

Erbschaftssteuerreform 2016 – Einigung im Vermittlungsausschuss

Dr. Matthias Peetz*

Bundesregierung und Länder haben sich nach zähem Ringen auf die letzten Details der Erbschaftssteuerreform verständigt. Das Gesetz tritt rückwirkend zum 1. Juli 2016 in Kraft. Im Wesentlichen ergeben sich nun folgende Änderungen beim Betriebsvermögen, welches auch weiterhin bei der Erbschaftssteuer begünstigt ist:

I. Verwaltungsvermögen

Die typisierende Verwaltungsvermögensgrenze von 50 % wird aufgehoben. Stattdessen wird zur Bestimmung des Anteils des nicht begünstigten Vermögens auf den um das unschädliche Verwaltungsvermögen gekürzten Nettowert des Verwaltungsvermögens abgestellt. Es wird allerdings ein begünstigungsfähiges Vermögen insgesamt von der Verschonung ausgenommen, das nahezu ausschließlich aus Verwaltungsvermögen (≥ 90 %) besteht, da dann davon auszugehen ist, dass das gesamte betriebliche Vermögen nicht schutzwürdig ist.

II. Abschlag für Familiengesellschaften

In § 13a Abs. 9 ErbStG ist nunmehr ein Abschlag von begünstigtem Vermögen für sogenannte Familiengesellschaften aufgenommen worden. Für begünstigtes Vermögen wird demnach ein Abschlag gewährt, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die

- 1. die Entnahme oder Ausschüttung auf höchstens 37,5 Prozent des um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Betrages des steuerrechtlichen Gewinns beschränken; Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen bleiben von der Beschränkung der Entnahme oder Ausschüttung unberücksichtigt, und*
- 2. die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Mitgesellschafter, auf Angehörige im Sinne des § 15 der Abgabenordnung oder auf eine Familienstiftung (§ 1 Absatz 1 Nummer 4) beschränken, und*

* Der Autor ist Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Dipl.-Kfm., CFA mit den Tätigkeitsschwerpunkten Erbrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht.

3. *für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt und die Bestimmungen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. Gelten die in Satz 1 genannten Bestimmungen nur für einen Teil des begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2, ist der Abschlag nur für diesen Teil des begünstigten Vermögens zu gewähren.*

Die Voraussetzungen müssen 2 Jahre vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung vorliegen. Der Abschlag entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Voraussetzungen nicht über einen Zeitraum von 20 Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung eingehalten werden.

Zur Höhe des Abschlags regelt § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG:

„Die Höhe des Abschlags entspricht der im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert (Satz 1 Nummer 3) und darf 30 Prozent nicht übersteigen.“

Der Abschlag wird unabhängig vom Erreichen der Mindestlohnsumme oder der Einhaltung der Behaltensfristen gewährt.

Die Ausgestaltung einer solchen Regelung im Gesellschaftsvertrag sollte steuerrechtlich sowie gesellschaftsrechtlich abgestimmt werden, um spätere Überraschungen zu vermeiden.

III. Stundungsregelung

Bei einem Erwerb begünstigten Vermögens von Todes wegen kann der Erwerber die auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer bis zu sieben Jahren stunden. Die Stundung ist zu beantragen. Sie erfolgt für den ersten Jahresbetrag, der ein Jahr nach der Festsetzung der Steuer fällig wird, unverzinslich, im Anschluss allerdings unter Festsetzung von (derzeit relativ unattraktiven) 6 % Zinsen p.a., so dass bei derzeitigem Zinsniveau ein Stundungsantrag in der Regel nicht zu empfehlen sein dürfte. Die Festsetzung eines variablen, zum Beispiel vom Basiszinssatz abhängigen Zinssatzes wäre hier die deutlich sinnvollere Lösung gewesen. Mit einem Verstoß gegen die Lohnsummen- oder die Behaltensregelung endet die Stundung und die Steuer wird sofort fällig.

IV. Lohnsummenregelung

Die Lohnsummenregelung hat neue Voraussetzungen. Voraussetzung für die Gewährung des Verschonungsabschlags ist, dass die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (Mindestlohnsumme). Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche

Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre.

In den folgenden Fällen findet die Lohnsummenregelung keine Anwendung:

- Die Ausgangslohnsumme beträgt 0 €.
- Der Betrieb hat nicht mehr als fünf Beschäftigte.

An die Stelle der Mindestlohnsumme von 400 % tritt bei

- mehr als fünf, aber nicht mehr als zehn Beschäftigten eine Mindestlohnsumme von 250 %, sowie
- bei mehr als zehn, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten eine Mindestlohnsumme von 300 %.

V. Investitionsklausel

Für im Besteuerungszeitpunkt vorliegendes Verwaltungsvermögen wird eine Investitionsklausel eingeführt. Beim Erwerb von Todes wegen entfällt die Zurechnung von Vermögensgegenständen zum Verwaltungsvermögen rückwirkend zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer, wenn der Erwerber innerhalb von zwei Jahren ab dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer diese Vermögensgegenstände in Vermögensgegenstände innerhalb des vom Erblasser erworbenen, begünstigungsfähigen Vermögens investiert hat, die unmittelbar einer Tätigkeit i.S.d. § 13 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG dienen und kein Verwaltungsvermögen sind. Voraussetzung hierfür ist, dass die Investition aufgrund eines im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorgefassten Plans des Erblassers erfolgt und keine anderweitige Ersatzbeschaffung von Verwaltungsvermögen vorgenommen wird oder wurde. Unternehmer sind gut beraten, hier frühzeitig entsprechende Pläne vorzuhalten und zu aktualisieren.

VI. Bewertung des Betriebsvermögens - Kapitalisierungsfaktor

Die bislang bestehende Überbewertung von Unternehmen und Beteiligungen wird durch einen neuen Kapitalisierungsfaktor von maximal 13,75 korrigiert. Dieser Kapitalisierungsfaktor kann künftig durch Rechtsverordnung des BMF an die Entwicklung der Zinsstrukturdaten nach unten angepasst werden. Dies kann sich im Einzelfall aber auch zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken. Denn mit sinkenden Unternehmenswerten steigt der Anteil des schädlichen Verwaltungsvermögens. Unabhängig von der deutlich gemilderten Bewertung im vereinfachten Ertragswertverfahren ist auch in Zukunft eine individuelle Unternehmensbewertung vor allem in den Fällen angezeigt, in denen auf diesem Weg eine Unterschreitung z.B. der Großwerbengrenze i.H.v. 26 Mio. € herbeigeführt werden kann.