

VORWEGABSCHLAG FÜR FAMILIENUNTERNEHMEN

DIE ÄNDERUNGEN NACH DEM NEUEN ERBSCHAFTSTEUERRECHT

VON PROF. DR. ANDREAS WIEDEMANN UND DR. MICHAEL BREYER

ABSTRACT

Der folgende Beitrag erläutert die neuen Regelungen des § 13a Abs. 9 ErbStG (Abschnitt II.). Im zweiten Teil des Beitrags, der in der nächsten Ausgabe der FuS erscheinen wird, zeigen wir auf, wie die gesetzlichen Vorgaben im Gesellschaftsvertrag und der gelebten Praxis umgesetzt werden können (Abschnitt III.). Abschließend erörtern wir, in welchen Fällen es sich im Rahmen der Nachfolgeplanung empfehlen kann, die Voraussetzungen für § 13a Abs. 9 ErbStG zu schaffen (Abschnitt IV.).

I. Einleitung

Seit der Erbschaftsteuerreform 2016 müssen mittlere und größere Familienunternehmen mit spürbaren Verschärfungen der Erbschaftsteuerlast rechnen.¹ Angesichts der niedrigen Wertgrenze von 26 Mio. Euro, ab der eine Beteiligung nur noch bei konkret nachgewiesener Bedürftigkeit des Erwerbers verschont wird bzw. ab der ohne Verschonungsbedarfsprüfung die Verschonung bis auf 0 % bei Beteiligungserwerben ab rund 90 Mio Euro. abgesenkt wird, gewinnt das altbekannte Problem, dass die in Deutschland geltenden Bewertungsregeln zu unrealistisch hohen Ansätzen für Beteiligungen an Familienunternehmen führen,² besondere Bedeutung. Der Gesetzgeber hat das immerhin erkannt und in zweifacher Weise reagiert:

Für das vereinfachte Ertragswertverfahren nach §§ 199 ff. BewG, das für die erbschaftsteuerliche Praxis Ausgangspunkt aller weiteren Überlegungen zur Bewertung ist, wurde der bisherige Ergebnismultiplikator von zuletzt 17,86 (2016) auf 13,75 abgesenkt. Das ist in den allermeisten Fällen immer noch weit entfernt von realistischen Marktpreisen, geht aber einen Schritt in die richtige Richtung.

Ferner hat der Gesetzgeber mit § 13a Abs. 9 ErbStG einen sogenannten „Vorwegabschlag für Familienunternehmen“ eingeführt, mit dem bei Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen, die den gesetzlichen Vorgaben entsprechen, ein Wertabschlag von bis zu 30 % auf das erbschaftsteuerlich begünstigte Vermögen eingeräumt wird. Steuersystematisch handelt es sich hierbei nicht um eine Bewertungsregel, sondern um eine von Amts wegen anzuwendende Steuerbefreiungsvorschrift. Die allgemeine steuerliche Bewertungsregel des § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG blieb unverändert, wonach die vorgenannten Beschränkungen als „persönliche Verhältnisse“ unbeachtlich für die Ermittlung des Anteilswerts sind.³ Für steuerliche Zwecke wird ein objektivierter Gesamtunternehmenswert ermittelt und daraus quotial zur Beteiligungshöhe der Wert einer Beteiligung abgeleitet. Das Steuerrecht ist somit grundsätzlich weiterhin blind für den jedem Gesellschafter eines Familienunternehmens bekannten Umstand, dass er den vollen Wert seines Anteils nie realisieren kann, außer natürlich im Falle eines Verkaufs des Unternehmens durch alle Gesellschafter.

1 Insgesamt zu den Neuregelungen mit Beispielsrechnungen *Breyer* (FuS 2016), S. 162 ff.; *Layer* (FuS 2017), S. 180 ff.

2 Eingehend *Stiftung Familienunternehmen* (Hrsg.), *Der Einfluss von Verfügungsbeschränkungen auf die Bewertung von Familienunternehmen*, 2016.

3 *Crezelius*, in: *Benz/Blumenberg/Crezelius, Erbschaftsteuerreform 2016*, Teil A. Rn. 242. § 9 BewG gilt auch für die Anteils-/Betriebsvermögensbewertung nach § 11 Abs. 2 BewG, vgl. BFH vom 10. Mai 2012, BFH/NV S. 1299, *Halaczinsky*, in: *Rösler/Troll, BewG*, 26. Ergänzungslieferung April 2017, § 9 Rn. 37.

INHALT

- I. Einleitung
- II. Voraussetzungen und Umfang des Vorwegabschlags
 1. Gesellschaftsvertragliche Regelung: Ausschluss von AG und SE?
 2. Entnahmebeschränkungen
 3. Verfügungsbeschränkungen
 4. Abfindungsbeschränkungen
 5. Fristen für die Einhaltung der Beschränkungen
 6. Umfang des erfassten Vermögens
 7. Verhältnis zu den anderen Begünstigungsnormen

II. Voraussetzungen und Umfang des Vorwegabschlags

Um in den Genuss des Vorwegabschlags zu kommen, muss der Gesellschaftsvertrag die in § 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG genannten Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen enthalten. Diese Regelungen müssen zwei Jahre vor und 20 Jahre nach (!) dem Erbfall bzw. dem Vollzug der Schenkung bestehen und in diesem Zeitraum von allen Gesellschaftern eingehalten werden.

1. Gesellschaftsvertragliche Regelung: Ausschluss von AG und SE?

§ 13a Abs. 9 ErbStG erfordert, dass „der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung“ die gesetzlich geforderten Beschränkungen zu Entnahmen, Verfügungen und Abfindungen vorschreibt. Es genügt nicht, dass die Gesellschafter die gesetzlichen Vorgaben in der Vergangenheit rein faktisch eingehalten haben. Nach Ansicht der Finanzverwaltung genügt es auch nicht, dass sich die Beschränkungen in einer ergänzenden Vereinbarung zum Gesellschaftsvertrag wie etwa einer Poolvereinbarung finden, selbst wenn sie alle Gesellschafter einschließlich ihrer Rechtsnachfolger bindet.⁴ Auch wenn man diese restriktive Ansicht der Finanzverwaltung kritisieren kann, muss man ihr zugestehen, dass sie sich zumindest mit dem Wortlaut des Gesetzes deckt.

Laut Finanzverwaltung gilt zudem, dass „der Vorwegabschlag insbesondere nicht in Betracht kommt bei Anteilen an einer Aktiengesellschaft, weil das Aktiengesetz keine entsprechenden Einschränkungen in der Satzung zulässt“.⁵ Aus Sicht der Autoren widerspricht aber die Versagung des Vorwegabschlags für Familienunternehmen in der Rechtsform der AG und damit – will man konsequent bleiben – auch der SE dem klaren Wortlaut des Gesetzes, ohne dass es für eine solche Abweichung und damit die Ungleichbehandlung von AG und SE einen auch nur ansatzweise tragfähigen Grund gibt. Dies greift die Rechtsform der AG und SE als Instrumente zur Regelung der Unternehmensverfassung von Familienunternehmen an und steht in Widerspruch zu allen Deregulierungen durch den Gesetzgeber seit 1994.⁶

§ 13a Abs. 9 ErbStG spricht von „Gesellschaftsvertrag oder Satzung“ und setzt bereits damit voraus, dass der Vorwegabschlag bei Kapitalgesellschaften nicht nur die GmbH betrifft. Für die GmbH verwendet das GmbHG ausschließlich den Begriff des „Gesellschaftsvertrags“; der Begriff der Satzung ist für die AG und die SE reserviert. Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung ist es bei der AG und der SE auch ohne Weiteres möglich, die gesetzlich erforderlichen Beschränkungen bei Mitwirkung aller Gesellschafter in die Satzung selbst als sogenannte „notwendig formelle Satzungsbestimmungen“

mit aufzunehmen. Das Gebot der Satzungsstrenge nach § 23 Abs. 5 AktG steht dem nicht entgegen.⁷ Zivilrechtlich handelt es sich bei solchen Satzungsbestimmungen zwar nicht um Satzungsbestimmungen im materiellen Sinn, die in der Tat nach § 23 Abs. 5 AktG unzulässig wären, aber darauf kommt es nach § 13a Abs. 9 ErbStG nicht an. Die bisherige gesellschaftsrechtliche Praxis sieht zwar wegen der notariellen Beurkundungsbedürftigkeit und der Registerpublizität in aller Regel davon ab, Bestandteile von Nebenvereinbarungen in die Satzungsurkunde selbst aufzunehmen. Aktienrechtlich ausgeschlossen ist dies aber nicht. Für börsennotierte Gesellschaften mag nach Börsenrecht anderes gelten; darauf kommt es hier aber nicht an.

2. Entnahmebeschränkungen

Nach dem Gesetzeswortlaut muss der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung „die Entnahme oder Ausschüttung auf höchstens 37,5 % 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“. Diese Formulierung wirft zahlreiche Zweifelsfragen auf, die im Koordinierten Ländererlass nur teilweise beantwortet sind. Für den Begriff „steuerrechtlicher Gewinn“, den es im Steuerrecht sonst nicht gibt, als zentrale Bezugsgröße hat der Koordinierte Ländererlass immerhin geklärt, dass es sich um den Gewinn „im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG“ handelt, wobei bei Personengesellschaften die Ergebnisse aus den Sonder- und Ergänzungsbilanzen unberücksichtigt bleiben sollen. Sonderbetriebseinnahmen wie Tätigkeitsvergütungen oder Darlehenszinsen unterliegen demnach nicht den Entnahmebeschränkungen.⁸ Bei Kapitalgesellschaften kommt es damit nicht auf das zu versteuernde Einkommen im Sinne von R 7.1 KStR an, sondern auf den „Gewinn laut Steuerbilanz“ bzw. den „nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigierten Jahresüberschuss laut Handelsbilanz“.

Damit ist auch klargestellt, dass Beteiligungserträge bei Personen- und Kapitalgesellschaften gleichermaßen die Bezugsgröße erhöhen. Wie die Finanzverwaltung noch einmal ausdrücklich festgehalten hat, kommt es nach aktuellem Gesetzesstand allerdings allein auf den Gewinn der Gesellschaft an, an der die Gesellschafter unmittelbar beteiligt sind. Im Gesetzgebungsverfahren war dies noch anders angedacht, und in einer Protokollerklärung wurde eine entsprechende Gesetzesänderung in Aussicht gestellt. Geschehen ist aber bislang nichts. Die in der Unternehmensgruppe insgesamt erwirtschafteten Gewinne sind also nur erheblich, soweit sie in der »

⁴ Koordinierter Ländererlass Abschnitt 13a.19 Abs. 2 Satz 1.

⁵ Koordinierter Ländererlass Abschnitt 13a.19 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2.

⁶ Zur SE als Rechtsform für Familienunternehmen etwa *Wiedemann/Frohnmayer*, FuS 2014, S. 10 ff.

⁷ Dazu nur *Pentz*, in: Münchener Kommentar AktG, 4. Aufl. 2016, § 23 Rn. 41 und 197 („unbestritten zulässig“) m.w.Nw. Dass bei der SE insofern nichts anderes gilt, wird etwa vorausgesetzt bei *Bücker*, in: Habersack / Drinhansen, SE-Recht, 2. Auflage 2016, SE-VO Art. 59 Rn. 4 f.

⁸ *Korezkij*, DStR 2017, S. 1729, 1730; *Weber/Schwind*, ZEV 2016, S. 688, 690.

Steuerbilanz der Muttergesellschaft abgebildet sind. Bei reinen Personengesellschaftsgruppen macht dies im Ergebnis keinen Unterschied, da die Gewinne von Tochtergesellschaften unabhängig von einer Entnahme im jeweiligen Jahr den Steuerbilanzgewinn der Mutterpersonengesellschaft erhöhen. Bei Unternehmensgruppen mit ertragreichen Tochterkapitalgesellschaften kann dies jedoch zu erheblichen Verzerrungen führen. Außer im Falle einer steuerlichen Organschaft mit der Muttergesellschaft erhöhen die Gewinne von Tochterkapitalgesellschaften den Gewinn der Muttergesellschaft nur, soweit sie ausgeschüttet werden, unabhängig davon, ob es sich bei der Muttergesellschaft um eine Personen- oder um eine Kapitalgesellschaft handelt. Sollen aber die Gewinne von Tochterkapitalgesellschaften bei der Muttergesellschaft zur Entnahme durch die Gesellschafter in den Schranken des § 13a Abs. 9 ErbStG zur Verfügung stehen, müsste immer der volle Gewinn statt der nur benötigten 37,5 % an die Muttergesellschaft ausgeschüttet werden. Finanzwirtschaftlich und ertragsteuerlich ist dies vor allem bei Mutterpersonengesellschaften nicht sinnvoll. In zeitlicher Hinsicht stellt sich zudem das Problem, dass der ausgeschüttete Gewinn den steuerlichen Gewinn der Muttergesellschaft in aller Regel erst im Folgejahr erhöht (keine „phasengleiche Gewinnvereinnahmung“).

Die Bezugsgröße des „steuerrechtlichen Gewinns“ ist sodann „um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen“ zu kürzen. Maßgeblich dürfte die jeweilige individuelle Steuerbelastung des Gesellschafters sein. Bei Personengesellschaften ist unklar, ob es auf den Durchschnittssteuersatz des Gesellschafters, seinen Grenzsteuersatz (i.d.R. also Spitzensteuersatz) oder etwa auf den Durchschnittssteuersatz für die Differenz zwischen dem Gesamtbetrag seiner Einkünfte und seinen sonstigen Einkünften ankommt. Auslegungsschwierigkeiten ergeben sich bei Personengesellschaften ferner im Hinblick auf die Gewerbesteuer, deren Abführung durch die Gesellschaft eine Entnahme des Gesellschafters im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 2 EStG und damit letztlich wohl auch des § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG ist. Da die Gewerbesteuer nach der Legaldefinition des § 3 Abs. 2 AO eine Realsteuer ist, ist es nach dem Wortlaut des § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG unklar, ob die Gewerbesteuer eine „Steuer vom Einkommen“ im Sinne dieser Vorschrift ist. Im Ergebnis wird man die Einordnung der Gewerbesteuer als „Steuer vom Einkommen“ aber bejahen müssen, wenn man eine nicht begründbare Ungleichbehandlung von Kapital- und Personengesellschaften vermeiden will (vgl. die Rechenbeispiele, auf die in Fn. 10 verwiesen wird). Bei Kapitalgesellschaften ist zwischen Gesellschaftern mit Abgeltungsteuer und solchen mit Teileinkünfteverfahren zu differenzieren. Bei letzteren stellen sich zur Bestimmung des maßgeblichen Steuertarifs wiederum dieselben Probleme wie bei Personengesellschaften. „Aus Vereinfachungsgründen“ räumt der Koordinierte Ländererlass unter Verweis auf § 202 Abs. 3 BewG die Möglichkeit ein, pauschal von einem einheitlichen Steuersatz von 30 % auszugehen. Hiernach kann bei Personen- und Kapitalgesellschaften gleichermaßen ein Betrag in Höhe von 37,5 % des relevanten Gewinns abzüglich

einer Pauschale für Steuern von 30 % entnommen bzw. ausgeschüttet werden.

Entnahmen „zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern“ sind nach § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG unbeschränkt möglich. Bei Personengesellschaften sollte es also möglich sein, dass die Gesellschafter die für sie festgesetzten Steuervorauszahlungen ebenso entnehmen wie die veranlagte Einkommensteuer. Für die Bemessung der zulässigen Steuerentnahmen ist wohl der jeweilige individuelle Steuersatz des Gesellschafters entscheidend (s. bereits oben). Die Maßgeblichkeit des individuellen Steuersatzes widerspricht allerdings den vielfach üblichen Regelungen im Gesellschaftsvertrag, wonach für die zulässigen Steuerentnahmen der (deutsche) Spitzensteuersatz zugrunde gelegt wird. Die von der Gesellschaft bereits gezahlte Gewerbesteuer, die über die Anrechnungsvorschrift des § 35 EStG beim Gesellschafter (teilweise) die Einkommensteuerschuld mindert und (in voller Höhe) als Entnahme gilt, wird man – wie bereits diskutiert – im Ergebnis als auf den Gewinnanteil entfallende „Steuer vom Einkommen“ i.S.d. § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG ansehen müssen. Dies sollte unabhängig davon gelten, ob die Gewerbesteuer beim Gesellschafter nach § 35 EStG voll anrechenbar ist oder nicht. Bei Kapitalgesellschaften wird man den Brutto-Ausschüttungsbetrag vielfach so bemessen können, dass der an den Gesellschafter nach Abzug von Kapitalertragsteuer fließende Nettobetrag die Grenze von 37,5 % des Steuerbilanzgewinns (nach Steuern) einhält.

Wenn man die oben erläuterte 30 %-Steuerpauschale nach dem Koordinierten Ländererlass zur Bemessung der freien Entnahmen heranzieht, wird man davon ausgehen müssen, dass die Finanzverwaltung auch nur eine pauschale Entnahme von 30 % für Steuerzwecke gestattet. Personengesellschaften werden hiermit jedoch gegenüber Kapitalgesellschaften diskriminiert, selbst wenn die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG beansprucht wird. Der diskriminierende Effekt wäre zumindest abgemildert, wenn die von der Gesellschaft gezahlte Gewerbesteuer bei Anwendung der 30 %-Steuerpauschale nicht als Entnahme des Gesellschafters im Sinne des § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 ErbStG qualifiziert würde. Im Koordinierten Ländererlass, der Quelle der 30 %-Steuerpauschale, fehlt hierfür jedoch ein Anhaltspunkt.⁹

Ungeklärt ist bislang die Frage, wie sich eine Verringerung des steuerlichen Gewinns infolge einer späteren Betriebsprüfung auswirkt, wenn dadurch die 37,5 %-Entnahmegrenze und die zulässigen Steuerentnahmen verletzt wurden. Richtigerweise sollte der Steuerpflichtige hier auf den Steuerbilanzgewinn laut jeweils geltendem Steuerbescheid vertrauen dürfen.¹⁰

Nicht ausdrücklich geregelt ist ferner die Frage der Periodenzuordnung. Es ist also offen, ob die entsprechenden

⁹ Rechenbeispiele folgen in Teil II des Beitrags in der nächsten FuS im Zusammenhang mit den Erläuterungen zur Umsetzung im Gesellschaftsvertrag und der gelebten Praxis.

¹⁰ In diesem Sinne wohl auch *Hannes*, ZEV 2016, S. 554, 557 mit der Empfehlung zu gesellschaftsvertraglichen Wiedereinlageverpflichtungen, damit „spätere Steuererstattungen nicht zu überhöhten Entnahmen führen“.

Entnahmen bzw. Gewinnausschüttungen noch im selben Wirtschaftsjahr oder – wie üblich und praktisch allein vernünftig machbar – im Folgejahr nach Feststellung des Jahresabschlusses und Aufstellung der Steuerbilanz für das abgeschlossene Geschäftsjahr zu erfolgen haben.

Offen ist schließlich, ob nicht verbrauchte Entnahmebeträge vorgetragen werden können. Bei fehlender Vortragbarkeit müssten die Gesellschafter an sich darauf dringen, dass ihnen jedes Jahr die vollen Beträge ausgezahlt werden, um künftige schlechte Jahre kompensieren zu können. Damit würde dem Unternehmen aber unnötig Liquidität entzogen. Ob dasselbe Ergebnis bei Personengesellschaften durch Gutschrift der Gewinne auf den Darlehenskonten erreicht werden kann, ist zweifelhaft: Maßgeblich ist der Entnahmebegriff des § 4 Abs. 1 S. 2 EStG, und hiernach ist eine solche bloße Buchung keine Entnahme. Man müsste also auf echte *Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren* zurückgreifen. Eine einmal eingetretene Überentnahme schließlich dürfte nach dem Gesetzeswortlaut nicht durch Minderentnahmen in Folgejahren kompensiert werden können.

3. Verfügungsbeschränkungen

Nach § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ErbStG muss der Gesellschaftsvertrag „die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Mitgesellschafter, auf Angehörige i.S.d. § 15 AO oder auf eine Familienstiftung beschränken“. Gerade für ältere und/oder größere Familienunternehmen ist der zulässige Personenkreis zu eng mit seinem Ausschluss von Cousins und Cousinen, Familiengesellschaften und gemeinnützigen Stiftungen.

Eine zu starke Beschränkung ergibt sich zunächst aus der Verengung auf Angehörige im Sinne des § 15 AO. Neben Ehegatten und Verwandten gerader Linie (d.h. Kinder, Enkel usw.) sind hiervon zwar auch Geschwister, Kinder der Geschwister und Geschwister der Eltern umfasst. Kinder der Geschwister der Eltern und damit Cousins und Cousinen aller Grade gelten jedoch nicht mehr als Angehörige. Bei älteren Familienunternehmen mit breiterem Gesellschafterkreis ist es also bereits in der dritten Generation nicht mehr möglich, frei an – wie es vielfach heißt – die „leiblichen (ehelichen) Abkömmlinge“ des Unternehmensgründers zu übertragen. Soweit in solchen Unternehmen sogenannte Stammesverfassungen etabliert sind, müssten auch diese ggf. an die Neuregelung angepasst werden, da sie in aller Regel neben Geschwistern und Kindern der Geschwister desselben Stammes auch für Kindeskindern usw. der Geschwister offen sind.

Ferner können die Gesellschafter ihre Beteiligung nach nunmehr ausdrücklicher Ansicht der Finanzverwaltung nicht in eine zwischengeschaltete Beteiligungsgesellschaft einbringen, auch wenn an dieser nur Personen als Gesellschafter beteiligt sind, die dem vorgenannten Personenkreis angehören.¹¹ Damit hat die Finanzverwaltung die Chance vertan, ein Versäumnis des Gesetzgebers zu heilen. Die Zwischenschaltung

einer weiteren Gesellschaft ist im Rahmen einer differenzierten Nachfolgelösung häufig erforderlich, vor allem als weithin notwendiger Zwischenschritt zur Umsetzung von Doppelstiftungs- und anderen Stiftungsmodellen. Der Gesetzeswortlaut nennt ohnehin nur die Familienstiftung, nicht aber die gemeinnützige Stiftung oder sonstige Stiftungen als zulässige Verfügungsempfänger. Damit ist für die Umsetzung von sogenannten Doppelstiftungsmodellen die Inanspruchnahme des Vorwegabschlags allgemein ausgeschlossen. Gerade bei großen, werthaltigen Familienunternehmen können solche Modelle aber wegen der erheblichen Verschärfungen des Erbschaftsteuerrechts durch die Reform 2016 besonders relevant werden.

Eine Verfügungsbeschränkung liegt der Sache nach zwar bereits vor, wenn eine Übertragung auf andere Personen der Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedarf. Im Koordinierten Ländererlass vertritt die Finanzverwaltung jedoch die Auffassung, dass ein Gesellschaftsvertrag die Übertragung auf andere Personen untersagen muss, ohne Öffnungsklausel für abweichende Gesellschafterbeschlüsse. Zivilrechtlich wären demnach künftige Übertragungen auf andere Personen nur noch nach vorhergehender Satzungsänderung bzw. aufgrund eines satzungsdurchbrechenden Beschlusses der Gesellschafterversammlung möglich. Wenn jedoch im relevanten 2/20-Jahreszeitraum eine solche Satzungsänderung/-durchbrechung beschlossen wird, fällt der Vorababschluss weg.

Schließlich stellt sich die Frage, ob § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ErbStG mit „Verfügung“ nur Verfügungen unter Lebenden erfasst oder auch die Rechtsnachfolge von Todes wegen, sei es aufgrund der gesetzlichen Erbfolge oder aufgrund letztwilliger Verfügungen (z.B. Erbeinsetzung, Vermächtnis). Der Wortlaut, vor allem aber Sinn und Zweck der Norm sprechen für eine Beschränkung auf Verfügungen unter Lebenden. Der Finanzausschuss führte in seiner Begründung aus, dass „die Unternehmensführung bei familiengeführten Unternehmen typischerweise auf die langfristige Sicherung und Fortführung des Unternehmens ausgerichtet ist. Dies schließt häufig einen freien Handel der Gesellschaftsanteile aus.“ Hiernach sollte also vor allem der „freie Handel der Gesellschaftsanteile“ ausgeschlossen und damit die Realisierbarkeit des Unternehmenswertes beschränkt werden. Die Finanzverwaltung hat sich jedoch im Koordinierten Ländererlass dafür entschieden, dass auch Verfügungen „von Todes wegen“ den Beschränkungen unterliegen müssen. Gemeint hat sie damit wohl auch den Erwerb durch den Erben, der kraft Gesetzes mit dem Erbfall eintritt, unabhängig davon, ob es sich um den gesetzlichen oder den letztwillig bestimmten Erben handelt.

Bei Personengesellschaften lassen sich die gesetzlichen Erfordernisse im Grundsatz weitestgehend durch eine entsprechend beschränkte, modifizierte Nachfolgeklausel umsetzen. Bei Kapitalgesellschaften, primär also bei der GmbH, ist jedoch zu beachten, dass die Gesellschaftsanteile von Gesetzes wegen frei vererblich sind und damit im Erbfall auf die Erben übergehen. Im Gesellschaftsvertrag kann das nicht ausgeschlossen, sondern nur bestimmt werden, dass nach ➤

¹¹ Koordinierter Ländererlass Abschnitt 13a.19 Abs. 2 S. 2 Nr. 2.

einem Übergang auf nicht-berechtigte Erben die Gesellschaftsanteile eingezogen werden können bzw. eine Zwangsabtretung an die Mitgesellschafter oder von ihnen bestimmte Dritte erfolgen muss. Üblicherweise ist in den Gesellschaftsverträgen von Familienunternehmen bislang vorgesehen, dass eine solche Zwangseinziehung nicht automatisch erfolgt, sondern nur aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses mit (qualifizierter) Mehrheit, bei der der betroffene Gesellschafter nicht stimmberechtigt ist. Orientiert man sich an der Verwaltungsauffassung im Koordinierten Ländererlass, liegt es jedoch nahe, dass es eine automatische Zwangseinziehung geben muss. In der Sache spricht alles dafür, dass auch sog. Reparaturklauseln zulässig sind, wonach die Einziehung erst dann erfolgt, wenn nicht binnen einer bestimmten Zeit die Geschäftsanteile von den nicht-nachfolgeberechtigten Erben auf nachfolgeberechtigte Personen übertragen werden, z.B. aufgrund von Vermächtnis oder – erbschaftsteuerlich ungünstig – aufgrund weiterer Schenkung. Richtigerweise wird man auch hier, zumindest bei Übertragungen aufgrund von Vermächtnissen, dann auf den Erblasser und nicht auf den nicht-nachfolgeberechtigten Erben abstellen müssen, um zu prüfen, ob die Voraussetzungen der Nr. 2 im Verhältnis zum Vermächtnisnehmer eingehalten sind. Alle diese Fragen sind jedoch letztlich offen.

Zum Begriff der „Verfügung“ verweist der Koordinierte Ländererlass in Abschnitt 13a.19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 auf Abschnitt 13b.6 Abs. 4. Hiernach meint „Verfügung“ nur die Übertragung des Eigentums am betreffenden Anteil. Möglich wäre hiernach also etwa die Einräumung einer Unterbeteiligung oder eines Nießbrauchs am Anteil, auch – so müsste man konsequenterweise fortfahren – wenn dadurch eine Mitunternehmerschaft beim Unterbeteiligten/Nießbraucher begründet wird und dies wirtschaftlich den gesamten Anteil des Gesellschafters umfasst. Erwägt man solche Gestaltungen, muss man jedoch darauf achten, dass die Einräumung der Unterbeteiligung oder des Nießbrauchs in der konkreten Ausgestaltung nicht dazu führt, dass das wirtschaftliche Eigentum auf den Unterbeteiligten oder Nießbraucher übergeht.

4. Abfindungsbeschränkungen

§ 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 ErbStG erfordert eine Bestimmung im Gesellschaftsvertrag, die „für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsieht, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt“. Die Vorschrift ist zentral für den Vorwegabschlag, weil dessen Höhe der im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert entspricht, begrenzt auf maximal 30 %. Die meisten Familienunternehmen werden Abfindungsbeschränkungen bereits in ihren Gesellschaftsverträgen haben. In der Regel führen diese auch dazu, dass ein Gesellschafter im Falle seines Ausscheidens z.B. nach Kündigung eine Abfindung erhält, die deutlich unter dem Verkehrswert seiner Beteiligung liegt. Wenn jedoch die gesellschaftsvertragliche Abfindungsbeschränkung nicht unmittelbar regelt, dass als Abfindung „der gemeine Wert mit einem Abschlag von 30 %“ bzw. „Betrag y, höchstens aber der

gemeine Wert mit einem Abschlag von 30 %“ gilt, muss zur Ermittlung des auf eine Übertragung anwendbaren Vorwegabschlags in einer Überleitungsrechnung wohl festgestellt werden, wie hoch die gesellschaftsvertraglich vorgesehene Abfindung zum gegebenen Zeitpunkt ist und welchem Prozentsatz des gemeinen Werts dies entspricht. Bleibt dieses Verhältnis nicht konstant, weil sich der Unternehmenswert laut gesellschaftsvertraglicher Formel anders entwickelt als der gemeine Wert im Sinne des Bewertungsgesetzes, und variiert daher der in der Überleitungsrechnung ermittelte Prozentsatz des Vorwegabschlags über die Jahre hinweg, dürfte dies dazu führen, dass im entsprechenden 2+20-Zeitraum nur der niedrigste Prozentsatz als Vorwegabschlag gilt.¹²

Schließlich ist zu beachten, dass nach der Verwaltungsauffassung bei Abfindungsklauseln, die für die Höhe des Abschlags nach dem Grund des Ausscheidens differenzieren (also z.B. Hinauskündigung aus wichtigem Grund, ordentliche Kündigung des Gesellschafters etc.), stets der geringste Abschlag greifen soll. Vorsicht ist also auch bei Gesellschaftsverträgen geboten, die – wie man es hin und wieder liest – zwar vorsehen, dass nicht-nachfolgeberechtigte Erben aus der Gesellschaft ausscheiden, aber nicht regeln, welche Abfindung sie hierfür erhalten. Mangels Regelung im Gesellschaftsvertrag greift dann die gesetzliche Folge, wonach eine Abfindung in Höhe des vollen Verkehrswerts sofort ohne Aufteilung in Raten zu zahlen ist. Folgt man der Linie der Finanzverwaltung, muss also auch sichergestellt werden, dass die gesellschaftsvertragliche Abfindungsregelung jegliche Fälle eines Ausscheidens regelt und für jeglichen Fall einen Abschlag von mindestens 30 % bzw. beim Ausschluss nicht-nachfolgeberechtigter Erben einen vollständigen Abfindungsausschluss vorsieht.

5. Fristen für die Einhaltung der Beschränkungen

Die gesetzlich erforderlichen Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen müssen im Gesellschaftsvertrag zwei Jahre vor und 20 Jahre nach dem Beteiligungserwerb vorliegen. Zudem müssen sie in diesem Zeitraum von allen Gesellschaftern beachtet werden. Kommt es auch nur zu einem geringfügigen Verstoß gegen die gesetzlich erforderlichen Beschränkungen durch einen Gesellschafter, entfällt der Vorwegabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit, § 13a Abs. 9 Satz 5 ErbStG. Dabei ist es unerheblich, ob der Steuerpflichtige irgendeinen Einfluss auf die Einhaltung der Voraussetzungen des Vorwegabschlags hat oder ob er während des Zwanzigjahreszeitraums als Gesellschafter ausscheidet.¹³ Bei Todesfällen etwa im Jahr 2018 führt dies zu dem merkwürdigen Ergebnis, dass die Voraussetzungen für die Nutzung des Vorwegabschlags bereits im Jahr 2016 im Gesellschaftsvertrag enthalten gewesen sein mussten, also zu einem Zeitpunkt, zu dem die Erbschaftsteuerreform noch nicht umgesetzt war.

¹² Vgl. Koordinierter Ländererlass Abschnitt 13a.19 Abs. 6 Satz 4. Indirekt wohl auch Hanes, ZEV 2016, S. 554, 557; Stalleiken, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13a Rn. 239.

¹³ Koordinierter Ländererlass, Abschnitt 13a.19 Abs. 6 Satz 3.

Bei einem Verstoß gegen die gesetzlich vorgegebenen Beschränkungen ist der betreffende Steuerbescheid gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (Nachversteuerung), wobei der nachzuzahlende Betrag nicht zu verzinsen ist.¹⁴ Durch den Wegfall des Vorwegabschlags kann es dazu kommen, dass die Wertgrenzen von 26 Mio. Euro (Verschonungsbedarfsprüfung) bzw. 90 Mio. Euro (Abschmelzungsmodell) überschritten werden. Die entsprechenden Anträge auf Durchführung des Abschmelzungsmodells nach § 13c ErbStG bzw. der Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG können in diesen Fällen nachträglich gestellt werden.¹⁵ Verstöße im Zwanzigjahreszeitraum sind nach § 13a Abs. 9 Satz 6 Nr. 1 ErbStG vom Erwerber dem Finanzamt binnen eines Monats anzuzeigen. Diese Anzeigepflicht gilt auch dann, wenn der Erwerber selbst schon nicht mehr Gesellschafter ist oder wenn er an einer Änderung „der tatsächlichen Verhältnisse“ nicht mitgewirkt hat, wie es etwa bei überhöhten Entnahmen eines Mitgesellschafters leicht der Fall sein kann. Es dürfte sich daher vorbeugend empfehlen, dass der Gesellschaftsvertrag oder die Geschäftsordnung für die Geschäftsführung entsprechende Mitteilungspflichten der Geschäftsführung gegenüber den betreffenden Gesellschaftern – auch ausgeschiedenen – vorsehen.

6. Umfang des erfassten Vermögens

Der Vorwegabschlag gilt nur für das begünstigte Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG. Das seit der Erbschaftsteuerreform 2016 nach Abzug eines Freibetrags von 10 % voll zu versteuernde Verwaltungsvermögen hingegen ist mit seinem vollen Wert zu versteuern. Bei Personengesellschaften ist ferner zu beachten, dass nur der Teil des begünstigten Vermögens, für den die Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen des Gesellschaftsvertrags gelten, in den Genuss des Vorwegabschlags kommt. Damit kommt also immer nur Gesamthandsvermögen, nicht aber Sonderbetriebsvermögen in den Genuss des Vorwegabschlags. Zur erbschaftsteuerlichen Optimierung liegt es daher in geeigneten Fällen nahe, Sonderbetriebsvermögen in Gesamthandsvermögen zu überführen. Es ist allerdings fraglich, ob für solche Überführungen die Zweijahresfrist des § 13a Abs. 9 Satz 4 ErbStG gilt, sodass „junges Gesamthandsvermögen“ erst nach Ablauf der Frist in den Genuss des Vorwegabschlags kommt.

7. Verhältnis zu den anderen Begünstigungsnormen

Wenn die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 ErbStG erfüllt sind, ist der Vorwegabschlag als Steuerbefreiung von Gesetzes wegen anzuwenden. Der Steuerpflichtige hat also kein Wahlrecht, ob er kraft Antrags vom Vorwegabschlag Gebrauch machen will.

Da der Vorwegabschlag eine Steuerbefreiungsvorschrift für das „begünstigte Vermögen“ i.S.d. § 13b Abs. 1 Satz 1 ErbStG und

bei Personengesellschaften auf das begünstigte Vermögen der Gesamthand beschränkt ist, muss er konsequenterweise für die Wertermittlung des „begünstigungsfähigen Vermögens“ im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG bzw. des „Betriebsvermögens“ im Sinne des § 13b Abs. 7 Satz 1, Abs. 4 Nr. 5 Satz 1 ErbStG unerheblich sein. Damit sind vor allem auch die folgenden Quoten nach dem vollen Wert ohne Vorwegabschlag zu ermitteln: (i) 90 %-Quote, wonach §§ 13a, 13b ErbStG bei einem Brutto-Verwaltungsvermögen von mehr als 90 % des Gesamtwerts des Betriebsvermögens von vornherein ausscheiden, (ii) 15 %-Finanzmittel-Quote, wonach Nettofinanzmittel über 15 % des Gesamtwerts des Betriebsvermögens Verwaltungsvermögen sind, (iii) 20 %-Teilbrutto-Verwaltungsvermögensquote, wonach die Optionsverschonung von 100 % nur bei einem Teilbrutto-Verwaltungsvermögen bis maximal 20 % des Gesamtwerts des Betriebsvermögens beantragt werden kann, und (iv) 10 %-Grenze für unschädliches Verwaltungsvermögen (unschön „Schmutzzuschlag“ genannt), wonach Verwaltungsvermögen größer 10 % des Gesamtwerts des Betriebsvermögens voll zu versteuern ist.¹⁶

Zugunsten des Steuerpflichtigen hält Abschnitt 13a.19 Abs. 1 Satz 5 Koordinierter Ländererlass dagegen fest, dass der Vorwegabschlag vorrangig vor Anwendung des „Verschonungsabschlags nach § 13a Abs. 1 oder 10 bzw. § 13c ErbStG oder der Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG zu berücksichtigen ist“. Für den Schwellenwert von 26 Mio. Euro und die im Abschmelzungsmodell relevanten weiteren Werte kommt es also auf den Wert des „begünstigten Vermögens“ nach dem Vorwegabschlag an. ◆

¹⁶ Vgl. *Stalleiken*, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13a Rn. 238.



Prof. Dr. Andreas Wiedemann und Dr. Michael Breyer sind Partner im Büro Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz in Stuttgart. Sie beraten Familienunternehmen und deren Gesellschafter bei der Unternehmens- und Vermögensnachfolge, bei Stiftungsgründungen, Umstrukturierungen sowie beim Kauf und Verkauf von Unternehmen.

KEYWORDS

Erbschaftsteuer • Familienunternehmen • Unternehmensnachfolge • Vorwegabschlag

¹⁴ Keine Anwendbarkeit des § 233a AO, vgl. *Gebel* in: Troll/Gebel/Jühlicher/Gottschalk, ErbStG, 53. EL Juni 2017, Anhang AO, Rn. 44.

¹⁵ § 13a Abs. 9 Satz 5 Halbsatz 2 ErbStG und Koordinierter Ländererlass, Abschnitt 13a.19 Abs. 6 Satz 12 f.