

ANWENDUNGSERLASS ZUR ERBSCHAFTSTEUER- REFORM

EINSCHÄTZUNGEN ZU DER STELLUNGNAHME DER FINANZVERWALTUNG

VON DR. BERTRAM LAYER, STEUERBERATER, HENNERKES, KIRCHDÖRFER & LORZ

ABSTRACT

Mit dem koordinierten Ländererlass vom 22. Juni 2017, veröffentlicht am 31. Juli 2017 im Bundessteuerblatt Teil I, Seite 902 ff., hat die Finanzverwaltung erstmals zu den Kernbereichen der Erbschaftsteuerreform in Gestalt eines Anwendungserlasses (im Folgenden: AEErbSt 2017) Stellung genommen. Diese Stellungnahme erfolgt knapp ein Jahr nach dem Inkrafttreten der Erbschaftsteuerreform zum 1. Juli 2016. Das Land Bayern hat den koordinierten Ländererlass nicht mitgetragen und wird auf eine verbindliche Anwendung der Regelungen in der eigenen Finanzverwaltung verzichten. Dies zeigt, dass einige von der Finanzverwaltung getroffenen Auslegungen in der Anwendungspraxis auch innerhalb der Finanzverwaltung umstritten sind. Die Diskussion um die Ausgestaltung der Erbschaftsteuerrichtlinien darf daher mit Spannung erwartet werden.

I. DIE NEUREGELUNGEN DES ERBSCHAFTSTEUERERLASSES IM ÜBERBLICK

Die Finanzverwaltung hat in dem vorgenannten Erlass zu den wesentlichen Neuregelungen der Erbschaftsteuerreform Stellung genommen, und zwar anknüpfend und ergänzend zu den bereits in den Erbschaftsteuerrichtlinien (ErbStR 2011) und in weiteren Anwendungserlassen enthaltenen Regelungen. Deshalb sei nochmals in Erinnerung gerufen, welche grundlegenden Veränderungen das ab dem 1. Juli 2017 gültige Erbschaftsteuerrecht mit sich gebracht hat, woraus sich der Regelungsbedarf begründet:

(Siehe Abb. 1)

INHALT

- I. Die Neuregelungen des Erbschaftsteuererlasses im Überblick
- II. Wesentliche Regelungen aus der Sicht großer Familienunternehmen
 1. Aufgriffsgrenze für die Verschonungsbedarfsprüfung
 2. Vorwegabschlag für Familienunternehmen
- III. Regelungen zur Ermittlung des Verwaltungsvermögens
- IV. Verbundvermögensaufstellung
- V. Verschonungsbedarfsprüfung
- VI. Weiterer Fortgang der Beratungen zu den Erbschaftsteuerrichtlinien

II. WESENTLICHE REGELUNGEN AUS DER SICHT GROSSER FAMILIENUNTERNEHMEN

Aufgrund des Umfangs der Erlassregelung (in Summe 89 Seiten) können nachfolgend nur einige Regelungen des neuen Erlasses herausgegriffen werden, die gerade für große Familienunternehmen von besonderer Bedeutung sind.

1. Aufgriffsgrenze für die Verschonungsbedarfsprüfung

Wird innerhalb eines Zeitraumes von zehn Jahren begünstigtes Betriebsvermögen im Wert von mehr als 26 Mio. Euro von einem Erblasser/Schenker an einen Erwerber vererbt oder verschenkt, greift die Begünstigung für Betriebsvermögen gemäß § 13a ErbStG nicht ein. Vielmehr kann auf Antrag eine Verschonungsbedarfsprüfung gemäß § 28a ErbStG oder das Abschmelzmodell gemäß § 13c ErbStG gewählt werden. Bei der Verschonungsbedarfsprüfung wird die Erbschaftsteuer insoweit erlassen, als diese nicht aus 50% des vorhandenen Privatvermögens, des mitübertragenen Privatvermögens und des im Unternehmen vorhandenen steuerpflichtigen Verwaltungsvermögens gezahlt werden kann.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sollen bei der Ermittlung der Aufgriffsgrenze von 26 Mio. Euro auch Erwerbe vor dem 1. Juli 2016 berücksichtigt werden (siehe im Einzelnen die Regelungen in Abschnitt (im Folgenden kurz: A) 13a.2 Abs. 2 S. 3–7 bzw. A 13c.4 Abs. 1 S. 4 AEErbSt 2017). Dabei soll nach Auffassung der Finanzverwaltung wie folgt differenziert werden:

Änderungen durch die Erbschaftsteuerreform

Bisherige Verschonung

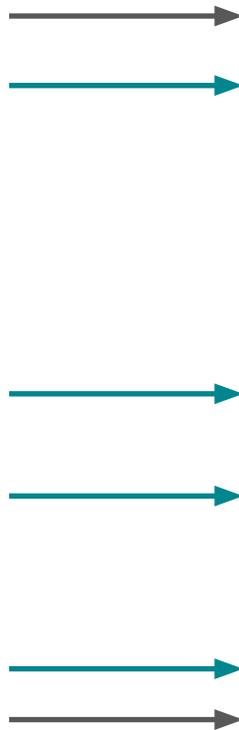
Begünstigungsfähiges Vermögen

85% **Verschonung** (wahlweise: 100%), wenn
 • **Grundvoraussetzung:** das begünstigte Vermögen max. zu 50% bzw. 10% aus **Verwaltungsvermögen** (d.h. fremdvermietete Immobilien, Wertpapiere, „hohe Liquidität“ etc.) besteht; innerhalb dieser Grenzen Verschonung des Verwaltungsvermögens nach dem „Alles oder Nichts- Prinzip“

• Verschonung bisher unabhängig von der Höhe des erworbenen Vermögens

• **Folgevoraussetzungen:**

- **Mindestlohnsumme** 400% über 5 Jahre bzw. 700% über 7 Jahre werden erreicht,
- **Behaltensfrist** über 5 bzw. 7 Jahre wird gewahrt.



Neuregelung

Bleibt im Wesentlichen wie bisher

- Veränderungen des Verwaltungsvermögensbegriffs
- Berechnung auf Gruppenebene (**konsolidierte Betrachtung**)
- **Volle Besteuerung des Netto-Verwaltungsvermögens**, soweit es 10% des begünstigten Vermögens übersteigt – Rückausnahme für „geplante Investitionen“ nach dem Erbfall
- Entfall jeder Begünstigung bei Brutto-Verwaltungsvermögen $\geq 90\%$
- Entfall der Optionsverschonung bei Teilbrutto-Verwaltungsvermögen $> 20\%$

Verschonungsbedarfsprüfung ab Erwerb von 26 Mio. Euro, wahlweise stufenweise **Abschmelzung** der Begünstigung bis auf 0% bei 90 Mio. Euro
aber

- Entlastung bei der Bewertung (Verringerung Kapitalisierungsfaktor auf 13,75; Abschlag für Familienunternehmen bis zu 30%)
- Anspruch auf Steuerstundung bei Erwerben von Todes wegen bis zu 7 Jahre

- Neuregelung für Betriebe mit bis zu 15 Beschäftigten

Keine Veränderung

Abb. 1, Quelle: Eigene Darstellung

- Bei Vorerwerben im Zeitraum 1. Januar 2009 bis 30. Juni 2016 soll der Wert in der Höhe angesetzt werden, in der steuerfrei geblieben ist – bei Anwendung der Regelverschonung somit zu 85 %, bei Anwendung der Vollverschonung somit 100 %;
- bei Vorerwerben vor dem 1. Januar 2009 soll der damals ermittelte Wert in voller Höhe angesetzt werden, d.h. auch ohne Berücksichtigung des damals möglichen Verschonungsabschlags von 85 %.

Die Einbeziehung von Vorerwerben in die Ermittlung der Aufgriffsgrenze von 26 Mio. Euro wäre dabei keinesfalls zwingend gewesen und wird sicherlich zu Diskussionen aufgrund der Vielzahl der vor dem 1. Juli 2016 durchgeführten Schenkungen führen.

2. Vorwegabschlag für Familienunternehmen

Im Zuge der Erbschaftsteuerreform 2016 wurde in § 13a Abs. 9 ErbStG eine Regelung eingeführt, wonach für Unternehmen, die nach den gesetzlichen Vorgaben als Familienunternehmen einzustufen sind, ein Abschlag von bis zu 30 % des begünstigten Unternehmenswerts gewährt wird. Voraussetzung ist,

dass zwei Jahre vor der Übertragung (Vorfrist) und 20 Jahre nach der Übertragung (Nachfrist) der Gesellschaftsvertrag bzw. die Satzung die Übertragung der Anteile lediglich auf Angehörige im Sinne des § 15 AO, auf Mitgesellschafter oder Familienstiftungen zulässt, die Gewinnentnahmen auf 37,5 % des steuerlichen Gewinns nach Ertragsteuern (aber vor etwaigen Erbschaftsteuern) beschränkt und die Abfindung im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters unter dem Verkehrswert liegt. Diese gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen müssen nicht nur im Gesellschaftsvertrag bzw. der Satzung verankert, sondern auch tatsächlich eingehalten werden. In Abhängigkeit von der prozentualen Begrenzung der Abfindung bei Ausscheiden eines Gesellschafters wird der Abschlag gewährt, maximal aber 30 %.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll es nicht ausreichen, wenn sich die vorgenannten Beschränkungen aus einem Poolvertrag ergeben. Aktiengesellschaften sind ebenso wie Einzelunternehmen von der Inanspruchnahme des Vorwegabschlags für Familienunternehmen ausgenommen (siehe im Einzelnen die Regelungen in A 13a.19 Abs. 2 S. 4 AEErbSt 2017). »

Zu den drei Beschränkungen ergeben sich aus dem Anwendungserlass folgende weitere Hinweise:

- Bezüglich der Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkung wird abgestellt auf den Gewinn der Steuerbilanz im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG, wobei bei Personengesellschaften Ergebnisse aus Sonderbilanzen/Ergänzungsbilanzen unberücksichtigt bleiben. Das Abstellen auf den Steuerbilanzgewinn bedeutet, dass bei Holdinggesellschaften auch die ggf. weitestgehend steuerfrei gestellten Beteiligungserträge in der Bemessungsgrundlage für die höchste zulässige Ausschüttung zu berücksichtigen sind. Soweit Entnahmen durch Begleichung der auf einen Gewinnanteil entfallenden Ertragsteuern entfallen, sind diese Entnahmen unschädlich und erhöhen somit den höchsten zulässigen Entnahmebetrag. Hingegen sollen Entnahmen bzw. Ausschüttungen zur Begleichung der Erbschaftsteuer- oder Schenkungsteuer in die Ermittlung der schädlichen Entnahmen einbezogen werden (siehe im Einzelnen die Ausführungen in A 13a.19 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 AEErbSt 2017).
- Bei den Verfügungsbeschränkungen wird von der Finanzverwaltung erfreulicherweise zugestanden, dass die Übertragung auf eine ausländische Familienstiftung zulässig ist. Einschränkend wird aber ausgeführt, dass keine wirksame Verfügungsbeschränkung vorliegt, wenn der Gesellschaftsvertrag eine Verfügung auf andere als im Gesetz genannte Personen nach Zustimmung der übrigen Gesellschafter zulässt.¹ Solche Öffnungsklauseln sind in vielen Gesellschaftsverträgen von Familienunternehmen verankert und sind damit nach Auffassung der Finanzverwaltung schädlich für die Inanspruchnahme des Vorwegabschlags.
- Bezüglich der Abfindungsbeschränkung wird ergänzend zum Gesetzeswortlaut ausgeführt, dass keine ausreichende Verfügungsbeschränkung vorliegt, wenn ein Verkauf von Anteilen unter dem gemeinen Wert an Personen zulässig ist, auf die im Sinne der Verfügungsbeschränkungen zulässigerweise übertragen werden darf (z.B. auf Mitgesellschafter oder auf Angehörige bzw. Familienstiftungen). Im Ergebnis bedeutet dies, dass in jedem Fall Abfindungsbeschränkungen im Gesellschaftsvertrag verankert sein müssen (siehe im Einzelnen die Ausführungen in A 13a.19 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 AEErbSt 2017).

Die Ausführungen der Finanzverwaltung machen deutlich, dass bei Beteiligungen an Personengesellschaften der Vorwegabschlag nur für das Gesamthandsvermögen zu gewähren ist und somit nicht für das Sonderbetriebsvermögen (Ausnahme: im Sonderbetriebsvermögen befindet sich wiederum eine Beteiligung, auf die alle vorgenannten Beschränkungen zutreffen; siehe im Einzelnen die Ausführungen in A 13a.19 Abs. 3 S. 2 AEErbSt 2017). Der Anwendungserlass bringt leider in vielen noch offenen Fragen in Verbindung mit den geforderten Beschränkungen keine Klarheit. So fehlt beispielsweise ein Hinweis, wie ein temporärer Verstoß gegen die Entnahmebeschränkungen zu werten ist, wenn gerechnet auf die gesamten 20 Jahre, in denen die Entnahmebeschränkungen zu berücksichtigen sind, die Voraussetzungen im Durchschnitt erfüllt werden.

¹ Siehe im Einzelnen die Ausführungen in A 13a.19 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 AEErbSt 2017; ferner auch Eisele, NBW 2017, 2670 ff., 2675.

III. REGELUNGEN ZUR ERMITTLUNG DES VERWALTUNGSVERMÖGENS

Um insbesondere ausschließlich vermögensverwaltend tätige Gesellschaften (z.B. vermögensverwaltende GmbHs oder GmbH & Co. KGs) aus dem Begünstigungsbereich auszunehmen, hat der Gesetzgeber im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2009 den Begriff des Verwaltungsvermögens eingeführt und im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2016 teilweise ergänzt (§ 13b Abs. 4 ErbStG). Dem Verwaltungsvermögen kommt nunmehr eine doppelte Bedeutung für die Ermittlung der Erbschaftsteuerbelastung zu. Das Verwaltungsvermögen wird nach Abzug eines Freibetrages von 15 % des Unternehmenswerts für Finanzvermögen und eines allgemeinen Freibetrages von 10 % des Wertes des begünstigten Vermögens wie Privatvermögen besteuert. Dieses steuerpflichtige (Netto-)Verwaltungsvermögen unterliegt damit nicht der erbschaftsteuerlichen Begünstigung für Betriebsvermögen und wird zudem im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) bei Anteilswerten von mehr als 26 Mio. Euro zu weiteren 50 % zur Begleichung der Erbschaftsteuer auf das grundsätzlich erbschaftsteuerlich begünstigte Unternehmensvermögen herangezogen.

Die Berechnung des begünstigten Vermögens, des Vorwegabschlags nach § 13a Abs. 9 ErbStG und des steuerpflichtigen Verwaltungsvermögens ist mit den zu durchlaufenden Berechnungsschritten im koordinierten Ländererlass im Einzelnen dargestellt (siehe A 13b.9 Abs. 2 AEErbSt 2017). Nach der Darstellung der Finanzverwaltung führen zwölf Rechenschritte zum begünstigten Vermögen.

Die Ausführungen der Finanzverwaltung in den bisherigen Erbschaftsteuerrichtlinien zum Verwaltungsvermögenskatalog wurden überwiegend bestätigt – abgesehen von den Neuregelungen im Finanzmitteltest, zu Kunstgegenständen und anderen besonderen Wirtschaftsgütern sowie zu Grundstücken im Zusammenhang mit Lieferungsverträgen. Im Vergleich zu den Erbschaftsteuerrichtlinien unverändert geblieben sind z.B. auch die Ausführungen der Finanzverwaltung zum sog. Wohnungsunternehmen.

Deshalb gilt nach wie vor die Grenze von 300 eigenen Wohnungen, bei deren Überschreiten regelmäßig ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt (siehe im Einzelnen die Ausführungen in A 13b.17 AEErbSt 2017).

Eine erweiterte Regelung haben Kunstgegenstände und andere besondere Wirtschaftsgüter erfahren (siehe A 13b.21 AEErbSt 2017). Diese Gegenstände gehören dann nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn sie Bestandteile eines Museums zur Unternehmensgeschichte und in einer für ein Museum üblichen Art und Weise für die Öffentlichkeit zugänglich sind. Gefordert wird aber darüber hinaus, dass ein Bezug zum Unternehmen bzw. zur Unternehmensgeschichte existiert.

Damit wurde ein Teil der Protokollerklärung der Bundesregierung zum Erbschaftsteuerreformgesetz betreffend die Museen zur Unternehmensgeschichte, die eigentlich zu einer Ergänzung des Erbschaftsteuergesetzes führen sollte, zunächst in

dem Anwendungserlass verankert.² Die Ausführungen im Anwendungserlass beschäftigen sich sodann mit der Bestimmung von Finanzmitteln und dem Finanzmitteltest, der Investitionsklausel sowie der Ermittlung des unschädlichen Verwaltungsvermögens (siehe im Einzelnen die Ausführungen unter A 13b.23 bis 13b.28 AEErbSt 2017).

Bezüglich der Investitionsklausel, wonach die Zurechnung zum Verwaltungsvermögen im Erbfall entfällt, wenn Verwaltungsvermögen nach einem vorgefassten Plan des Erblassers innerhalb einer Zweijahresfrist nach näherer Maßgabe des § 13b Abs. 5 ErbStG investiert wird, äußert sich der Anwendungserlass in A 13b.24 Abs. 3 AEErbSt 2017 zu der Frage, welche Anforderungen seitens der Finanzverwaltung an einen vorgefassten Plan gestellt werden. Danach muss der Plan so konkret sein, dass er und die vom Erben umgesetzte Investition nachvollzogen werden können. Der Plan muss danach auch die zu erwerbenden oder herzustellenden Gegenstände beinhalten. Angaben darüber, welches Verwaltungsvermögen zur Finanzierung der Investitionen zu verwenden ist, bedarf es hingegen nicht.

IV. VERBUNDVERMÖGENSAUFSTELLUNG

In Konzernstrukturen ist das Verwaltungsvermögen im Rahmen einer sogenannten Verbundvermögensaufstellung gemäß § 13b Abs. 9 Satz 2 ErbStG zu ermitteln. Demnach sind anstelle der Beteiligungen oder Anteile die gemeinen Werte der diesen Gesellschaften zuzurechnenden Vermögensgegenstände mit dem Anteil einzubeziehen, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht. In der Verbundvermögensaufstellung sind damit die jeweils gehaltenen Finanzmittel, die (weiteren) Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens sowie die Schulden zusammenzufassen. Junge Finanzmittel und junges Verwaltungsvermögen sind gesondert aufzuführen. Es wird damit nicht wie im vor der Erbschaftsteuerreform 2016 geltenden Erbschaftsteuerrecht jede Beteiligungsgesellschaft gesondert betrachtet, sondern auf eine konsolidierte Betrachtung abgestellt.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann die Konzernbilanz allerdings keine Grundlage für die Verbundvermögensaufstellung bilden. Vielmehr ist eine eigenständige Berechnung durchzuführen, wobei diese nicht durch das Erbschaftsteuerfinanzamt, sondern vielmehr von den Betriebsfinanzämtern auf jeder Beteiligungsstufe durchzuführen ist (siehe A 13b.29 Abs. 2 S. 4 AEErbSt 2017).³

V. VERSCHONUNGSBEDARFSPRÜFUNG

Bei der im Falle der zuvor dargestellten Überschreitung der Aufgriffsgrenze von 26 Mio. Euro auf Antrag möglichen Verschonungsbedarfsprüfung wird die Erbschaftsteuer insoweit erlassen, als diese nicht aus 50 % des vorhandenen Privatvermögens⁴, des mitübertragenen Privatvermögens und des im Unternehmen vorhandenen steuerpflichtigen Verwaltungs-

vermögens gezahlt werden kann. Auch innerhalb von zehn Jahren nach der Übertragung des Betriebsvermögens an den Erwerber (auch von dritter Seite) geschenktes bzw. vererbtes Privatvermögen wird in die Verschonungsbedarfsprüfung einbezogen. Je höher das vorhandene bzw. mitübertragene Privatvermögen und je höher das Verwaltungsvermögen ist, umso geringer ist bei Wahl der Verschonungsbedarfsprüfung im Ergebnis die erbschaftsteuerliche Begünstigung für Betriebsvermögen. Dabei ist gemäß § 13a Abs. 1 ErbStG ein Zehnjahreszeitraum zu beachten, in dem die Übertragungswerte des begünstigten Betriebsvermögens zusammengerechnet werden.⁵

Die Finanzverwaltung regelt in A 28a.2 Abs. 2 AEErbSt 2017 bezüglich des verfügbaren Vermögens, dass alleine die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt maßgeblich sind. Auf diesen Stichtag sind der Bestand und der Wert des verfügbaren Vermögens zu ermitteln. Die auf den steuerpflichtigen Erwerb entfallende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer ist nach Auffassung der Finanzverwaltung ebensowenig abzuziehen wie die bei einem späteren Verkauf des verfügbaren Vermögens anfallende Einkommen- und Grunderwerbsteuer.

VI. WEITERER FORTGANG DER BERATUNGEN ZU DEN ERBSCHAFTSTEUERRICHTLINIEN

Der weitere Fortgang der Diskussion um die neu zu fassenden Erbschaftsteuerrichtlinien darf mit Spannung erwartet werden. Nachdem die Finanzverwaltung zu einigen Auslegungsfragen in Verbindung mit dem neuen Erbschaftsteuergesetz keine einheitliche Meinung finden konnte, ist zu hoffen, dass in den neu zu fassenden Erbschaftsteuerrichtlinien noch Änderungen gegenüber der im hier dargestellten Erlass vertretenen Rechtsauffassung eintreten bzw. insbesondere auch Aussagen zu noch offenen Themen getroffen werden. ◆

⁵ Siehe zu weiteren Einzelheiten auch die Ausführungen bei Wachter, NWB 2017, 2751 ff., 2761



Dr. Bertram Layer ist Partner im Büro Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz. Seine Schwerpunkte sind die Beratung von Familienunternehmen und deren Gesellschafter bei der Unternehmens- und Vermögensnachfolge, bei Umstrukturierungen und beim Kauf und Verkauf von Unternehmen.

KEYWORDS

Anwendungserlass • Erbschaftsteuer • Verschonungsbedarfsprüfung • Verwaltungsvermögen

² Vgl. auch Reich, BB 2017, 1879 ff., 1881

³ Siehe im Einzelnen auch Korezkij, DStR 2017, 1729 ff., 1734

⁴ Zur Kritik an der Einbeziehung des vorhandenen Privatvermögens Kirchdörfer/Layer, DB 2015, 451 ff., 457