwiderruflichen) Antrag die Optionsverschonung und damit ein Verschonungsabschlag in Höhe von 100 % in Anspruch genommen werden. In diesem Fall kann die unentgeltliche Übertragung vollkommen erbschaftsteuerfrei erfolgen.

Abzugsbetrag

Auf den steuerpflichtigen Teil des begünstigten Betriebsvermögens wird ein Abzugsbetrag gewährt, der für Übertragungen derselben Person innerhalb von zehn Jahren einmal zur Verfügung steht. Bei dem Teil des Unternehmensvermögens, der nach Abzug des Verschonungsabschlags (85 %) verbleibt, kommt ein Abzugsbetrag in Höhe von maximal 150.000 Euro zum Ansatz. Dieser Abzugsbetrag verringert sich, wenn der Wert des begünstigten Vermögens nach Verschonungsabschlag insgesamt 150.000 Euro übersteigt, und zwar um

50 % des 150.000 Euro übersteigenden Betrags. Dies führt dazu, dass ab einem begünstigten Unternehmensvermögen in Höhe von 3.000.000 Euro kein Abzugsbetrag mehr berücksichtigt wird. Da der Abzugsbetrag nur auf den Teil des begünstigten Unternehmensvermögens zur Anwendung kommt, der im Übertragungszeitpunkt nicht dem Verschonungsabschlag unterliegt, ist er im Fall der Optionsverschonung nicht anwendbar.

▶ Beispiel:

Bei einem begünstigten Unternehmensvermögen von 2.000.000 Euro ergibt sich bei der Regelverschonung ein Verschonungsabschlag in Höhe von 1.700.000 Euro. Nicht begünstigt und damit zu versteuern sind daher 300.000 Euro. Der Abzugsbetrag mindert sich um 50 % des 150.000 Euro übersteigenden Betrags, d. h. um 75.000 Euro (= 50 % × [300.000 Euro - 150.000 Euro]). Daher kommt es zu einem Abzugsbetrag in Höhe von 75.000 Euro (= 150.000 Euro - 75.000 Euro). Im Übertragungszeitpunkt unterliegen somit 225.000 Euro (= 300.000 Euro - 75.000 Euro) der Erbschaftsteuer.

Entlastungsbetrag

Ferner wird der bereits nach dem alten Erbschaftsteuerrecht existierende Entlastungsbetrag für Steuerpflichtige der Steuerklassen II und III gewährt. Im Ergebnis sorgt der Entlastungsbetrag dafür, dass für den der Erbschaftsteuer unterliegenden Teil des begünstigten Unternehmensvermögens der Erbschaftsteuersatz der Steuerklasse I zur Anwendung kommt. Der Entlastungsbetrag ist dabei ebenfalls an Behaltensvoraussetzungen geknüpft. Bei der Berechnung des Entlastungsbetrags bleibt der persönliche Freibetrag maßgebend, der im Rahmen der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs nach der tatsächlichen Steuerklasse anzuwenden ist.

| | Steuerklasse I (Kind) | Steuerklasse II (Neffe/Nichte) | Steuerklasse III |
|--|----------------------------------|-----------------------------------|----------------------------------|
| Wert des KG-Anteils | 10.000.000 Euro | 10.000.000 Euro | 10.000.000 Euro |
| abzgl. Abschlag von 85 % | -8.500.000 Euro | -8.500.000 Euro | -8.500.000 Euro |
| ergibt | 1.500.000 Euro | 1.500.000 Euro | 1.500.000 Euro |
| abzgl. persönl. Freibetrag | -400.000 Euro | -20.000 Euro | -20.000 Euro |
| Steuerpflichtiger Erwerb abgerundet | 1.100.000 Euro 1.100.000 Euro | 1.480.000 Euro 1.480.000 Euro | 1.480.000 Euro 1.480.000 Euro |
| ErbSt-Satz | 19 % | 30 % | 30 % |
| ErbSt | 209.000 Euro | 444.000 Euro | 444.000 Euro |
| abzgl. Entlastungsbetrag (§ 19a ErbStG) | | -162.800 Euro | -162.800 Euro |
| ErbSt | 209.000 Euro | 281.200 Euro | 281.200 Euro |

Erreichen der Begünstigungen

Die Gewährung der Begünstigungen (Regel- oder Optionsverschönerung) ist an die folgenden drei Voraussetzungen geknüpft:

1. Vorliegen von grundsätzlich begünstigtem Vermögen
2. Bestehen des Verwaltungsvermögenstests
3. kein junges Verwaltungsvermögen

Wird grundsätzlich nicht begünstigtes Vermögen übertragen, kommt eine Begünstigung nicht in Betracht. Nicht begünstigtes Vermögen kann auch teilweise vorliegen, z. B. bei der ausländischen Drittlandsbetriebsstätte eines Personenunternehmens, bei dem das restliche Betriebsvermögen grundsätzlich begünstigt ist.

Liegt grundsätzlich begünstigtes Unternehmensvermögen vor, kommt es nur dann zu einer tatsächlichen Begünstigung, wenn zusätzlich noch der Verwaltungsvermögenstest bestanden wird. Hierfür ist der Umfang des Verwaltungsvermögens zum Übertragungszeitpunkt entscheidend. Die Inanspruchnahme der Regelverschönerung scheidet

aus, d. h. der Verwaltungsvermögenstest wird nicht bestanden, wenn das übertragene Betriebsvermögen zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Im Fall der Optionsverschönerung wird der Verwaltungsvermögenstest bereits bei Vorliegen eines Verwaltungsvermögens von mehr als 10 % nicht bestanden. In diesem Zusammenhang kommt der Bewertung des Vermögens eine entscheidende Bedeutung zu, da diese Werte auch für die Prüfung der 50 %- bzw. 10 %-Grenze maßgeblich sind.

Überschreitet der Anteil des Verwaltungsvermögens nicht 50 % (Regelverschönerung) bzw. 10 % (Optionsverschönerung) des Unternehmenswerts, ist grundsätzlich das gesamte Unternehmensvermögen in vollem Umfang begünstigt. Eine Ausnahme gilt jedoch, soweit der Unternehmenswert auf Verwaltungsvermögen entfällt, das dem Betriebsvermögen im Übertragungszeitpunkt noch nicht zwei Jahre zuzurechnen war (sogenanntes „junges Verwaltungsvermögen“). Insofern kommen die Begünstigungen nicht zur Anwendung.

Auf das danach begünstigte Vermögen kommt im Rahmen der Regelverschönerung der 85 %-Abschlag zur Anwendung, sodass 15 % des begünstigten Vermögens im Über-

tragungszeitpunkt zu besteuern sind. Wird die Optionsverschönerung bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen gewählt, ist das gesamte begünstigte Unternehmensvermögen im Übertragungszeitpunkt erbschaftsteuerfrei.

Grundsätzlich begünstigtes Vermögen

Ob dem Grunde nach begünstigtes Vermögen vorliegt, ist für jeden übertragenen Anteil an einem Personenunternehmen (Einzelunternehmen, Personengesellschaften) gesondert zu bestimmen.

Begünstigt ist der Erwerb inländischen oder EU-/EWR-Betriebsvermögens, das vom Erblasser bzw. Schenker auf den Erwerber übergeht und beim Erwerber inländisches oder EU-/EWR-Betriebsvermögen bleibt. Dabei handelt es sich beispielsweise um Einzelunternehmen oder Anteile an Personengesellschaften (OHG, KG) innerhalb der EU oder des EWR. Ebenfalls begünstigt sind die Aufnahme einer Person in ein Einzelunternehmen oder die Übertragung eines Teils einer Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft.

Dem gewerblichen Betriebsvermögen überlassene Grundstücke gehören zum begünstigten Betriebsvermögen, soweit sie ertrag-

steuerlich zum Betriebsvermögen zählen und die Grundstücke sowie die steuerliche Zuordnung auch auf den Erwerber übergehen.

Nicht begünstigt ist dagegen direkt gehaltenes ausländisches Betriebsvermögen in Drittstaaten. Dies gilt auch für Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben, deren wirtschaftliche Tätigkeit sich ausschließlich auf Drittstaaten erstreckt, und für das Vermögen, das einer Drittlandsbetriebsstätte eines inländischen Gewerbebetriebs dient. Begünstigt ist weiterhin ausländisches Betriebsvermögen im Drittland, wenn es Teil einer wirtschaftlichen Einheit im Inland oder in der EU/im EWR ist. Dies dürfte für im inländischen bzw. EU-/EWR-Betriebsvermögen gehaltene Anteile an Drittlands-Personen- und -Kapitalgesellschaften gelten (siehe dazu S. 27).

Anteile an Kapitalgesellschaften sind grundsätzlich begünstigt, wenn die folgenden zwei Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Sitz oder die Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft befinden sich im Inland oder in der EU/im EWR.
2. Die unmittelbare Beteiligung des Erblassers oder Schenkers beträgt im Übertragungszeitpunkt mehr als 25 %.

Wird die unmittelbare Mindestbeteiligung von mehr als 25 % nicht erreicht, kann die Begünstigung dennoch mittels einer Poolvereinbarung erzielt werden. Eine im Besteuerungszeitpunkt notwendige Poolvereinbarung erfordert, dass der Erblasser oder Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichtet sind,

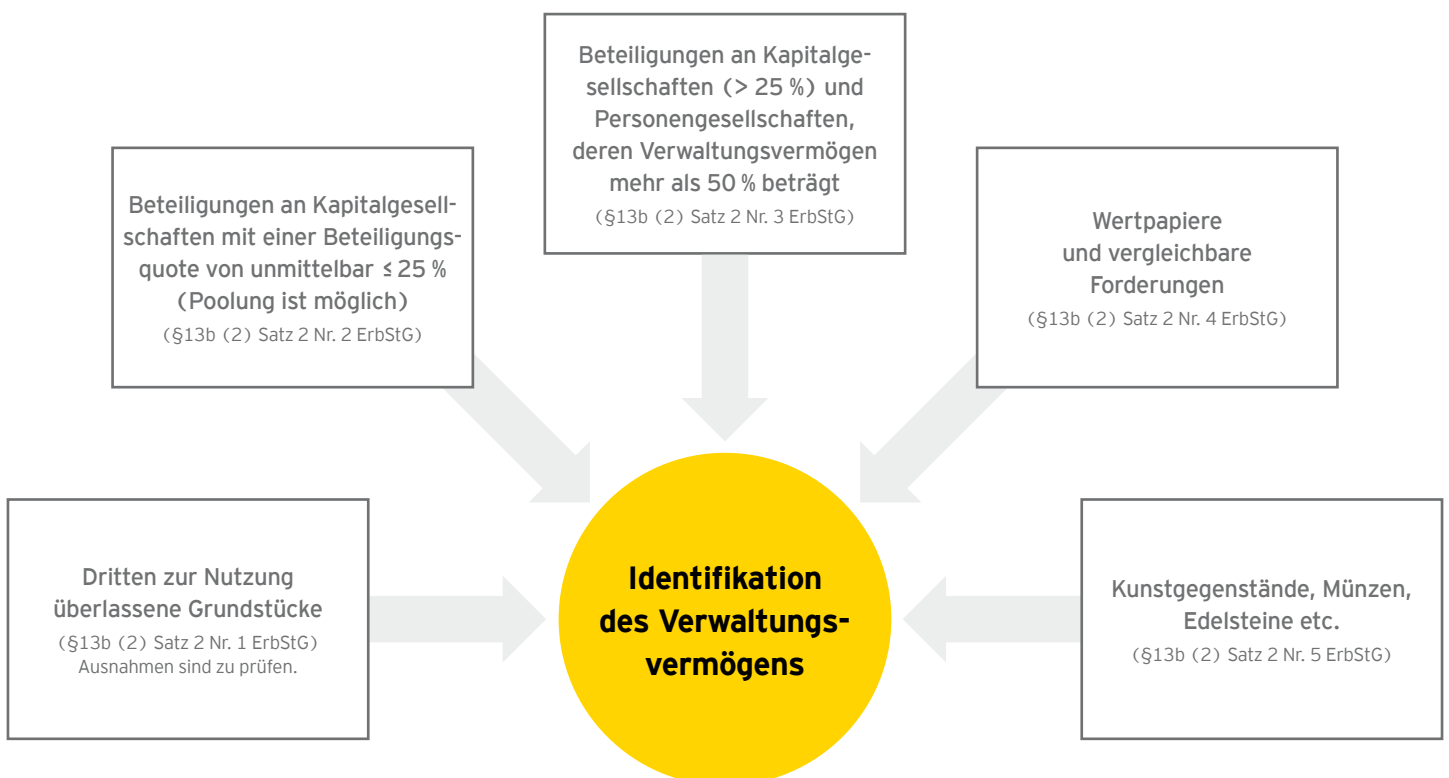
1. über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und
2. das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben.

Verwaltungsvermögenstest

Der Verwaltungsvermögenstest wird anhand der Verhältnisse im Übertragungszeitpunkt vorgenommen. Danach auftretende Veränderungen hinsichtlich der Quote des Verwaltungsvermögens sind unbeachtlich.

Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des gesamten Betriebs bestimmt sich nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Unternehmens. Hierbei mindern zwar Schulden, die mit dem Verwaltungsvermögen im Zusammenhang stehen, den Unternehmenswert, werden aber nicht vom Verwaltungsvermögen abgezogen. Dies kann in Einzelfällen problematisch sein.

Die Quote des Verwaltungsvermögens (50 % bzw. 10 %) ist für jeden übertragenen Unternehmensanteil (Einzelunternehmen, Beteiligung an einer Personengesellschaft, Anteile an einer Kapitalgesellschaft)



gesondert zu ermitteln. Dies gilt auch bei mehrstufigen Konzernen.

Zum Verwaltungsvermögen gehören insbesondere:

- ▶ Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke (vorbehaltlich zahlreicher Ausnahmen)
- ▶ Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit einer unmittelbaren Beteiligungsquote von 25 % und weniger (aber Poolung möglich)
- ▶ Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (unmittelbare Beteiligungsquote > 25 %) und an Personengesellschaften, deren Verwaltungsvermögen mehr als 50 % beträgt
- ▶ Wertpapiere und vergleichbare Forderungen
- ▶ Kunstgegenstände, Münzen, Edelsteine etc.

Besonders zu beachten ist der Verwaltungsvermögenstest in mehrstufigen Konzernen. Sind im übertragenen Unternehmensvermögen Anteile an Tochterkapitalgesellschaften von mehr als 25 % und/oder Beteiligungen an Tochterpersonengesellschaften enthalten, zählen diese Beteiligungen bei der jeweiligen Muttergesellschaft vollständig zum Verwaltungsvermögen, wenn auf Ebene der nachgeordneten Tochterperson- oder -kapitalgesellschaft mehr als 50 % Verwaltungsvermögen vorliegt (Alles-oder-nichts-Prinzip). Diese 50 %-Grenze gilt auch im Fall der Optionsverschonung. Mit dem Jahressteuergesetz 2010 soll die maßgebliche Grenze für Tochterunternehmen bei der Optionsverschonung jedoch auf 10 % abgesenkt werden. Zudem zählen Anteile an Tochterkapitalgesellschaften unabhängig vom Verwaltungsvermögenstest zum Verwaltungsvermögen der Muttergesellschaft,

wenn die jeweilige unmittelbare Beteiligung höchstens 25 % beträgt und keine Poolvereinbarung vorliegt.

Soll die Optionsverschonung zur Anwendung kommen, sind Besonderheiten zu beachten, wenn in einem Zeitpunkt mehrere parallel gehaltene Unternehmensanteile übertragen werden. Der Optionsverschonungsantrag kann insgesamt nur einheitlich für alle übertragenen Unternehmensanteile gestellt werden, wenn deren Verwaltungsvermögen insgesamt maximal 10 % beträgt. Wird der Antrag gestellt, kommt nach Auffassung der Finanzverwaltung die Optionsverschonung nur für die Unternehmensanteile zur Anwendung, deren Verwaltungsvermögen maximal 10 % beträgt, während für die Unternehmensanteile mit Verwaltungsvermögen von mehr als 10 % weder die Options- noch die Regelverschonung anwendbar sind.

Junges Verwaltungsvermögen

Wird der Verwaltungsvermögenstest bei der Gesellschaft bestanden, deren Anteile übertragen werden, liegt nur hinsichtlich des jungen Verwaltungsvermögens kein begünstigtes Vermögen vor. Junges Verwaltungsvermögen ist ohne erbschaftsteuerliche Begünstigungen zu besteuern. Der gemeine Wert des begünstigten Unternehmensvermögens ist in diesen Fällen um die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des jungen Verwaltungsvermögens ohne Abzug der damit zusammenhängenden Schulden zu kürzen.

Nicht begünstigtes junges Verwaltungsvermögen liegt vor, wenn Verwaltungsvermögen noch nicht zwei Jahre dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist. Damit kann junges Verwaltungsvermögen sowohl bei einer Einlage von Verwaltungsvermögen, die weniger als zwei Jahre vor der Übertragung getätigt wurde, als auch - nach Auffassung der Finanzverwaltung - bei Erwerb von Verwaltungsvermögen aus betrieblichen Mitteln vorliegen, wenn der Erwerb weniger als

zwei Jahre vor der Übertragung zurückliegt. Eine Besonderheit ist bei mehrstufigen Konzernen zu beachten, wenn junges Verwaltungsvermögen bei nachgeordneten Tochterunternehmen vorhanden ist. Gehört zu einem Unternehmensvermögen eine Beteiligung an einer Personengesellschaft oder gehören dazu Anteile an einer Kapitalgesellschaft von mehr als 25 %, die zudem den Verwaltungsvermögenstest bestehen, stellt das bei der Tochtergesellschaft vorhandene junge Verwaltungsvermögen bei der Muttergesellschaft kein junges Verwaltungsvermögen dar. Nach - umstrittener - Auffassung der Finanzverwaltung ist aber das junge Verwaltungsvermögen der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft als Verwaltungsvermögen zu erfassen und wirkt sich damit auf den Verwaltungsvermögenstest bei der Muttergesellschaft aus. Der Wert der Tochtergesellschaft ist bei der Muttergesellschaft entsprechend aufzuteilen und es kommt zu einer Ausnahme vom Alles-oder-nichts-Prinzip.

▶ Beispiel:

Eine Mutterkapitalgesellschaft (Wert: 200 Mio. Euro inklusive 20 Mio. Euro eigenes Verwaltungsvermögen) hält eine 100 %-Beteiligung an einer Tochterkapitalgesellschaft (Wert: 80 Mio. Euro inklusive 35 Mio. Euro Verwaltungsvermögen, wovon 10 Mio. Euro junges Verwaltungsvermögen sind). Die Tochtergesellschaft besteht den Verwaltungsvermögenstest mit einer Quote von 43,75 % (= 35 Mio. Euro/80 Mio. Euro). Damit zählt die Beteiligung an der Tochtergesellschaft grundsätzlich nicht zum Verwaltungsvermögen der Muttergesellschaft (Alles-oder-nichts-Prinzip). Die Muttergesellschaft hätte somit eine Verwaltungsvermögensquote von 10 % (= 20 Mio. Euro/200 Mio. Euro) und könnte die Optionsverschonung beantragen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung zählen auf Ebene der Muttergesellschaft jedoch die 10 Mio. Euro junges Verwal-

tungsvermögen der Tochtergesellschaft zum Verwaltungsvermögen der Muttergesellschaft und nur die verbleibenden 70 Mio. Euro nicht. Das Verwaltungsvermögen der Mutter erhöht sich um die 10 Mio. Euro des bei der Tochtergesellschaft vorliegenden jungen Verwaltungsvermögens auf 30 Mio. Euro (Ausnahme vom Alles-oder-nichts-Prinzip). Die Verwaltungsvermögensquote der Muttergesellschaft erhöht sich folglich auf 15 % (= [20 Mio. Euro + 10 Mio. Euro] / 200 Mio. Euro).

Die Muttergesellschaft kann also nur die Regelverschöpfung nutzen, jedoch nicht mehr die Optionsverschöpfung. Begünstigt sind allerdings die vollen 200 Mio. Euro, da die 10 Mio. Euro junges Verwaltungsvermögen der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft kein junges Verwaltungsvermögen darstellen. Steuerpflichtig wäre hier ein Betrag von 30 Mio. Euro (15 % von 200 Mio. Euro).

Behalten der Begünstigungen

Der 85 %ige Abschlag im Rahmen der Regelverschöpfung wird dem Steuerpflichtigen im Übertragungszeitpunkt nur vorläufig gewährt. Endgültig wird der Abschlag erst, wenn

1. eine Mindestlohnsumme von 400 % der Ausgangslohnsumme in fünf Jahren nicht unterschritten wird und
2. nicht innerhalb von fünf Jahren gegen die Behaltensvoraussetzungen verstoßen wird.

Bei Inanspruchnahme des 100 %igen Abschlags im Rahmen der Optionsverschöpfung erhöht sich die Behaltens- bzw. Lohnsummenfrist auf sieben Jahre und die einzuhaltende Mindestlohnsumme auf 700 % der Ausgangslohnsumme.

Lohnsummenvoraussetzung

Der Verschöpfungabschlag entfällt anteilig, wenn die Summe der jährlichen Lohnsummen innerhalb von fünf bzw. sieben Jahren nach dem Erwerb die Mindestlohnsumme von 400 % bzw. 700 % der Ausgangslohnsumme unterschreitet.

Bei Nichteinhaltung der Voraussetzungen entfällt der Verschöpfungabschlag in dem Verhältnis, in dem die tatsächliche Lohnsumme die Mindestlohnsumme unterschreitet, und es kommt zu einer Nachversteuerung. Hierzu wird am Ende der Lohnsummenfrist die über diesen Zeitraum tatsächlich erreichte Lohnsumme herangezogen.

| | | | |
|--|-------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|
| Wert des übertragenen Vermögens | 10.000.000 € | 10.000.000 € | 10.000.000 € |
| Ausgangslohnsumme | 1.000.000 € | 1.000.000 € | 1.000.000 € |
| Tatsächliche Lohnsumme am Ende der Lohnsummenfrist | 3.000.000 € | 4.000.000 € | 5.000.000 € |
| Verschöpfungabschlag | | | |
| Regelverschöpfung (85 %) | 8.500.000 € | 8.500.000 € | 8.500.000 € |
| Optionsverschöpfung (100 %) | 10.000.000 € | 10.000.000 € | 10.000.000 € |
| Anteil an Mindestlohnsumme | | | |
| Regelverschöpfung (400 %) | 3/4 | 4/4 | 1 (5/4; max. 1) |
| Optionsverschöpfung (700 %) | 3/7 | 4/7 | 5/7 |
| Entfallender Verschöpfungabschlag (= nachzuersteuern) | | | |
| Regelverschöpfung | 2.125.000 € (= 1/4 x 8,5 Mio. €) | 0 € | 0 € |
| Optionsverschöpfung | 5.714.286 € (= 4/7 x 10 Mio. €) | 4.285.714 € (= 3/7 x 10 Mio. €) | 2.857.143 € (= 2/7 x 10 Mio. €) |

Von der Lohnsummenregelung sind Betriebe mit 20 und weniger Arbeitnehmern befreit. Bei der Prüfung, ob die Mindestarbeitnehmerzahl erreicht wird, sind nach Auffassung der Finanzverwaltung auch die Arbeitnehmer nachgeordneter Gesellschaften einzubeziehen.

Zur Bestimmung der maßgeblichen Ausgangslohnsumme werden die letzten fünf vor dem Übertragungszeitpunkt abgeschlossenen Wirtschaftsjahre zugrunde gelegt. Anschließend ist die tatsächliche Lohnsumme am Ende des Fünfjahreszeitraums bei der Regelverschöpfung bzw. des Siebenjahreszeitraums bei der Optionsverschöpfung zu ermitteln.

Lohnsummen aus mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaften in der EU oder im EWR von mehr als 25 % sind ebenfalls mit einzubeziehen.

Veränderungen im Bestand der Beteiligung oder der Beteiligungsquote innerhalb des Verschöpfungzeitraums sind zu berücksichtigen. Wie genau, ist derzeit noch nicht endgültig geklärt.

Behaltensvoraussetzungen

Neben der Lohnsummenregelung ist die Gewährung des Verschöpfungabschlags auch an bestimmte Behaltensregelungen geknüpft. Der Verschöpfungabschlag und der Abzugsbetrag fallen mit Wirkung für die Vergangenheit mit Ausnahme der Überentnahmeregelungen zeitanteilig weg, soweit innerhalb von fünf (Regelverschöpfung) bzw. sieben (Optionsverschöpfung) Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung gegen eine der Behaltensregelungen verstoßen wird.

Behaltensregelungen für Personenunternehmen

Ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen liegt vor, wenn der erhaltene Anteil innerhalb der Fünf- oder Siebenjahresfrist ver-

äußert wird. Schädlich ist auch die Aufgabe - selbst durch die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens - eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils.

Auch die Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen, Betrieben oder Teilbetrieben eines Gewerbebetriebs oder deren Überführung in das Privatvermögen oder zu anderen betriebsfremden Zwecken stellt einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen dar. Dies gilt nur dann nicht, wenn die veräußerten wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht begünstigt waren, weil sie z. B. zum jungen Verwaltungsvermögen gehörten. Zu einer Nachversteuerung kommt es ebenfalls nicht, wenn zwar wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert werden, der Veräußerungserlös jedoch innerhalb der begünstigten Vermögensart verbleibt, also reinvestiert wird (Reinvestitionsklausel). Hierunter fällt neben der Anschaffung von Anlagegütern, Betriebsteilen oder neuen Betrieben, die das veräußerte Vermögen im Hinblick auf den ursprünglichen oder einen neuen Betriebszweck ersetzen, beispielsweise auch die Tilgung betrieblicher Schulden. Die Reinvestition muss innerhalb von sechs Monaten nach der Veräußerung erfolgen. Soweit der Veräußerungserlös entnommen wird, bleibt die Veräußerung in jedem Fall vergünstigungsschädlich.

Umwandlungen wie die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapital- oder eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen sind selbst noch kein Verstoß gegen die Behaltensregelungen. Dies gilt auch für die formwechselnde Umwandlung, Verschmelzung oder Realteilung von Personengesellschaften, soweit der Realteiler nicht nur einzelne Wirtschaftsgüter erhält. Schädlich ist erst eine nachfolgende Veräußerung der dabei erworbenen Anteile an der Kapital- oder Personengesellschaft innerhalb der Behaltensfrist. Dies stellt einen Verstoß gegen die Behaltensregelung dar. Veräußert der

Erwerber das gesamte begünstigte Vermögen innerhalb der Behaltensfrist und erfolgt keine Reinvestition, entfällt der Abzugsbetrag insgesamt, während der Verschöpfungabschlag für die Jahre erhalten bleibt, in denen keine schädliche Verfügung erfolgt ist. Soweit die schädliche Verfügung nur einen Teil des begünstigten Vermögens betrifft, sind der Verschöpfungabschlag und gegebenenfalls der Abzugsbetrag für den weiterhin begünstigten Teil des Vermögens zu gewähren.

► Beispiel:

Der Wert des übertragenen Unternehmens beträgt 10.000.000 Euro. Im Übertragungszeitpunkt wird die Regelverschöpfung (85 %) gewählt, sodass der Verschöpfungabschlag vorläufig 8.500.000 Euro beträgt. Nach drei Jahren veräußert der Erwerber das Unternehmen, ohne den Veräußerungserlös zu reinvestieren. Da bei Veräußerung erst drei Jahre der fünfjährigen Behaltensfrist abgelaufen sind, entfallen 2/5 des Verschöpfungabschlags im Nachhinein, mithin also 3.400.000 Euro. Der endgültige Verschöpfungabschlag beträgt somit 5.100.000 Euro.

Entnahmebegrenzung für Personenunternehmen

Tätigt der Erwerber Entnahmen, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne um mehr als 150.000 Euro übersteigen, stellt dies eine sogenannte Überentnahme und einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen dar. Die Überentnahme wird am Ende der Behaltensfrist ermittelt. In Höhe der Überentnahme wird rückwirkend kein Verschöpfungabschlag gewährt und es kommt insoweit zu einer vollständigen und nicht nur zu einer zeitanteiligen Nachversteuerung in Höhe der Überentnahme.

► Beispiel:

Der Unternehmenswert beträgt 10.000.000 Euro. Am Ende der fünfjährigen Behaltensfrist (Regelverschonung) wird eine Überentnahme von 1.000.000 Euro ermittelt. Damit wird der Unternehmensanteil in Höhe von 1.000.000 Euro rückwirkend nicht begünstigt, während für die verbleibenden 9.000.000 Euro der Verschonungsabschlag gewährt wird.

Behaltensregelungen für Anteile an Kapitalgesellschaften

Ein schädliches Ereignis liegt vor, wenn der Erwerber die erhaltenen Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb der Behaltens-

frist veräußert. Auch eine Kapitalherabsetzung ist schädlich, es sei denn, es handelt sich um eine nur nominelle Kapitalherabsetzung zum Zweck der Sanierung der Gesellschaft, bei der kein Kapital an die Gesellschafter zurückgezahlt wird.

Im Unterschied zu Personengesellschaften löst die Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen nur dann eine Nachversteuerung aus, wenn das Vermögen an die Gesellschafter verteilt wird.

Auch Umwandlungen einer Kapitalgesellschaft sind zunächst unschädlich. Möglich ist beispielsweise die Vermögensübertragung der Kapitalgesellschaft auf eine

andere Kapital- oder Personengesellschaft. Erst die anschließende Veräußerung der dabei erworbenen Beteiligung ist schädlich.

Wird die Begünstigung durch eine Poolvereinbarung erreicht, führt die Auflösung des Poolvertrags innerhalb der Behaltensfrist ebenfalls zu einer zeitanteiligen Nachversteuerung.

Ausschüttungsbegrenzung

Auch bei Anteilen an Kapitalgesellschaften führen „Überausschüttungen“ zu einer rückwirkenden Nachversteuerung in Höhe der Überausschüttungen analog der bei Personenunternehmen anwendbaren Regelung bzgl. der schädlichen Überentnahmen.



Auswirkungen eines Verstoßes gegen die Behaltensvorschriften auf den Lohnsummentest

Wird das gesamte begünstigte Vermögen vor Ablauf der Frist von fünf bzw. sieben Jahren ohne entsprechende Reinvestition veräußert oder aufgegeben, ist für die Ermittlung des endgültigen Verschonungsabschlags neben der Ermittlung des Verschonungsabschlags aufgrund des Verstoßes gegen die Behaltensvorschriften zusätzlich die Lohnsummenvoraussetzung zu prüfen. Hierbei ist der Verschonungsabschlag sowohl für die schädliche Veräußerung (zeitanteilige Nachversteuerung) als auch für den Lohnsummentest gesondert zu ermitteln. Der geringere der beiden Verschonungsabschläge kommt endgültig zur Anwendung. Betrifft die schädliche Verfügung nur einen Teil des begünstigten Vermögens, ist die Kürzung der Mindestlohnsumme auf diesen Teil zu beschränken.

► Beispiel:

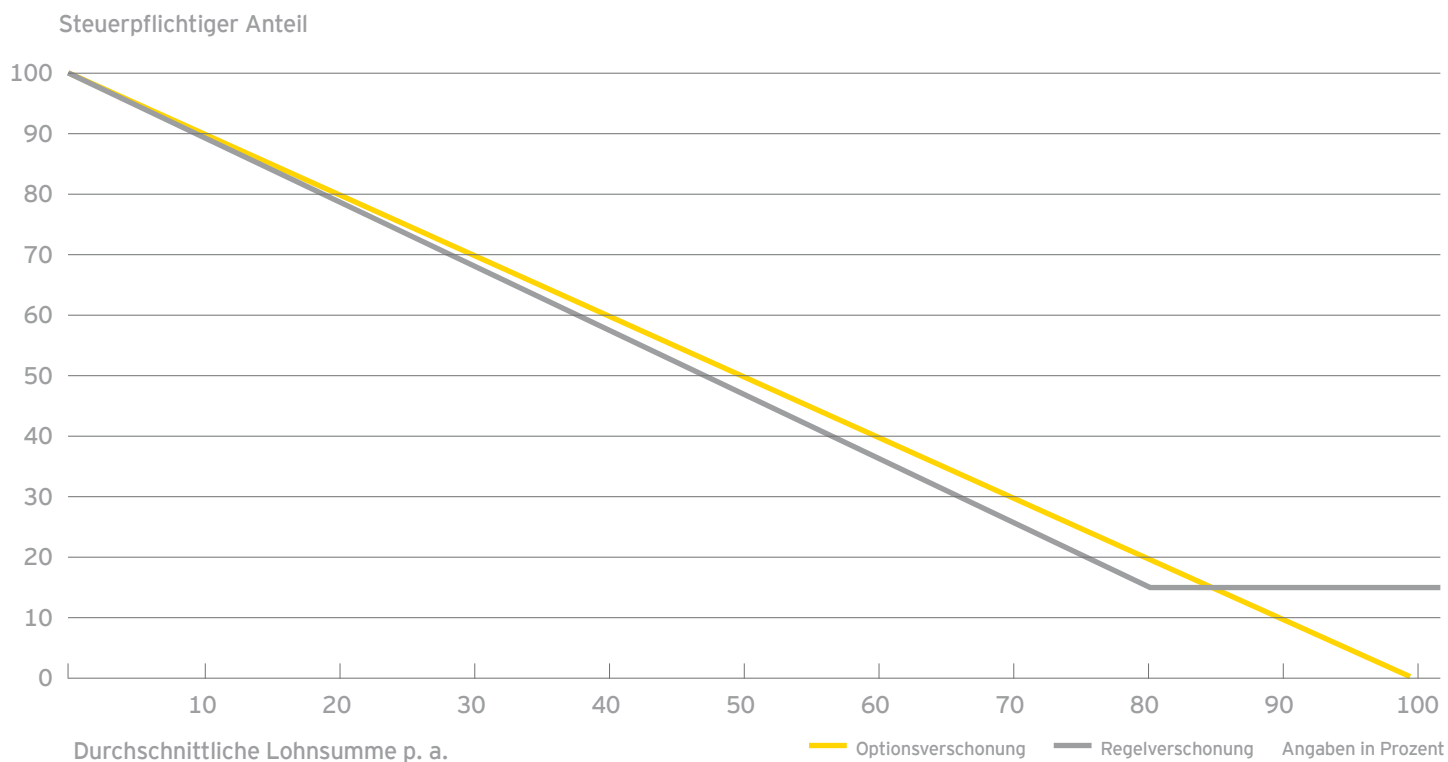
Der Wert des übertragenen Unternehmens beträgt 10.000.000 Euro. Die gewählte Regelverschonung führt zu einem Verschonungsabschlag in Höhe von zunächst 8.500.000 Euro und damit zu einem steuerpflichtigen Erwerb von 1.500.000 Euro. Nach drei Jahren veräußert der Erwerber das Unternehmen. Bis zum Veräußerungszeitpunkt wurde eine Lohnsumme von 300 % der Ausgangslohnsumme und somit 3/4 der Mindestlohnsumme (400 % der Ausgangslohnsumme) erreicht. Der Verschonungsabschlag unter Berücksichtigung des Lohnsummentests beträgt 6.375.000 Euro (= 300 %/400 % x 8.500.000 Euro), während der Verschonungsabschlag unter Berücksichtigung der zeitanteiligen Nachversteuerung aufgrund der schädlichen Verfügung zu einem Verschonungsabschlag von 5.100.000 Euro (= 3 Jahre/5 Jahre x 8.500.000 Euro) führt. Der geringere der beiden Beträge stellt den endgültigen Verschonungsabschlag dar. Damit steigt der steuerpflichtige Erwerb auf 4.900.000 Euro.

| | Regelverschonung | Optionsverschonung |
|--|--|---|
| | Grundsatz, kein Antrag nötig | Unwiderruflicher Antrag |
| Begünstigung | Verschonungsabschlag 85 % | Verschonungsabschlag 100 % |
| Voraussetzung Verwaltungs- vermögenstest | maximal 50 % Verwaltungsvermögen | maximal 10 % Verwaltungsvermögen |
| Lohnsummen- voraussetzung | <ul style="list-style-type: none"> ► 400 % der Ausgangslohnsumme über 5 Jahre (d. h. durchschnittlich 80 % pro Jahr) ► Überprüfung erfolgt erst am Ende des 5-Jahres-Zeitraums ► nur anteiliger Wegfall | <ul style="list-style-type: none"> ► 700 % der Ausgangslohnsumme über 7 Jahre (d. h. durchschnittlich 100 % pro Jahr) ► Überprüfung erfolgt erst am Ende des 7-Jahres-Zeitraums ► nur anteiliger Wegfall |
| Keine schädlichen Vorgänge in der Behaltensfrist | <ul style="list-style-type: none"> ► 5 Jahre ► nur zeitanteiliger Wegfall (kein Fallbeileffekt) ► Ausnahme: Überentnahmen/Überausschüttungen | <ul style="list-style-type: none"> ► 7 Jahre ► nur zeitanteiliger Wegfall (kein Fallbeileffekt) ► Ausnahme: Überentnahmen/Überausschüttungen |

Regelverschonung versus Optionsverschonung

Die vorstehende Gegenüberstellung gibt einen kurzen Überblick über die unterschiedlichen Voraussetzungen und Folgen der Regel- und der Optionsverschonung.

Ein nur anteiliges Erreichen der Mindestlohnsumme kann bei der Regelverschonung gegebenenfalls zu einer höheren Begünstigung als bei der Optionsverschonung füh-



ren. Zwar ist der maximale Verschonungsabschlag bei der Regelverschö-
 nung auf 85 % beschränkt. Jedoch entfällt dieser bei
 Unterschreiten der Mindestlohnsumme
 zu einem geringeren Anteil als bei der
 Optionsverschö-
 nung müssen im Zeitraum von sie-
 ben Jahren nämlich 700 % der Ausgangs-
 lohnsumme, mithin also durchschnittlich
 100 % der Ausgangslohnsumme pro Jahr,
 erreicht werden, um die vollständige
 Begünstigung zu erhalten. Demgegenüber
 erfordert die Regelverschö-
 nung lediglich,
 dass über fünf Jahre 400 % der Ausgangs-
 lohnsumme anfallen. Das entspricht einem
 Jahresdurchschnitt von nur 80 % der Aus-
 gangslohnsumme.

Während also bei der Regelverschö-
 nung der
 gesamte 85 %ige Verschö-
 nungsabschlag
 bei Erreichen von durchschnittlich 80 % der
 Ausgangslohnsumme erhalten bleibt und
 somit im Ergebnis 15 % des übertragenen
 Vermögens steuerpflichtig sind, führt die
 gleiche durchschnittliche Lohnsumme bei
 der Optionsverschö-
 nung zu einem steuer-
 pflichtigen Erwerb von 20 % des begünstig-
 ten Unternehmenswerts.

Erst bei einer durchschnittlichen Lohnsum-
 me von mehr als 85 % der Ausgangslohn-
 summe pro Jahr kommt es durch die
 Optionsverschö-
 nung zu einer geringeren
 erbschaftsteuerlichen Belastung als bei der
 Regelverschö-
 nung.



Die Erbschaftsteuer-Studie von Ernst & Young

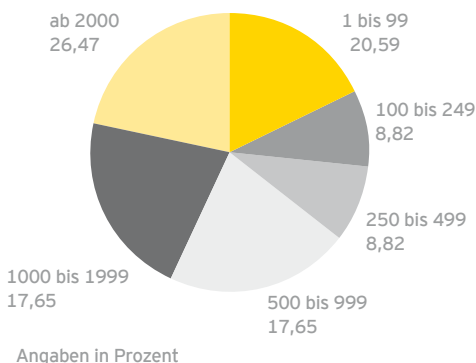
An der ErbSt-Studie teilnehmende Unternehmen

Um eine möglichst hohe Aussagekraft zu erzielen, deckt die ErbSt-Studie von Ernst & Young eine große Bandbreite an Familienunternehmen ab. An der Studie haben 34 mittelständische Familienunternehmen teilgenommen, die in unterschiedlichen Branchen tätig sind und sich hinsichtlich der Größenklasse und der gewählten Rechtsform unterscheiden.

So waren beispielsweise Unternehmen aus der Bau-, Chemie-, Immobilien-, Möbel- sowie der Papierindustrie, des Werkzeug- und Maschinenbaus, der Automobilzulieferindustrie, des Handels, des Bankgewerbes, der Konsumgüterindustrie und der Stahlindustrie in der Studie vertreten.

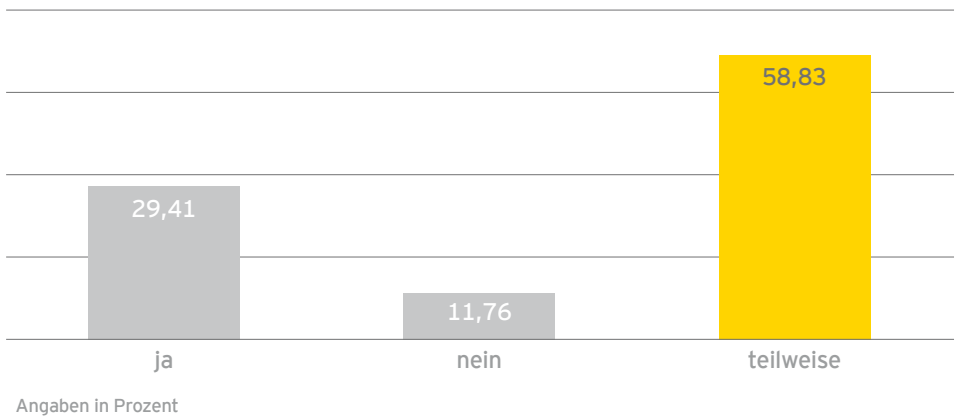
Auch hinsichtlich der Größenklasse unterscheiden sich die teilnehmenden Unternehmen teilweise deutlich. Die Mitarbeiterzahl reicht von knapp unter 40 bis zu mehr als 20.000. Die Umsatzerwartungen der einzelnen Unternehmen für 2010 liegen zwischen fünf Millionen und mehreren Milliarden Euro.

Anzahl der Mitarbeiter



Einige der teilnehmenden Unternehmen werden noch von der ersten Unternehmergeneration geleitet, andere befinden sich seit mehr als sechs Generationen in Familienbesitz.

Halten Sie die Regelungen der Erbschaftsteuerreform im Vergleich zum alten Recht für vorteilhaft?



Es haben sowohl Personengesellschaften (in der Rechtsform der Kommanditgesellschaft, GmbH & Co. KG) als auch Kapitalgesellschaften (in der Rechtsform der GmbH und der Aktiengesellschaft) an der Studie teilgenommen.

Die ErbSt-Reform in der Praxis: Wie kommt die Reform bei den Unternehmen an?

Ziel der Erbschaftsteuerreform war eine verfassungskonforme Ausgestaltung mit realitätsnahen Bewertungen aller Vermögensarten. Gleichzeitig sollte durch zielgenaue Verschonungsregelungen das dem Gemeinwohl dienende Vermögen angemessen begünstigt werden. Hierbei dachte der Gesetzgeber vor allem an den Erhalt von Arbeitsplätzen. Konkret sollten insbesondere mittelständische Familienunternehmen steuerlich entlastet werden. Denn gerade für diese Unternehmen stellt der Erbfall häufig eine kritische Phase dar, die sich auch auf die Beschäftigten negativ auswirken kann.

Doch wie sieht die Umsetzung dieser Ziele in der Praxis aus? Kommen die Unternehmen mit den neuen Regelungen zurecht und wird das angestrebte Ziel, den Mittelstand zu entlasten, tatsächlich erreicht?

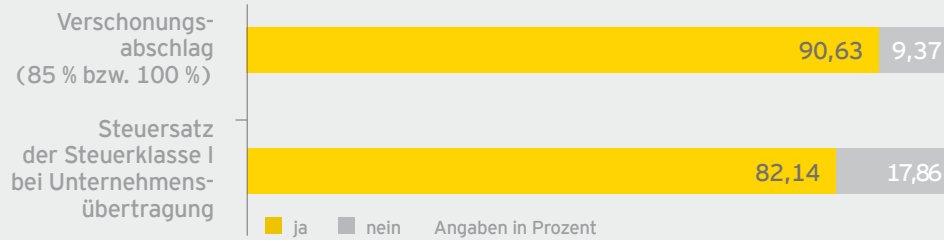
Diesen Fragen will die vorliegende Studie nachgehen und dabei vor allem bestehende Praxisprobleme mit dem neuen Erbschaftsteuerrecht aufdecken.

Für die befragten Unternehmen hat das Thema der Unternehmensnachfolge einen sehr hohen Stellenwert. Auf einer Skala von 1 bis 10, wobei 1 einen sehr niedrigen und 10 einen sehr hohen Stellenwert repräsentiert, liegt der Durchschnittswert bei 7,5. Ähnliche Ergebnisse erzielte die Frage nach dem Stellenwert des Themas Erbschaftsteuer. Dort gaben die teilnehmenden Unternehmen durchschnittlich den Wert 7,3 an.

Auf die Frage, wie sich die Erbschaftsteuer durch die Reform verändert habe, vertreten 29 % der antwortenden Unternehmen die Auffassung, dass die Reform gänzlich vorteilhaft sei. 59 % halten die Veränderung nur teilweise für vorteilhaft. Für die verbleibenden 12 % haben sich die Regelungen der Erbschaftsteuer durch die Reform überhaupt nicht verbessert.

Diese Ergebnisse spiegeln sich auch bei einer Betrachtung der einzelnen Maßnahmen der Erbschaftsteuerreform wider. Konkret geben über 90 % der antwortenden Unternehmen an, dass die gegenüber dem

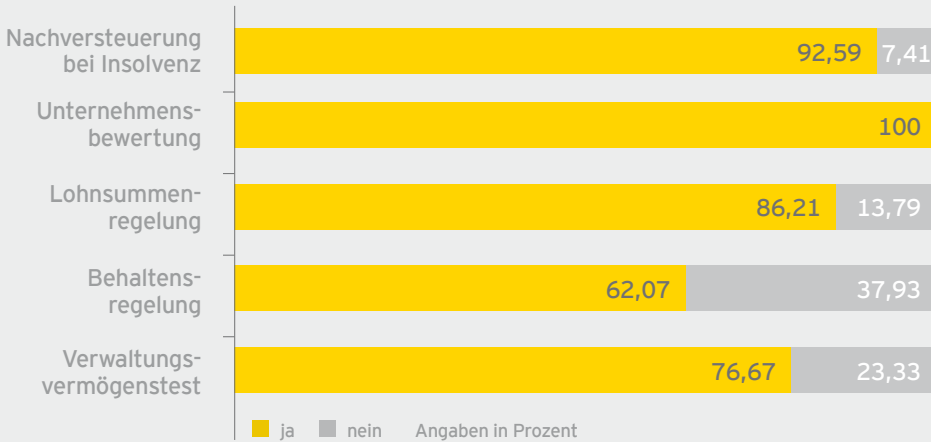
Was halten Sie nach der Erbschaftsteuerreform für vorteilhaft?



früher geltenden Bewertungsabschlag erhöhten Verschonungsabschläge eine Verbesserung gegenüber dem alten Recht darstellen. Auch dass für Steuerpflichtige der Steuerklassen II und III bei der Übertragung von begünstigtem Unternehmensvermögen der Steuersatz der Steuerklasse I zur Anwendung kommt, befürworteten 82 % der antwortenden Unternehmen.

Als weiterer Vorteil wird gesehen, dass nun die Möglichkeit des Abschlusses von Poolverträgen eingeführt wurde, um die Mindestbeteiligung von mehr als 25 % als Begünstigungsvoraussetzung bei Übertragungen von Kapitalgesellschaftsanteilen zu erreichen. Allgemein wurde hierbei allerdings bemängelt, dass für Kapitalgesellschaftsanteile eine solche Mindestbeteiligungsgrenze vorgeschrieben ist.

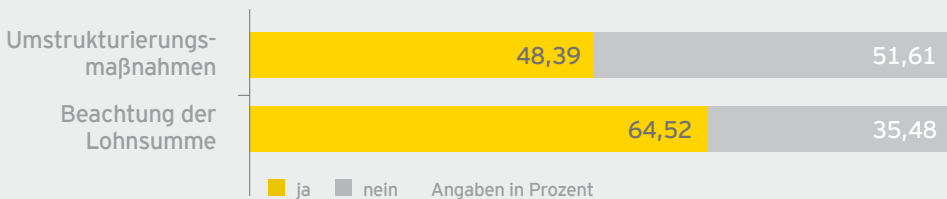
Was halten Sie nach der Erbschaftsteuerreform für nachteilig?



Dagegen halten die antwortenden Unternehmen die Behaltensregelungen zu 62 %, die Lohnsummenregelungen zu 86 %, die Nachversteuerung im Fall einer Insolvenz zu 93 % und den Verwaltungsvermögenstest zu 77 % im Vergleich zum alten Recht für nachteilig. Das Verfahren der Unternehmensbewertung empfinden ausnahmslos alle antwortenden Unternehmen als Verschlechterung.

Die Bundesregierung hat mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz Verbesserungen bei der Erbschaftsteuer umgesetzt. Auf die Frage, ob die - zum Zeitpunkt der Befragung noch geplanten - Maßnahmen ausreichend seien, konnten die befragten Unternehmen auf einer Skala von 1 bis 10 antworten, wobei 1 volle Zustimmung und 10 volle Ablehnung bedeutete. Im Durchschnitt gaben die Unternehmen einen Wert von 5,9 an, d. h. sie halten die Maßnahmen eher für nicht ausreichend.

Fühlen Sie sich durch die Erbschaftsteuerregelungen in Ihrem wirtschaftlichen Handeln bei folgenden Punkten eingeengt?



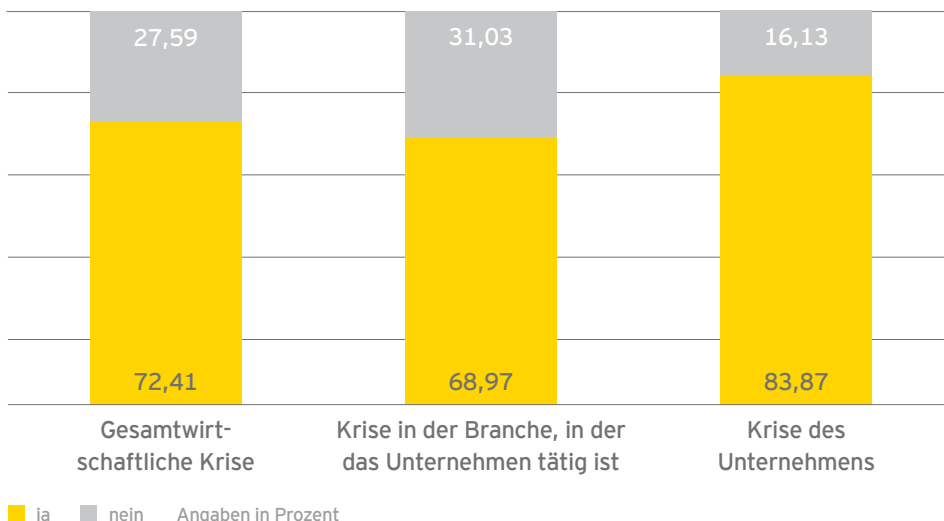
Auf die Frage nach konkreten Verbesserungsvorschlägen im Rahmen der Erbschaftsteuer wurde vor allem der Wunsch nach Vereinfachung deutlich. Problematisch

sehen die Unternehmen auch den Verwaltungsvermögenstest und die Definition des jungen Verwaltungsvermögens. Die unterbreiteten Vorschläge beinhalten u. a., das Verwaltungsvermögen enger zu fassen, die Verwaltungsvermögensgrenze anzuheben und junges Verwaltungsvermögen nur anzunehmen, wenn es von außerhalb des Unternehmens zugeführt wurde. Hinsichtlich der Unternehmensbewertung wurde beispielsweise gefordert, dass auch Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen berücksichtigt werden sollten. Eine Vielzahl der Unternehmen sprach sich für eine Abschaffung der Erbschaftsteuer aus.

Mit den an der Studie beteiligten Unternehmen wurden auch die Erleichterungen der Begünstigungsvoraussetzungen in Krisenfällen erörtert. Auf die folgenden Fälle wurde besonders eingegangen: Bei einer gesamtwirtschaftlichen Krise halten 72 % der antwortenden Unternehmen Erleichterungen bei den Begünstigungsvoraussetzungen für geboten, 69 % der antwortenden Unternehmen halten Erleichterungen für angebracht, wenn sich die Branche, in der das Unternehmen tätig ist, in einer Krise befindet. Die höchste Zustimmung für Erleichterungen besteht für den Fall, dass sich das Unternehmen selbst in einer Krise befindet. Hier halten 84 % der antwortenden Unternehmen Erleichterungen für geboten.

Bei der Frage, ob sich die Unternehmen durch die Erbschaftsteuerregelungen in ihrem wirtschaftlichen Handeln eingeengt fühlen, stellte sich heraus, dass sich 65 % der antwortenden Unternehmen durch die Beachtung der Lohnsumme eingeschränkt fühlen. 48 % der antwortenden Unternehmen fühlen sich bei Umstrukturierungsmaßnahmen eingeengt, die Mehrheit der Unternehmen (52 %) hingegen nicht. Die große Bedeutung des Themas Erbschaftsteuer bzw. Erbschaftsteuerreform spiegelt sich auch im Beratungsbedarf der Unternehmen wider. So geben 88 % der

Halten Sie Erleichterungen hinsichtlich der Begünstigungsvoraussetzungen in folgenden Krisenfällen für geboten?



befragten Unternehmen an, dass sie durch die Erbschaftsteuerreform einen erhöhten Beratungsbedarf haben.

Alternativen zur Erbschaftsteuer

Anders als unser Nachbarland Österreich hat die deutsche Regierung das vom BVerfG für verfassungswidrig erklärte Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz nicht einfach ersatzlos auslaufen lassen. Vielmehr wurde versucht, den verfassungsrechtlichen Vorgaben des BVerfG gerecht zu werden, obwohl es durchaus einfachere und unbürokratischere Alternativen zur Erbschaftsteuer gibt. Vor diesem Hintergrund wurden die teilnehmenden Unternehmen gefragt,

wie sie zu einer Abschaffung der Erbschaftsteuer und zu einem eventuellen Ersatz stehen. Die Abschaffung der Erbschaftsteuer ohne staatliche Gegenfinanzierung halten 73 % der antwortenden Unternehmen für gerecht, nur 27 % würden dem Vorschlag widersprechen. Von diesen 27 % halten allerdings 63 % eine Abschaffung der Erbschaftsteuer ebenfalls für gerecht, wenn die Aufkommensausfälle staatlich gegenfinanziert würden.

Einen „permanenten“ Zuschlag auf die Einkommensteuer als Ersatz für die (je Übertragung) einmalig anfallende Erbschaftsteuer halten 51 % der antwortenden Unternehmen für eine denkbare Alternative.



Praxisprobleme der Erbschaftsteuer aus der Studie

Bestehen einer erheblichen Rechtsunsicherheit

Das entscheidende Problem bei der neuen Erbschaftsteuer war nach Auffassung der meisten befragten Unternehmen die erhebliche Rechtsunsicherheit bzgl. der Anwendung der neuen Regelungen.

Zwar ist Rechtsunsicherheit unmittelbar nach der Einführung eines grundlegend überarbeiteten Gesetzes keine Seltenheit. Doch durch die nun für erbschaftsteuerliche Zwecke zugrunde zu legenden hohen Unternehmenswerte bedeutet diese Frage ein erhebliches Risiko für alle Familienunternehmen. Zudem erweist sich die derzeit noch hohe Rechtsunsicherheit bei vielen Zweifelsfragen als Hemmschuh für eine verlässliche Nachfolgeplanung bzw. für eine (gewünschte und zweckdienliche) Überleitung auf die nächste Generation. Mitte 2009 sind mehrere Erlasse zur Auslegung des neuen Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts veröffentlicht worden. Zahlreiche wichtige Zweifelsfragen stehen aber immer noch im Raum. Insbesondere haben einige Anfang Juli 2010 veröffentlichte Erlasse der bayerischen Finanzverwaltung teilweise für große Verwirrung gesorgt.

► **Petition**

Viele der noch ungeklärten Praxisfragen bedürfen einer schnellen Beantwortung durch die Finanzverwaltung. Die Überarbeitung und Veröffentlichung der Erbschaftsteuer-richtlinien sollte daher schnellstens erfolgen.

Formales Feststellungsverfahren

Das derzeitige Erbschaftsteuerrecht kann den Steuerpflichtigen große Vorteile bringen. Diese Vorteile werden aber mit einem immensen administrativen Aufwand für die Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen erkauft, und das vor dem Hintergrund, dass in vielen Fällen gar keine Erbschaftsteuer anfällt.

Einer der Hauptgründe für den hohen administrativen Aufwand liegt im derzeit gesetzlich vorgeschriebenen Festsetzungsverfahren. Die Festsetzung der Erbschaftsteuer erfolgt durch das örtlich zuständige Erbschaftsteuerfinanzamt (ErbSt-FA) des Steuerpflichtigen. Werden Anteile an Unternehmen übertragen, wird die Ermittlung des Unternehmenswerts durch das Betriebsstättenfinanzamt (BS-FA) durchgeführt (siehe Schaubild auf S. 22). Die auf Ebene des Betriebsstättenfinanzamtes festgestellten Werte bilden dabei Grundlagenbescheide, an die das Erbschaftsteuerfinanzamt gebunden ist. Befinden sich Immobilien im Betriebsvermögen eines Unternehmens, muss gegebenenfalls auch noch das Lagefinanzamt deren Wert feststellen.

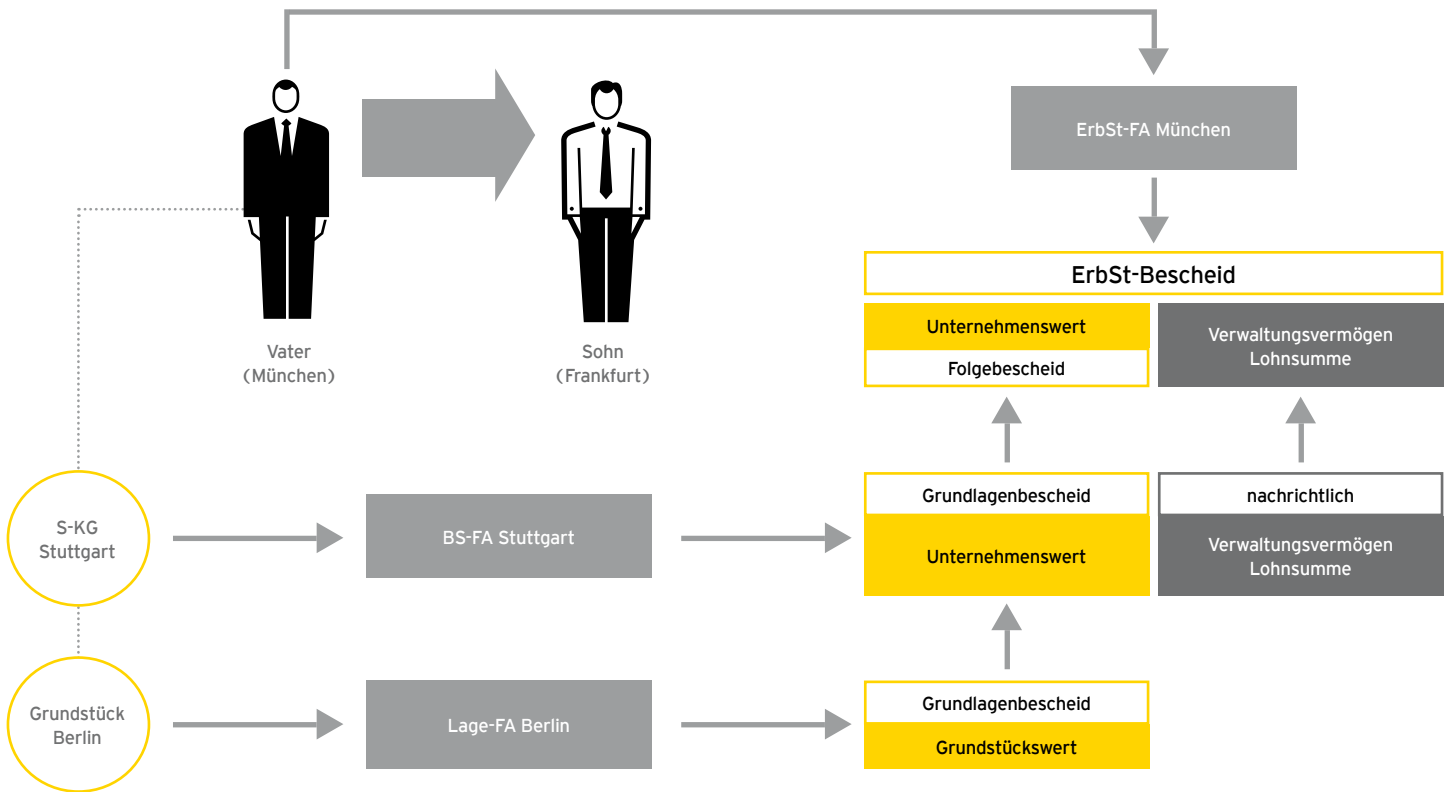
Im Fall mehrstufiger Konzerne sind Wertfeststellungen der Tochterunternehmen durchzuführen, soweit diese für erbschaftsteuerliche Zwecke von Bedeutung sind.

Diese Vorgehensweise ist sowohl beim Steuerpflichtigen als auch bei der Finanzverwaltung mit signifikanten Kosten und einem hohen Zeitaufwand verbunden: Entsprechende Bewertungsgrundlagen müssen an die einzelnen Finanzämter übermittelt und dort ausgewertet werden, um Bescheide erlassen zu können, die wiederum in die Folgebescheide zur Bewertung der Unternehmen auf der nächsthöheren Konzernebene einfließen, etc. Mit jeder weiteren Konzernebene nehmen die so entstehenden administrativen Kosten zu, es entsteht ein kostenmäßiger Kaskadeneffekt bei den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung.

Ferner ist problematisch, dass die Betriebsstättenfinanzämter den Unternehmenswert der jeweiligen Konzerngesellschaften per Bescheid feststellen, während sie die für die Frage des Verschonungsabschlags relevante Höhe des Verwaltungsvermögens und der Lohnsumme der jeweiligen Konzerngesellschaft lediglich nachrichtlich weiterleiten. Diese Informationen werden nicht Bestand-

teil des Grundlagenbescheids, sodass das Erbschaftsteuerfinanzamt nicht an die übermittelten Werte gebunden ist. Bei unterschiedlichen Auslegungen zwischen den involvierten Finanzämtern kann es daher zu abweichenden Bewertungen kommen. Insbesondere kann es beispielsweise bei der Übertragung von gleich hohen Anteilen an ein und demselben Unternehmen durch verschiedene Schenker in Abhängigkeit vom Wohnort des Schenkenden zu unterschiedlichen Steuerbelastungen kommen. So könnte nämlich die eine Schenkung nach Auffassung des zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamtes in den Genuss einer Begünstigung (Regelverschonung oder Optionsverschonung) kommen, während die andere Schenkung trotz identischer Sachverhalte aufgrund einer abweichenden Behandlung des Verwaltungsvermögens durch das hierfür zuständige Erbschaftsteuerfinanzamt nicht oder in einem geringeren Umfang begünstigt wird. Für den Steuerpflichtigen bedeutet das eine erhebliche Rechtsunsicherheit und kann außerdem zu Ungleichbehandlungen von Erben oder Beschenkten führen.

Dass das derzeit gesetzlich vorgesehene Feststellungsverfahren für jede nachgelagerte Ebene innerhalb eines Konzerns eine eigene Feststellung des Unternehmenswerts von Tochtergesellschaften erfordert, verwundert vor allem vor dem Hintergrund der neu in das Bewertungsgesetz eingeführten Bewertungsmethoden. So ist u. a. die Unternehmensbewertung nach dem IDW S1-Standard zulässig, wonach das nach wirtschaftlichen Kriterien definierte Bewertungsobjekt (z. B. Konzern) zugrunde gelegt wird. Eine Feststellung der Einzelwerte wäre danach nicht erforderlich und damit grundsätzlich auch kein tiefgliedriges Feststellungsverfahren. Das derzeit im Gesetz vorgesehene Feststellungsverfahren ist vielmehr für das vereinfachte Ertragswertverfahren maßgeschneidert.



Für den Substanzwert- und den Verwaltungsvermögenstest benötigt man zwar die Einzelwerte (Unternehmenswert, Höhe des Verwaltungsvermögens) der Beteiligungen. Allerdings kann man sich fragen, ob diese gesondert festgestellt werden müssen oder ob die Wertdarlegung beim Erbschaftsteuerfinanzamt der Gesellschafter, deren Anteile übertragen werden, ausreicht. Fraglich ist insbesondere, ob für den Verwaltungsvermögenstest gesondert festgestellte Einzelwerte unbedingt notwendig sind, wenn bereits qualitativ feststeht, dass kein Verwaltungsvermögen vorliegt.

Als Kompromiss könnten sich das Erbschaftsteuerfinanzamt und der Steuerpflichtige darüber abstimmen, bis zu welcher Konzerngesellschaft die Gliederungstiefe des formalen Feststellungsverfahrens reichen soll. Für den Substanzwerttest könnten bereits auf Konzernebene Alternativen gefunden werden.

► **Petition**

Zur Vereinfachung des Besteuerungsprozesses und zur Reduzierung der damit verbundenen Kosten - insbesondere bei komplexen Konzernstrukturen - wäre es sehr zu begrüßen, wenn die Vorschriften des formalen Feststellungsverfahrens seitens des Gesetzgebers nachgebessert würden.

Ein Höchstmaß an Vereinfachung und Rechtssicherheit könnte erreicht werden, wenn der Konzernwert festgestellt wird und daneben das Bestehen des Verwaltungsvermögenstests der nachgeordneten Gesellschaften punktuell nachgewiesen werden könnte. Der punktuelle Nachweis hätte nur dann zu erfolgen, wenn die entsprechenden Gesellschaften überhaupt Verwaltungsvermögen haben und deren Auswirkungen quantitativ ins Gewicht fallen.

Zumindest aber sollte ermöglicht werden, die Feststellung des Verwaltungsvermögens der nachgeordneten Gesellschaften im

Konzern nur bis zu einer zuvor zwischen Erbschaftsteuer-Finanzamt und Steuerpflichtigem abgestimmten Gliederungstiefe durchzuführen.

In allen Feststellungen sollten das Verwaltungsvermögen sowie die Lohnsumme verbindlich durch das Betriebsstättenfinanzamt festgestellt werden. Dies wäre im Sinne einer praktischen Handhabbarkeit und würde gleichzeitig zur Erhöhung der Rechtssicherheit der Steuerpflichtigen beitragen.

Probleme bei der Bewertung

Die Unternehmensbewertung für erbschaftsteuerliche Zwecke wurde auf eine grundlegend neue Basis gestellt. Hieraus ergeben sich zahlreiche Zweifelsfragen, von denen im Folgenden die wichtigsten dargestellt werden.

a. Bewertungswahlrecht zwischen vereinfachtem Ertragswertverfahren und IDW S1-Verfahren?

Liest man das Gesetz, sollte man davon ausgehen, dass der Steuerpflichtige - sofern keine Wertableitung aus Verkäufen vorliegt - ein Wahlrecht zwischen dem vereinfachten und anderen üblichen Ertragswertverfahren wie dem IDW S1-Verfahren hat. Zwischenzeitlich wurde allerdings in der Fachliteratur das Vorliegen eines faktischen Wahlrechts infrage gestellt. Insoweit ergeben sich für Unternehmen erhebliche Unsicherheiten bei der Frage der richtigen Bewertung.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens insbesondere den Unternehmen mit überschaubaren Strukturen

vorbehalten. Bei größeren Unternehmen mit komplexen Strukturen geht die Finanzverwaltung davon aus, dass die Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren regelmäßig zu unzutreffenden Ergebnissen führt, und lehnt daher die Anwendung dieser Bewertungsmethode in diesen Fällen ab.

► Petition

An dieser Stelle wäre es im Sinne der Rechtssicherheit dringend geboten, eine Klarstellung der Wahlrechtsausübung zwischen der Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens und anderen Verfahren durch den Gesetzgeber herbeizuführen. Zudem handelt es sich bei dem Merkmal „komplexe Strukturen“ um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der im Hinblick auf

mehr Rechtssicherheit der näheren Erläuterung bedarf.

b. Substanzwert als Mindestwert

Bei der Bewertung des übertragenen Unternehmens darf der Substanzwert nicht unterschritten werden. Um zu prüfen, ob der Ertragswert unter dem Substanzwert liegt, muss daher stets der Substanzwert ermittelt werden. Ob der bewertungsrechtlich definierte Substanzwert einen für erbschaftsteuerliche Zwecke geeigneten Unternehmenswert wiedergibt, kann jedoch in Zweifel gezogen werden.

Problem 1:

Definition des Substanzwerts

Der für die Erbschaftsteuer maßgebliche Mindestwert (Substanzwert) wird im Bewertungsgesetz als die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter abzüglich der Schulden definiert. Kosten, die bei der Liquidierung eines Unternehmens anfallen, bleiben hierbei jedoch unberücksichtigt. Beispielsweise berücksichtigt der Substanzwert nicht die Kosten, die bei einer Aufgabe des Unternehmens anfallen würden, wie z. B. die Kosten für Auffanggesellschaften für Arbeitnehmer. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist daher die Ermittlung eines solchen Substanzwerts, wie sie das Bewertungsgesetz vorschreibt, nicht sachgerecht.

► Petition

Der Substanzwert sollte an eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Ermittlung angepasst werden. Es sollte ein Liquidationswert ermittelt werden.

Problem 2:

Ermittlung des Substanzwerts bei Konzernen

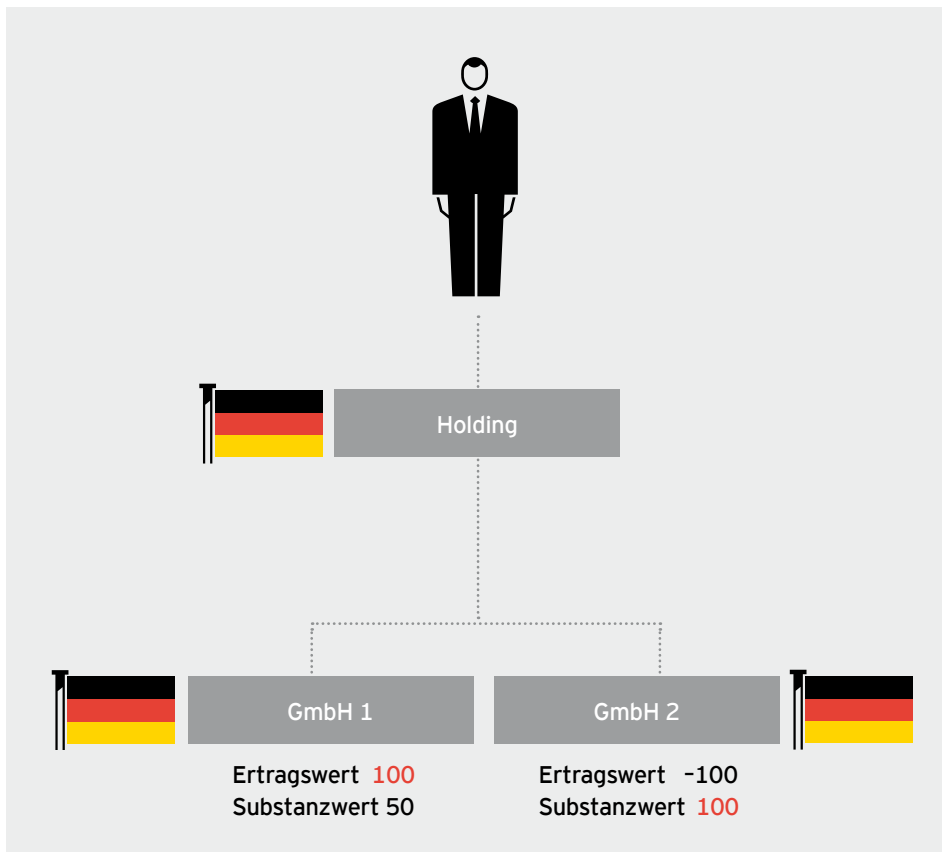
Im Rahmen der Konzernbewertung ist der Substanzwerttest auf jeder Konzernstufe durchzuführen. In der Praxis führt dies einerseits zu zusätzlichen Kosten sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung. Andererseits kann dies auch zu übermäßig hohen Unternehmenswerten führen.



Beispiel:

Eine Holding hat zwei Tochtergesellschaften, die GmbH 1 und die GmbH 2 (siehe Schaubild). Der Ertragswert der GmbH 1 liegt mit 100 über dem Substanzwert in Höhe von 50, sodass der Ertragswert in die Ermittlung des Gesamtunternehmenswerts einfließt. Die GmbH 2 weist dagegen einen Ertragswert von -100 auf. Für sie ist der Substanzwert von 100 anzusetzen. In der Summe ergibt sich nach der derzeitigen gesetzlichen Regelung ein Unternehmenswert der Holding in Höhe von 200.

Im Vergleich dazu würde sich bei Bewertung auf Konzernebene (Holding) ein Ertragswert in Höhe von 0 (= 100 - 100) ergeben. Dem stünde ein höherer Substanzwert auf Konzernbasis von 150 (= 50 + 100) gegenüber. Im Ergebnis führt der Substanztest auf jeder Konzernebene zu einem höheren Unternehmenswert, als er sich sowohl nach Ertragswert- als auch nach Substanzwertermittlung auf Konzernbasis ergeben würde.



► **Petitum 1**

Der Substanzwerttest sollte nicht auf jeder Ebene, sondern nur auf Konzernbasis ermittelt werden.

Erschwerend kommt hinzu, dass der Ansatz des Substanzwerts häufig erst durch die nach den Regelungen des Bewertungsgesetzes ermittelten Immobilienwerte zur Anwendung kommt. Dies erweist sich nicht nur als sehr aufwendig, sondern kann auch in vielen Fällen zu deutlich erhöhten Substanzwerten führen, die in der Summe - wie dargestellt - zu überhöhten Unternehmenswerten eines Konzerns führen können. Problematisch ist hierbei zudem, dass in vielen Fällen nach den Immobilienbewertungsverfahren des Bewertungsgesetzes zu hohe Grundstückswerte zum Ansatz kommen. Denn häufig gibt es für Grundstücke von Familienunternehmen keinen potenziellen

Käufer, der bereit wäre, einen Kaufpreis in Höhe des ermittelten bewertungsrechtlichen Immobilienwerts zu zahlen. Besonders zum Tragen kommt dieses Problem bei Familienunternehmen in Regionen, in denen diese der größte Arbeitgeber sind und sich kein anderes Unternehmen findet, das die Immobilien zum ermittelten Wert erwerben würde. Zwar könnten dann nach dem Bewertungsgesetz diese niedrigeren Verkehrswerte z. B. durch ein externes Gutachten nachgewiesen werden, doch sind solche Gutachten nicht nur sehr aufwendig bei der Erstellung, sondern auch mit hohen Kosten verbunden.

Und dies ist häufig umso ärgerlicher, als in vielen Fällen - sei es aufgrund eines höheren Ertragswerts oder aufgrund des gutachterlich nachgewiesenen nicht erzielbaren Marktwerts der Immobilie in entsprechender Höhe - der aufwendig ermittelte Substanzwert für die Unternehmensbewertung

letztlich nicht maßgeblich ist. Kosten aufseiten der Finanzverwaltung, die die Richtigkeit des ermittelten Werts zu überprüfen hat, und aufseiten des Steuerpflichtigen sind somit letztlich vergeblich entstanden.

► **Petitum 2**

Vereinfachungsmöglichkeiten bei der Ermittlung des Substanzwerts wären daher wünschenswert. Dies gilt vor allem für die Bewertung von Immobilien im Rahmen des Substanzwerttests. Denn im Ergebnis würde durch eine Vereinfachung der Substanzwertermittlung oftmals kein Steueraufkommen verloren gehen, da der Substanzwert in vielen Fällen ohnehin nicht zur Anwendung kommt und auf die Höhe der Erbschaftsteuerschuld somit gar keinen Einfluss nimmt. Im Gegenzug käme es aber zu deutlichen Kostensenkungen sowohl beim Steuerpflichtigen als auch bei der Finanzverwaltung.

Hierbei wäre zu überlegen, den Betriebsstättenfinanzämtern einen gewissen Ermessensspielraum für die Anwendung von Vereinfachungsregeln für den Substanzwerttest einzuräumen. Im Rahmen solcher vorgegebener Vereinfachungsmodalitäten könnten beispielsweise regionalspezifische Besonderheiten in der Bewertung insbesondere von Immobilienvermögen besser und effizienter berücksichtigt werden.

c. Berücksichtigung gesellschaftsrechtlicher Verfügungsbeschränkungen

Die erbschaftsteuerlichen Bewertungsregelungen sollen nach Vorgabe des Gesetzes nach objektiven Kriterien und unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen erfolgen. Unter die nicht zu berücksichtigenden persönlichen Verhältnisse fallen auch gesellschaftsvertragliche Verfügungsbeschränkungen, wonach ein ausscheidender Gesellschafter nur einen Teil (z. B. 70 %) des tatsächlichen Marktwerts seines Unternehmensanteils als Abfindung erhält.

Zur Vermeidung einer verfassungswidrigen Überbewertung für erbschaftsteuerliche Zwecke sollten Verfügungsbeschränkungen wertmindernd berücksichtigt werden. Es ist nicht folgerichtig, wenn bei einer unentgeltlichen Übertragung, bei der keine liquiden Mittel zur Finanzierung der Erbschaftsteuer fließen, ein höherer Unternehmenswert angesetzt wird, als bei einer Veräußerung erzielt werden könnte, bei der dem Veräußerer zudem noch liquide Mittel zur Finanzierung der dabei anfallenden Ertragsteuern zufließen.

Befürchtungen, dass eine Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen Raum für steuerliche Gestaltungen bieten würde, werden durch die Aussagen der befragten Unternehmen in dieser Studie widerlegt. Demnach sind im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Verfügungsbeschränkungen kaum oder gar nicht erbschaftsteuerlich motiviert. Lediglich 4 % der antwortenden Unter-

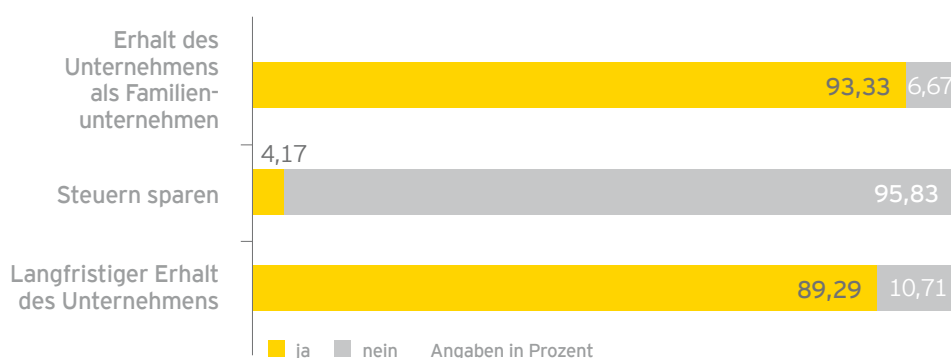
nehmen gaben eine Steuerersparnis als Grund für eine vereinbarte Verfügungsbeschränkung an. Vielmehr zeigt sich in den Antworten der Unternehmen, dass Verfügungsbeschränkungen mit dem Ziel langfristig stabiler Verhältnisse im Unternehmen vereinbart werden. So gaben 89 % der antwortenden Unternehmen an, dass eine Verfügungsbeschränkung zum langfristigen Erhalt des Unternehmens vereinbart wurde. Das Interesse des Gesellschafters am langfristigen Erfolg des Unternehmens wird erreicht, indem er nur dann in vollem Umfang am Erfolg des Unternehmens partizipiert, wenn der Gesellschafter ebenfalls erst in dem Zeitpunkt Gewinne realisiert, in dem das Unternehmen diese tatsächlich erwirtschaftet. Im Fall eines Verkaufs der Unternehmensanteile muss der Gesellschafter nach Maßgabe der Verfügungsbeschränkung z. B. durch niedrigere Abfindungen auf einen Teil des (künftigen) Gewinns verzichten.

Verfügungsbeschränkungen, die auch für potenzielle Erwerber gelten, sollen das Unternehmen auch für fremde Dritte als potenzielle Gesellschafter unattraktiv machen. So gaben 93 % der antwortenden Unternehmen an, die Verfügungsbeschränkung diene dem Erhalt des Unternehmens als Familienunternehmen.

Ein weiterer Beleg für die fehlende erbschaftsteuerliche Motivation für Verfügungsbeschränkungen ist auch in der langen Zeitspanne ihrer Vereinbarung zu sehen. Ca. 85 % der teilnehmenden Unternehmen mit Verfügungsbeschränkungen haben diese vor 2005 abgeschlossen. Bereits vor 2000 bestanden bei ca. 67 % der Unternehmen solche Beschränkungen. In immerhin knapp 19 % der Fälle wurde die Verfügungsbeschränkung (nachweislich) schon im Gründungsjahr des Unternehmens vereinbart.

Die Umfrageergebnisse belegen, dass eine eventuelle Minderung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage allenfalls ein Nebeneffekt der vereinbarten Verfügungsbeschränkung ist. Die eigentlichen Gründe liegen im nicht steuerlichen Bereich. Verfügungsbeschränkungen tragen entscheidend dazu bei, dass insbesondere mittelständische Unternehmen - als Rückgrat unserer Volkswirtschaft - für ein nachhaltiges und fundiertes wirtschaftliches Wachstum sorgen. Dies sollte auch bei der Bewertung der Unternehmen für erbschaftsteuerliche Zwecke berücksichtigt werden. Im Hinblick darauf, dass sich das neue Erbschaftsteuerrecht an den (realistischen) Marktwerten orientieren möchte, müssen auch tatsächlich vereinbarte Verfügungs-

Welche Gründe gab es für die Verfügbarkeitsbeschränkungen im Gesellschaftsvertrag?



beschränkungen Berücksichtigung finden, wenn für den (ausscheidenden) Gesellschafter bzw. dessen Nachkommen aufgrund solcher Verfügungs- bzw. Abfindungsbeschränkungen ein freier Marktwert überhaupt nicht realisierbar ist.

► **Petiturum**

Verfügungsbeschränkungen sollten bei der Bewertung des übertragenen Unternehmens berücksichtigt werden. Das Bewertungsgesetz sollte insoweit angepasst werden.

d. Anwendung gesellschaftsspezifischer Bewertungsmethoden

Bei vielen Unternehmen sind im Gesellschaftsvertrag Methoden zur Ermittlung von Verkaufspreisen vorgesehen, zu denen Gesellschafter innerhalb des Gesellschafterkreises Unternehmensanteile handeln können. Es stellt sich die Frage, ob die so ermittelten Werte für erbschaftsteuerliche

Zwecke herangezogen werden können, um eine nochmalige Bewertung zu vermeiden.

Als Rechtsgrundlage für die erbschaftsteuerliche Verwendung solcher Unternehmenswerte könnte die im Bewertungsgesetz vorgesehene Verwendung von Kaufpreisen dienen, die innerhalb eines Jahres vor der Schenkung oder des Erbfalls zwischen fremden Dritten erzielt wurden. Auch bei der Bewertung nach gesellschaftsvertraglichen Methoden liegt nach Auffassung vieler Unternehmen ein fremdüblicher Verkaufspreis vor, sodass quasi von einem Marktwert auszugehen und dementsprechend keine anderweitige Bewertung für erbschaftsteuerliche Zwecke vorzunehmen ist.

Denn auch innerhalb des Gesellschafterkreises haben Käufer und Verkäufer regelmäßig gegenläufige Interessen. Ein Verkauf zwischen Gesellschaftern findet demnach wie

ein Handel unter fremden Dritten statt, auch wenn die Wertermittlung nach Methoden erfolgt, auf die man sich im Vorfeld per Gesellschaftsvertrag geeinigt hat. Dass die Wertermittlung im Gesellschaftsvertrag vereinbart wurde, dürfte der Verwendung solcher Unternehmenswerte nicht entgegenstehen. Sie stellt grundsätzlich keine gesellschaftsvertragliche Verfügungsbeschränkung dar. Vielmehr dient die festgeschriebene Methode dazu, bei tatsächlich durchgeführten Verkäufen zwischen Gesellschaftern einen adäquaten Preis zu finden.

► **Petiturum**

Vorhandene Wertermittlungsmethoden im Gesellschaftsvertrag sollten auch für erbschaftsteuerliche Zwecke anerkannt werden. Hierzu könnte auf Verwaltungsebene eine entsprechende Bestimmung in den Erlass aufgenommen werden.



Probleme bei den Voraussetzungen für die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen im Übertragungszeitpunkt

a. Grundsätzliche Begünstigung von Personengesellschaftsanteilen

Für die Höhe der erbschaftsteuerlichen Begünstigung vieler Unternehmen ist von entscheidender Bedeutung, ob Anteile an Drittlandsgesellschaften (Drittlandskapital- und Drittlandspersonengesellschaften) begünstigt sind, die beispielsweise in einem gewerblichen inländischen Personenunternehmen gehalten werden. Unter dem bis Ende 2008 geltenden Erbschaftsteuerrecht sahen die Erbschaftsteuerrichtlinien (R 51 Abs. 4 ErbStR) ausdrücklich vor, dass Anteile an ausländischen (heute „Drittlands-“) Kapitalgesellschaften und ausländischen (heute „Drittlands-“) Personengesellschaften, die in einem inländischen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehalten werden, grundsätzlich begünstigt sind. Ausländische (heute „Drittlands-“) Betriebsstätten waren dagegen nicht begünstigt.

Drittlandsbetriebsstätten eines inländischen Personenunternehmens sind auch nach heutiger Auffassung der Finanzverwaltung in den entsprechenden Erlassen nicht erbschaftsteuerlich begünstigt, sodass der auf diese Betriebsstätten entfallende Wert voll zu besteuern ist. Die Begünstigung in Personenunternehmen gehaltener Anteile an Drittlandskapital- und Drittlandspersonengesellschaften ist nicht mehr ausdrücklich in den Erlassen erfasst. Begünstigt ist danach derzeit „ausländisches Betriebsvermögen in Drittstaaten, wenn es Teil“ eines inländischen gewerblichen Personenunternehmens ist. Aus dieser Formulierung des Erlasses wird allgemein der Schluss gezogen, dass damit in Personenunternehmen gehaltene Drittlandskapital- und Drittlandspersonengesellschaften begünstigt sind. Nach einem vom Bayerischen Staatsministerium der Finanzen im Juli 2010 veröffentlichten – und mit den anderen Bundeslän-

dern abgestimmten – Erlass kann allerdings nicht ausgeschlossen werden, dass die Finanzverwaltung diese Auffassung aufheben will. Doch dieser Erlass betrifft nur eine Spezialform einer Personengesellschaft, und zwar eine von einem Personenunternehmen gehaltene atypische Gesellschaft und damit eine Innengesellschaft, sodass ein begründeter Zweifel daran besteht, dass diese Rechtsauffassung für alle in gewerblichen Personenunternehmen gehaltenen Beteiligungen an Drittlandskapital- und Drittlandspersonengesellschaften gelten soll.

► **Petition**

Es sollte durch die Finanzverwaltung eindeutig klargestellt werden, dass die frühere, in den Richtlinien zum Ausdruck gebrachte Auffassung weiterhin Bestand hat. Beispielsweise könnte die alte Formulierung in die neuen Erbschaftsteuerrichtlinien aufgenommen werden. Die Berücksichtigung ausländischen Vermögens stünde auch im Einklang mit der Gesetzesbegründung. Denn danach zählen „Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften oder Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften zum begünstigten Vermögen, wenn sie ertragsteuerlich zum inländischen Betriebsvermögen oder diesem entsprechenden Vermögen in den anderen EU-Mitgliedstaaten und Staaten des Europäischen Wirtschaftsraums gehören“. Auch stünde diese Begünstigung im Einklang mit dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ziel. Denn auch Drittlandsbeteiligungen sichern im Endergebnis deutsche Arbeitsplätze.

Sollte die Finanzverwaltung die Begünstigung von in gewerblichen Personenunternehmen gehaltenen Beteiligungen an Drittlandskapital- und Drittlandspersonengesellschaften nicht mehr begünstigen wollen, hätte dies für viele Familienunternehmen zur Folge, dass für diesen Teil des Unternehmensvermögens nicht mehr die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen in Anspruch genommen werden könnten. Eine Begünstigung für eine Drittlandsbeteiligung könnte dann nur noch erreicht

werden, wenn sie in einer Kapitalgesellschaft im Inland oder in der EU/dem EWR gehalten wird. Dies würde allerdings bedeuten, dass die vom Gesetzgeber intendierte erbschaftsteuerliche Rechtsformneutralität letztlich nicht erreicht worden wäre.

b. Poolvertrag bei Kapitalgesellschaftsanteilen

Die gegenwärtige erbschaftsteuerliche Regelung, wonach Anteilseigner von Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligung von nicht mehr als 25 % durch Abschluss eines Poolvertrags mit anderen Anteilseignern in den Genuss der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen einer Unternehmensübertragung kommen, ist zu begrüßen.

Mit dieser Regelung kann – wie gesetzlich intendiert – der Bestand der Unternehmen und der damit verbundenen Arbeitsplätze auch bei (Familien-)Kapitalgesellschaften, bei denen über viele Generationen hinweg die Anzahl der (Familienmitglieds-)Gesellschafter angestiegen und die jeweilige Beteiligungsquote der Gesellschafter unter 25 % abgesunken ist, auch über die Generationen hinaus gesichert werden.

In der Praxis zeigt sich jedoch, dass die Intention des Gesetzgebers durch die gegenwärtige Ausgestaltung dieser Regelung in vielen Fällen insbesondere den Gegebenheiten vieler Familienunternehmen nicht gerecht wird und Poolverträge aufgrund von bestehenden Rechtsunsicherheiten nicht umgesetzt werden.

Dies ist nicht nur für den Bestand der (Familien-)Kapitalgesellschaften problematisch, sondern teilweise auch ein wesentlicher Hinderungsgrund für die ansonsten unternehmerisch ggf. sinnvolle Umwandlung von Familienunternehmen von der Rechtsform der Personengesellschaft in die einer Kapitalgesellschaft.

(1) Erweiterung der Poolregelung auch auf gesamthänderische Konstellationen

Bündeln sich mehrere Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft in einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit Gesamthandsvermögen – so wie bisher schon bei einigen Familiengesellschaften praktiziert –, werden derzeit die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen nicht gewährt.

In den Erlassen der Finanzverwaltung wird ausdrücklich die Möglichkeit einer Poolbildung über eine vermögensverwaltende GbR mit Gesamthandsvermögen von der Begünstigung ausgeschlossen. Die Zulassung dieser Poolmöglichkeit würde allerdings in der Praxis zu mehr Rechtssicherheit für die betreffenden Familienunternehmen führen, insbesondere da die Bindung der Gesellschafter innerhalb der Gesellschaft stärker ausgestaltet wäre als bei der derzeit möglichen Poolregelung. Zudem wäre auch hier die einheitliche Abstimmung gewährleistet. Vor diesem Hintergrund existiert nach unserem Dafürhalten kein triftiger Grund, der Poolbildung über eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit Gesamthandsvermögen die erbschaftsteuerliche Begünstigung allein mit dem Hinweis auf die fehlende Unmittelbarkeit zu versagen. Dies gilt unseres Erachtens umso mehr, als das Gesetz selbst die Übertragung eines Anteils an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter ansieht (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG).

► **Petition**

Die Begünstigung von Poolbildungen über vermögensverwaltende GbRs sollte zugelassen werden, da dies zum einen für die Poolmitglieder zu mehr Rechtssicherheit führt und zum anderen dadurch das Ziel des Gesetzgebers bezüglich einer Stimmbindung und einer Verfügungsbeschränkung besser erreicht wird.

(2) Klarstellung des Begriffs „einheitliche Verfügung“

Derzeit besteht noch große Rechtsunsicherheit bezüglich der Verpflichtung der Gesellschafter zur „einheitlichen Verfügung“. Bei restriktiver Auslegung könnte hierunter eine gleichzeitige Verfügung aller Poolmitglieder zu gleichen Konditionen verstanden werden. Dieses Verständnis wäre unseres Erachtens allerdings im Hinblick auf einen Vergleich mit einem (begünstigten) Gesellschafter mit einer Beteiligung von mehr als 25 %, der über seine Beteiligung auch partiell verfügen kann, nicht nachvollziehbar. Andererseits soll dem Vernehmen nach die Finanzverwaltung den Begriff als Verfügung nach einheitlichen Grundsätzen (z. B. durch Regelungen zur Beschränkung des potenziellen Erwerberkreises etc.) verstehen. Weder das Gesetz noch die Gesetzesbegründung noch die bisherigen Erlasse geben jedoch eine verlässliche Auskunft über die Auslegung des Begriffs.

Dabei ist es für die Poolmitglieder von erheblichem Interesse zu wissen, was unter „einheitlicher Verfügung“ zu verstehen ist. Schließlich müssen die Voraussetzungen der Poolvereinbarung eingehalten werden, damit sie ihre erbschaftsteuerliche Wirkung entfaltet.

Diese Rechtsunsicherheit hemmt im Übrigen auch viele Familiengesellschafter, die sich gerne einer Poolvereinbarung unterwerfen würden. Denn diese wissen derzeit (noch) nicht, welche konkreten Voraussetzungen dafür zu erfüllen sind, und sehen deshalb von einer Poolvereinbarung ab.

► **Petition**

Sollte der Gesetzgeber eine „Verfügung nach einheitlichen Grundsätzen“ im Auge gehabt haben, so sollte dies auch hinreichend in den Erlassen klargestellt werden.

(3) Klarstellung, dass Poolvereinbarungen nicht unter § 8c KStG fallen

Erhebliche Rechtsunsicherheit besteht derzeit auch hinsichtlich der Frage, ob durch Abschluss eines Poolvertrags ein Wegfall von vorhandenen Verlustvorträgen i. S. v. § 8c KStG ausgelöst wird. Gerade durch die Finanz- und Wirtschaftskrise haben viele Unternehmen Verluste erlitten und damit Verlustvorträge angehäuft, die grundsätzlich mit künftigen Gewinnen verrechnet werden können. Der Gesetzgeber wollte Gesellschafter von Familienkapitalgesellschaften durch die Möglichkeit zum Abschluss einer Poolvereinbarung erbschaftsteuerlich begünstigen. Es wäre unseres Erachtens nicht sachgerecht, wenn die Poolvereinbarung in Verlustfällen gleichzeitig einen Untergang von Verlustvorträgen auslösen würde. Dies gilt umso mehr, als durch den Abschluss eines Poolvertrags letztlich noch keine Verfügung über die Anteile getroffen wurde und der Gesellschafter – je nach Ausgestaltung des Poolvertrags – es auch weiterhin selbst in der Hand hat, ob er die Anteile verkauft oder nicht.

► **Petition**

Es sollte daher klargestellt werden, dass der Abschluss eines Poolvertrags nicht zu einem Untergang von Verlustvorträgen nach § 8c KStG führt.

c. **Verwaltungsvermögenstest**

Problem 1: Keine Schuldenberücksichtigung beim Verwaltungsvermögenstest

Bei der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote werden Schulden, die mit dem Verwaltungsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht berücksichtigt. Diese Schulden reduzieren gleichzeitig jedoch den Wert des Unternehmens. Im Rahmen des Verwaltungsvermögenstests kommt es somit unweigerlich zu Verzerrungen in der Verwaltungsvermögensquote, die nicht gerechtfertigt sind.

► **Petiturum**

Hier sollte auf gesetzlicher Ebene nachgebessert werden, sodass Schulden neben dem Unternehmenswert auch das Verwaltungsvermögen im Rahmen des Verwaltungsvermögenstests mindern, sofern sie damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Problem 2: Mitwirkungspflichten bzgl. der Ermittlung des Verwaltungsvermögens

Ein weiteres Problem im Zusammenhang mit dem Verwaltungsvermögenstest ergibt sich bei Konzernen. Die für den Verschonungsabschlag (Regelverschonung oder Optionsverschonung) erforderlichen Größen bzgl. der Lohnsummen oder der Höhe des Verwaltungsvermögens sind für die Konzernmuttergesellschaft nicht immer zugänglich.

► **Petiturum**

Es sollte eine gesetzliche Mitwirkungspflicht eingeführt werden, wonach der Konzernmuttergesellschaft die erforderlichen Größen (Lohnsumme, Verwaltungsvermögen) zur Verfügung zu stellen sind.

d. Junges Verwaltungsvermögen

Problem 1:

Junges Verwaltungsvermögen auch bei Erwerb aus betrieblichen Mitteln

Junges Verwaltungsvermögen ist bei der Obergesellschaft, d. h. der Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden, auch bei bestandenem Verwaltungsvermögenstest nicht begünstigt. Neben der Einlage von Verwaltungsvermögen entsteht junges Verwaltungsvermögen auch durch den Erwerb von Verwaltungsvermögen aus betrieblichen Mitteln. Die versagte Begünstigung bei vor weniger als zwei Jahren eingelegtem Verwaltungsvermögen kann mit der Verhinderung von Gestaltungen gerechtfertigt werden. Das gleiche Argument greift jedoch nicht für die Anschaffung von Verwaltungsvermögen aus betrieblichen Mitteln. Beispielsweise werden Gewinne typischerweise als Liquiditätsreserve angelegt, bis sie später in produktives Betriebsvermögen

(z. B. Maschinen) reinvestiert werden.

Nach der geltenden Regelung besteht insoweit nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen, ohne dass hierin ein Gestaltungsmissbrauch erkannt werden kann. Der Bundesrat hat vor diesem Hintergrund im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010 vorgeschlagen, junges Verwaltungsvermögen nur noch bei einer Einlage von Verwaltungsvermögen und nicht mehr bei Erwerb aus betrieblichen Mitteln anzunehmen. Diesen Vorschlag lehnt die Bundesregierung jedoch bisher mit der Begründung ab, dass der Gesetzgeber hier bewusst missbräuchliche Gestaltungen vermeiden wollte.

Die geplante Neuregelung zum jungen Verwaltungsvermögen im Konzern soll folgendes Beispiel kurz illustrieren:

Vater V will seine 100 %-Beteiligung an der D-KG auf seine Tochter T übertragen. Die D-KG ist zu 100 % an der T-GmbH beteiligt. Der Wert der T-GmbH beträgt 10 Mio. Euro, wobei die T-GmbH über Verwaltungsvermögen in Höhe von 4 Mio. Euro verfügt. In dem Verwaltungsvermögen ist sog. junges Verwaltungsvermögen im Wert von 2 Mio. Euro enthalten, das noch nicht zwei Jahre dem Betriebsvermögen der T-GmbH zuzurechnen ist.

Für die Frage, ob die Beteiligung an der T-GmbH bei der D-KG zum Verwaltungsvermögen zählt, ist zum einen die Mindestbeteiligung von mehr als 25 % zu prüfen und zum anderen der Verwaltungsvermögenstest auf Ebene der T-GmbH durchzuführen. Da die erforderliche Mindestbeteiligung der D-KG an der T-GmbH von mehr als 25 % erfüllt ist und die Verwaltungsvermögensquote bei der T-GmbH 40 % (4 Mio. Euro/10 Mio. Euro) und damit nicht mehr als 50 % beträgt, zählen die Anteile an der T-GmbH zunächst nicht zum Verwaltungsvermögen bei der D-KG. Trotz des bestandenen Verwaltungsvermögenstests zählt nun der Wertanteil des jungen Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert der T-GmbH in Höhe von 2 Mio. Euro zum Verwaltungsvermögen der D-KG, während der verbleibende Wertanteil an der T-GmbH in Höhe von 8 Mio. Euro bei der D-KG nicht zum Verwaltungsvermögen zählt.

Problem 2:

Junges Verwaltungsvermögen im Konzern

Rechtsunsicherheiten ergeben sich derzeit noch im Zusammenhang mit der Berücksichtigung des jungen Verwaltungsvermögens beim Verwaltungsvermögenstest in mehrstufigen Konzernen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung wird der Wertanteil des jungen Verwaltungsvermögens einer Tochterkapitalgesellschaft bei der Muttergesellschaft trotz bestandenen Verwaltungsvermögenstests der Tochterkapitalgesellschaft zum Verwaltungsvermögen der Muttergesellschaft gezählt. Diese Verwal-

► **Petiturum**

Dem Vorschlag des Bundesrats ist u. E. vollumfänglich zuzustimmen. Wie oben dargestellt, trifft die Regelung viele Unternehmen, die aus rein betriebswirtschaftlichen Gründen kurzfristige Investitionen in Verwaltungsvermögen vornehmen (müssen). Es wäre daher sehr zu begrüßen, wenn der Gesetzgeber seine Haltung noch einmal überdenkt und die Regelung zum jungen Verwaltungsvermögen auf Fälle mit Missbrauchspotenzial beschränkt.

tungsauffassung findet bisher keine Rechtsgrundlage im Gesetz. Eine solche soll jedoch mit dem Jahressteuergesetz 2010 geschaffen werden.

► **Petiturum**

Für die Praxis wäre es wünschenswert, junges Verwaltungsvermögen bei nachgeordneten Tochterunternehmen nur beim Verwaltungsvermögenstest des Tochterunternehmens und nicht noch zusätzlich beim Verwaltungsvermögenstest des Mutterunternehmens zu berücksichtigen.



Probleme bei der Ermittlung der Lohnsumme

a. Ermittlung der Lohnsumme bei Konzernen

Die Höhe der ermittelten Ausgangslohnsumme hat erheblichen Einfluss auf die Frage, ob die Voraussetzungen für die Gewährung des Verschonungsabschlags (Regelverschonung oder Optionsverschonung) nach Ablauf der Lohnsummenfrist (fünf bzw. sieben Jahre) erfüllt sind.

Rechtsunsicherheit besteht in diesem Zusammenhang bzgl. der Frage, wie sich Beteiligungsänderungen an Tochterunternehmen innerhalb des für die Ausgangslohnsumme maßgeblichen Fünfjahreszeitraums auswirken. Die Finanzverwaltung schreibt in ihren Erlassen vor, dass Veränderungen der Beteiligungen zu berücksichtigen sind. Wie dies geschehen soll, wird hingegen nicht konkretisiert.

Auslegungsschwierigkeiten des Gesetzes bestehen insbesondere hinsichtlich der Einbeziehung von Lohnsummen nachgeordneter Gesellschaften in die Ermittlung der Ausgangslohnsumme. Müssen bei der nachgeordneten Gesellschaft die Voraussetzungen für eine Einbeziehung der Lohnsummen stichtagsbezogen oder wirtschaftsjahrbezogen erfüllt sein?

Nach der stichtagsbezogenen Betrachtung werden nur die Lohnsummen der Gesellschaften einbezogen, die zum Übertragungszeitpunkt die Voraussetzungen erfüllen.

Nach der wirtschaftsjahrbezogenen Betrachtung wird die Lohnsumme für jedes Wirtschaftsjahr separat ermittelt. Dabei sind in jedem Jahr die Lohnsummen des übertragenen Unternehmens und der Tochterunternehmen einzubeziehen, die die Voraussetzungen der Einbeziehung im jeweiligen Wirtschaftsjahr erfüllen. Die Lohnsummen aller Unternehmensteile werden für die Dauer ihrer Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe einbezogen. Der Zukauf eines Unternehmensteils führt zu

einer Erhöhung der Lohnsumme im jeweiligen Wirtschaftsjahr, während der Verkauf eines Unternehmensteils die Lohnsumme im jeweiligen Wirtschaftsjahr mindert.

Um hier Rechtssicherheit herzustellen, wäre eine Klarstellung in gesonderten Erlassen dringend notwendig. Dem Sinn und Zweck der Lohnsummenregelung würde wohl am ehesten mit der wirtschaftsjahrbezogenen Sichtweise entsprochen.

► **Petition**

Die Finanzverwaltung sollte die Lohnsummenermittlung bei Beteiligungsveränderungen in mehrstufigen Konzernen klarstellen.

b. Reinvestitionsklausel

Grundsätzlich stellt der Verkauf wesentlicher Betriebsgrundlagen nach der Übertragung einen für die erbschaftsteuerliche Begünstigung (Regelverschonung oder Optionsverschonung) schädlichen Vorgang dar. Nach der Reinvestitionsklausel ist jedoch im Fall der Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen von einer Nachversteuerung abzusehen, wenn der Veräußerungserlös binnen sechs Monaten innerhalb der begünstigten Vermögensart reinvestiert wird. Hierunter fällt z. B. die Anschaffung von Anlagegütern, Betriebsteilen oder neuen Betrieben, die das veräußerte Vermögen ersetzen.

Eine solche Reinvestition verhindert somit einen Verstoß gegen die Behaltensfrist. Gegebenenfalls kann aber ein Verstoß gegen die Lohnsummenregelung vorliegen, wenn z. B. eine Beteiligung mit zu berücksichtigenden Lohnsummen veräußert wird und bzgl. der zu erreichenden Lohnsumme bei der Muttergesellschaft die stichtagsbezogene Betrachtungsweise zur Anwendung kommt. Danach würde die Lohnsumme einer neu angeschafften Beteiligung auch dann nicht berücksichtigt werden, wenn die Neuanschaffung unter den Schutz der Reinvestitionsklausel fällt.

Das führt insbesondere dann zu Verzerrungen, wenn die Lohnsumme der neuen Beteiligung höher ist als die der alten.

► **Petition**

Liegen die Voraussetzungen der Reinvestitionsklausel vor, ist selbst bei Anwendung der stichtagsbezogenen Betrachtung die Lohnsumme der veräußerten Beteiligung durch die Lohnsumme der neu erworbenen Beteiligung zu ersetzen.

Probleme bei den schädlichen Vorgängen in der Behaltensfrist

Der BFH hat mehrfach entschieden, dass die Insolvenz als Aufgabe eines Gewerbebetriebs gilt, die zu einer rückwirkenden Nachversteuerung führt. Diese Erbschaftsteuerbelastung fällt als private Schuld des Erben oder Schenkers nicht in die Insolvenzmasse.

Diese Regelung bestraft übernahmewillige Erben, die bereit sind, das unternehmerische Risiko einzugehen und den geerbten Betrieb fortzuführen. Die nach der eigentlichen Intention des Gesetzgebers zu begrüßende Entscheidung des Erben für eine Fortführung wird aber unwahrscheinlicher, wenn der Erbe im Fall der Erfolglosigkeit und der damit einhergehenden Insolvenz des Unternehmens neben den betriebswirtschaftlichen Verlusten auch noch die nachzuzahlende Erbschaftsteuer zu tragen hat. Dies gilt umso mehr, als das Insolvenzrisiko - wie die jüngste Finanz- und Wirtschaftskrise hinreichend verdeutlicht hat - oftmals besteht, ohne dass den Unternehmer hieran ein Verschulden trifft. Die Regelung sollte daher auf den Prüfstand gestellt werden.

► **Petition**

Eine Insolvenz innerhalb der Behaltensfrist sollte kein schädliches Ereignis hinsichtlich der erbschaftsteuerlichen Begünstigung darstellen. Dies sollte im Erbschaftsteuergesetz aufgenommen werden.

Zusammenfassung

Chancen und Risiken für Familienunternehmen

Die ab 2009 geltenden neuen erbschaftsteuerlichen Regelungen haben die Rahmenbedingungen für die Begünstigungen von Unternehmensübertragungen erheblich verändert. Sowohl die Risiken als auch die Chancen sind gestiegen.

Die neuen Bewertungsvorschriften führen zu deutlich höheren Unternehmenswerten und damit zu hohen, gegebenenfalls existenzbedrohenden Erbschaft- und Schenkungsteuerzahlungen, wenn die erbschaftsteuer-

lichen Begünstigungen nicht greifen. Dies erhöht das Risiko für künftige Gesellschafter von Familienunternehmen erheblich.

Es wird umso wichtiger, dass die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen genutzt werden können. Werden die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt, kann ein vollkommen erbschaftsteuerfreier Unternehmensübergang erreicht werden.

Sollen die Voraussetzungen für eine erbschaftsteuerfreie Übertragung erfüllt werden, sind in der Praxis zahlreiche Stolperfallen zu beachten.

Hierbei geht es insbesondere um die folgenden Themen:

- ▶ Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen: Begünstigung durch Poolvertrag
- ▶ Übertragung von Personengesellschaftsanteilen
 - Begünstigung von Drittlandsvermögen, d. h. Betriebsstätten sowie ggf. auch Anteile an Drittlandspersonengesellschaften und an Drittlandskapitalgesellschaften
 - Übertragung von Mitunternehmeranteilen vor allem bei Übertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt oder bei der Übertragung von atypisch stillen Beteiligungen
 - Fremdfinanzierung von Mitunternehmeranteilen
 - Übertragung von Anteilen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften
- ▶ Beachtung des jungen Verwaltungsvermögens bei der Obergesellschaft
- ▶ Berücksichtigung von jungem Verwaltungsvermögen bei Untergesellschaften im Rahmen des Verwaltungsvermögenstests in mehrstufigen Konzernen
- ▶ Gleichzeitige Übertragung mehrerer parallel gehaltener Unternehmensanteile
- ▶ Entwicklung der Lohnsumme bei Konzernen
- ▶ Berücksichtigung von durch Schulden finanziertem Verwaltungsvermögen
- ▶ Betriebsaufspaltung als Gefahrenfalle beim Verwaltungsvermögenstest



Ansprechpartner



Berlin
Ute Witt
Telefon +49 30 25471 21660
ute.witt@de.ey.com



Eschborn/Frankfurt am Main
Marcel Schwab
Telefon +49 6196 996 27531
marcel.schwab@de.ey.com



Dortmund
Christoph Spiekermann
Telefon +49 231 55011 22226
christoph.spiekermann@de.ey.com



**Eschborn/Frankfurt am Main
München**
Dr. Thomas Fritz
Telefon +49 6196 996 27015
thomas.fritz@de.ey.com



Dortmund
Carl-Josef Husken
Telefon +49 231 55011 22229
carl-josef.husken@de.ey.com



Freiburg
Bernd Meier
Telefon +49 761 1508 23230
bernd.meier@de.ey.com



Dortmund
Dr. Olaf Siegmund
Telefon +49 231 55011 13981
olaf.siegmund@de.ey.com



Hamburg
Helmut Rundshagen
Telefon +49 40 36132 12565
helmut.rundshagen@de.ey.com



Dortmund
Hartmut Luda
Telefon +49 231 55011 22232
hartmut.luda@de.ey.com



Hannover
Wilhelm Niggemann
Telefon +49 511 8508 17651
wilhelm.niggemann@de.ey.com



Eschborn/Frankfurt am Main
Angelika Frölich
Telefon +49 6196 996 27447
angelika.froelich@de.ey.com



Hannover
Klaus Robert
Telefon +49 511 8508 16649
klaus.robert@de.ey.com



Heilbronn

Mario J. Oßwald
Telefon +49 7131 9391 29132
mario.osswald@de.ey.com



Stuttgart

Dr. Stefan Lahme
Telefon +49 711 9881 15159
stefan.lahme@de.ey.com



Leipzig

Arnim Schiffmann
Telefon +49 341 2526 23560
arnim.schiffmann@de.ey.com



Stuttgart

Hagen Reiser
Telefon +49 711 9881 14391
hagen.reiser@de.ey.com



Mannheim

Dr. Jürgen Staiger
Telefon +49 621 4208 12231
juergen.staiger@de.ey.com



Stuttgart

Lars Zipfel
Telefon +49 711 9881 14492
lars.zipfel@de.ey.com



München

Susanne von Petrikowsky
Telefon +49 89 14331 17323
susanne.von.petrikowsky@de.ey.com



München

Dr. Christian Reiter
Telefon +49 89 14331 16539
christian.reiter@de.ey.com



Ravensburg

Achim Müller
Telefon +49 751 3551 10751
achim.mueller@de.ey.com

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Die internationale Ernst & Young-Organisation im Überblick

Die internationale Ernst & Young-Organisation ist einer der Marktführer in der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung und Transaktionsberatung sowie in den Advisory Services. Ihr Ziel ist es, das Potenzial ihrer Mitarbeiter und Mandanten zu erkennen und zu entfalten. Die rund 144.000 Mitarbeiter sind durch gemeinsame Werte und einen hohen Qualitätsanspruch verbunden.

Die internationale Ernst & Young-Organisation besteht aus den Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig und haftet nicht für das Handeln und Unterlassen der jeweils anderen Mitgliedsunternehmen. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter www.de.ey.com

In Deutschland ist Ernst & Young mit rund 7.100 Mitarbeitern an 22 Standorten präsent. „Ernst & Young“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited.

© 2010
Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

SRE 0910



Mix

Produktgruppe aus vorbildlich bewirtschafteten
Wäldern und anderen kontrollierten Herkünften
www.fsc.org Zert.-Nr. SCS-COC-000944
© 1996 Forest Stewardship Council

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Obwohl sie mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität; insbesondere kann diese Publikation nicht den besonderen Umständen des Einzelfalls Rechnung tragen. Eine Verwendung liegt damit in der eigenen Verantwortung des Lesers. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der internationalen Ernst & Young-Organisation wird ausgeschlossen. Bei jedem spezifischen Anliegen sollte ein geeigneter Berater zurate gezogen werden.