

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 quotaal 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.

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

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.

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/Frohmayer, 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 Bückner, in: Habersack / Drinhaußen, SE-Recht, 2. Auflage 2016, SE-VO Art. 59 Rn. 4 f.

⁸ Korezki, 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 Gewinnverinnahmung“).

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 Kindeskinder 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 Vorababschlag 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 Hannes, 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. Stalleken, 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.

VORWEGABSCHLAG FÜR FAMILIENUNTERNEHMEN

DIE ÄNDERUNGEN NACH DEM NEUEN ERBSCHAFTSTEUERRECHT – II. TEIL

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

ABSTRACT

In FuS 1/2018 wurden die neuen Regelungen des § 13a Abs. 9 ErbStG erläutert. Im II. Teil des Beitrags 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.).

III. Umsetzung in den Gesellschaftsverträgen

Bevor die gesellschaftsvertraglichen Voraussetzungen für den Vorwegabschlag geschaffen werden, sollte für die jeweilige Familie und ihr Unternehmen ermittelt werden, ob die Ausschüttungen bzw. Entnahmen der letzten Jahre faktisch die gesetzlichen Schranken einhielten und ob sich das in Zukunft fortsetzen lässt. Ferner ist zu hinterfragen, ob sich angesichts der familiären Situation der Gesellschafter und ihrer Nachfolgepläne Übertragungen auf den gesetzlich vorgegebenen Kreis von Nachfolgern beschränken lassen. Schließlich sollte im Vorfeld geklärt werden, ob die Gesellschafter bereit sind, die gesetzlich vorgegebenen Abfindungsbeschränkungen zu akzeptieren.

Nach einer solchen Bestandsaufnahme und Prognose ist zu entscheiden, wie der Gesellschaftsvertrag an die steuerlichen Vorgaben angepasst wird. Es gibt dabei im Wesentlichen die Möglichkeiten, die relevanten Bestimmungen gänzlich neu zu fassen oder – im Sinne eines „minimalinvasiven Eingriffs“ – die bestehenden Regelungen beizubehalten und sie um besondere Steuerklauseln zu ergänzen.¹

1. Ausschüttungs- und Entnahmebeschränkung

Da die gesetzlichen Vorgaben zur Ausschüttungs- und Entnahmebeschränkung auch nach dem Koordinierten Ländererlass in vielerlei Hinsicht unklar sind, dürfte es sich in der Regel empfehlen, die Anpassungen im Gesellschaftsvertrag im Wesentlichen auf eine Wiedergabe des Gesetzeswortlauts zu beschränken, verbunden mit einer Ermächtigung an die Geschäftsführung, den Beirat oder ein anderes Gesellschaftsorgan, den Maximalbetrag der steuerlich zulässigen Ausschüttungen bzw. Entnahmen für jeden Gesellschafter und das jeweilige Geschäftsjahr zu konkretisieren.² Angesichts der heutigen Unsicherheiten bei der Auslegung des § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG (vgl. I. Teil unter Ziffer II.2.) kann damit restriktiv mit ausreichenden „Sicherheitspuffern“ gestartet werden, die nach und nach abhängig von der weiteren Entwicklung in der Rechtsprechung, Verwaltungsauffassung und Literatur gelockert werden können.

Bei einer GmbH & Co. KG könnte eine solche Steuerklausel wie folgt lauten³:

„(1) Abweichend von § [...] können die Gesellschafter insgesamt jedoch höchstens einen Betrag in Höhe von 37,5 % des relevanten Messbetrags sowie den Betrag entnehmen, der zur Begleichung der auf ihren Gewinnanteil entfallenden Steuern

¹ So zur Entnahmeregelung auch die Empfehlung bei Meincke, in Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 13a Rn. 107.

INHALT

III. Umsetzung in den Gesellschaftsverträgen

1. Ausschüttungs- und Einnahmebeschränkung
2. Verfügungsbeschränkungen
3. Abfindungsbeschränkungen

IV. Konkreter Einsatz in der Praxis?

- ² Rechtlich handelt es sich bei der KG um abweichende Regelungen zu §§ 120 ff. bzw. §§ 167 ff. HGB und bei der GmbH um abweichende Regelungen zu § 46 Nr. 1 GmbHG. Eine unzulässige Kompetenzverlagerung an den Beirat liegt hier nicht vor, zumal das Ermessen an einen eindeutigen Zweck gebunden ist und im Einzelfall Bestimmbarkeit im rechtlichen Sinne vorliegen kann. Vgl. zu den Grenzen von Kompetenzverlagerungen auf den Beirat Wiedemann/Kögel, Beirat und Aufsichtsrat im Familienunternehmen, § 5 II.4.
- ³ Die im ersten Teil des Beitrags in FuS 01/2018 angekündigten detaillierten Rechenbeispiele folgen in der nächsten Ausgabe der FuS.

vom Einkommen erforderlich ist. Relevanter Messbetrag ist der steuerrechtliche Gewinn gekürzt um die auf den Gewinnanteil entfallenden Steuern vom Einkommen. Soweit § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG (Stand [...]) geändert oder durch eine Nachfolgevorschrift ersetzt wird, treten die Änderungen oder Nachfolgevorschriften unmittelbar an Stelle der vorgenannten Regelungen.

(2) [Die Geschäftsführung / der Beirat] legt mit bindender Wirkung fest, welche Beträge hiernach jeder Gesellschafter in welchem Zeitraum maximal entnehmen kann, und teilt dies den Gesellschaftern mit. Die Festlegung erfolgt nach pflichtgemäßem Ermessen auf Grundlage der von der Finanzverwaltung anerkannten Auslegungsgrundsätze zu § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG. Bei ungeklärter Rechtslage orientiert sich [die Geschäftsführung / der Beirat] an der Auslegung, die zum geringsten Entnahmebetrag führt. Soweit erforderlich, kann [die Geschäftsführung / der Beirat] mit Prognosen und Schätzungen arbeiten.

(3) Soweit Gelder unter Verstoß gegen die Beschränkungen dieses Absatzes an die Gesellschafter ausgezahlt worden sein sollten, handelt es sich um rechtgrundlose Zahlungen, die vom betreffenden Gesellschafter unverzüglich zurückzuzahlen sind.“

Im Koordinierten Ländererlass wurde bestätigt, dass bei Personengesellschaften die Ergebnisse aus den Sonder- und Ergänzungsbilanzen nicht den Entnahmebeschränkungen unterliegen. Nach der obigen Musterklausel würde das von der Geschäftsführung bzw. dem Beirat in den entsprechenden Festlegungen der individuellen Entnahmebeträge berücksichtigt. Denkbar wäre aber auch, eine entsprechende allgemeine Ausnahmebestimmung in die gesellschaftsvertragliche Steuerklausel selbst aufzunehmen.

Auf Klauseln der vorgenannten Art wird man nur dann verzichten können, wenn die Finanzverwaltung eine verbindliche Auskunft zu gesellschaftsvertraglichen Regelungen mit Bindungswirkung für (alle) künftige(n) Übertragungen und Erbfälle erteilt, sodass im Gesellschaftsvertrag detaillierte, klare Regelungen mit „vernünftiger Reichweite“ getestet werden können. Das wird man jedoch in dieser Reichweite kaum erwarten können. Schließlich wird man nicht umhinkommen, ein intern oder extern geführtes Erbschaftsteuer-Controlling einzuführen, das die kontinuierliche Einhaltung der Beschränkungen überwacht, wenn der Vorwegabschlag zuverlässig genutzt werden soll.

2. Verfügungsbeschränkungen

Auch bei den Klauseln zu den Verfügungsbeschränkungen bietet es sich an, in einem ersten Abschnitt die Regelungen zu treffen, die die Familie ohne Rücksicht auf steuerliche Erwägungen wünscht, gefolgt von einem Abschnitt mit den steuerlich erforderlichen Einschränkungen. Bei einer GmbH & Co. KG könnte die entsprechende Klausel wie folgt lauten, wobei sich der erste Absatz an vielfach üblichen Regelungsmustern orientiert:

„(1) Die Gesellschafter können nur zugunsten von Familienmitgliedern über ihren Gesellschaftsanteil verfügen (z.B. durch Abtretung, Verpfändung, Nießbrauchsbestellung) und sie dürfen nur Familienmitgliedern Unterbeteiligungen oder Treuhandstellungen an ihrem Gesellschaftsanteil einräumen. Familienmitglieder im Sinne dieses Gesellschaftsvertrags sind [...] und dessen leibliche Abkömmlinge, [wobei zu den leiblichen Abkömmlingen auch adoptierte Kinder zählen, sofern diese vor Vollendung ihres [...]. Lebensjahres bestandskräftig adoptiert worden sind]. Verfügungen zugunsten anderer Personen sind möglich, wenn ihnen die Gesellschafterversammlung zuvor mit einer Mehrheit von [...] zugestimmt hat.

(2) Entsprechend der Vorgaben des § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ErbStG ist die Abtretung des Gesellschaftsanteils oder die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums hieran jedoch nur zugunsten solcher Familienmitglieder zulässig, die Mitgesellschafter oder Angehörige des übertragenden Gesellschafters im Sinne des § 15 der Abgabenordnung in der jeweiligen Fassung sind. Bei entsprechender Zustimmung der Gesellschafterversammlung kann der Gesellschaftsanteil oder das wirtschaftliche Eigentum hieran auch auf eine Familienstiftung im Sinne des § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ErbStG übertragen werden. An andere Personen kann der Gesellschaftsanteil oder das wirtschaftliche Eigentum hieran nicht übertragen werden, auch nicht mit Zustimmung der Gesellschafterversammlung.

(3) Beim Tod eines Gesellschafters wird die Gesellschaft nicht aufgelöst, sondern mit seinen Erben fortgesetzt, soweit die Erben (i) Familienmitglieder und (ii) Mitgesellschafter oder Angehörige des verstorbenen Gesellschafters im Sinne des § 15 der Abgabenordnung in der jeweiligen Fassung sind.“

3. Abfindungsbeschränkungen

Vielfach enthalten die Gesellschaftsverträge von Familienunternehmen detaillierte Regelungen zur Abfindung bei Ausscheiden eines Gesellschafters, die neben der Berechnung des Abfindungsguthabens auch die Auszahlungsmodalitäten (Ratenzahlung, Verzinsung, keine Sicherheitsleistung etc.) betreffen. Wenn nicht aus wirtschaftlichen oder gesellschaftsrechtlichen Gründen eine Überarbeitung angezeigt ist, sollten diese Regelungen in aller Regel beibehalten und nur um das steuerlich zwingend Erforderliche ergänzt werden. Eine solche Ergänzungsklausel kann etwa wie folgt aussehen:

„Unabhängig von den vorstehenden Regelungen des § [...] sowie den sonstigen Regelungen dieses Gesellschaftsvertrags über die Höhe des Abfindungsguthabens erhält ein ausscheidender Gesellschafter in Summe maximal 70 % des gemeinen Werts seiner Beteiligung an der Gesellschaft im Sinne des § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 ErbStG oder einer etwaigen Nachfolgevorschrift in der jeweils geltenden Fassung nebst den ihm zustehenden Forderungen gemäß § [...].“

IV. Konkreter Einsatz in der Praxis?

Was aber lässt sich aus alledem konkret für die Praxis ableiten? Macht es überhaupt Sinn, den Versuch zu unternehmen, die Voraussetzungen für die Nutzung des Vorwegabschlags ➤

in den Gesellschaftsverträgen zu schaffen? Dass der Vorwegabschlag ein Instrument ist, das alle Familienunternehmen im Rahmen ihrer Nachfolgeplanung einsetzen sollten, erscheint wegen der hohen Hürden des Gesetzgebers, die durch die teilweise sehr restriktive Auslegung im Koordinierten Ländererlass noch verschärft wurden, und der damit einhergehenden Komplexität mehr als fraglich. Man wird wie folgt unterscheiden können:

In Konstellationen, in denen die zu übertragenden Anteile weniger als 26 Mio. Euro wert sind oder diese Schwelle nur so überschreiten, dass das Abschmelzungsmodell weiterhin erhebliche Verschonungsabschlüsse erlaubt, ist der Vorwegabschlag nur ein „doppelter Boden“ zur Verhinderung bzw. Minimierung der Erbschaftsteuer, wenn die Voraussetzungen für die Verschonungsabschlüsse, beispielsweise die Einhaltung der Lohnsumme, nicht erfüllt werden. In solchen Fällen erscheint es mehr als fraglich, ob ein Familienunternehmen gut beraten ist, sich mit der Komplexität des Vorwegabschlages auseinanderzusetzen und laufend überwachen zu müssen. Dies wird beispielsweise gerade für solche Familienunternehmen gelten, die über einen sehr großen Gesellschafterkreis verfügen und eine Stammesverfassung aufweisen. Hier wird allein der Nachteil, Verfügungen an Cousins aller Grade nicht zulassen zu können, schwerer wiegen als der Nutzen einer „präventiven Risikoversorge“ bei Nichteinhaltung der Verschonungsvoraussetzungen.

Anders verhält es sich indes in Konstellationen, bei denen das Familienunternehmen einen sehr hohen Wert und einen kleinen Gesellschafterkreis aufweist. Wenn hier Anteile nicht frühzeitig auf (minderjährige) weitgehend vermögenslose Kinder übertragen werden, was losgelöst von steuerlichen Überlegungen in familienstrategischer und rechtlicher Hinsicht zahlreichen Bedenken begegnet, wird die Verschonungsbedarfsprüfung häufig zu einer weitgehenden „Enteignung“ im Hinblick auf das Privatvermögen führen. Nach § 28a ErbStG müssen nämlich 50 % des beim Empfänger vorhandenen sowie des jetzt und in den weiteren zehn Jahren (mit) übertragenen Privatvermögens zur Begleichung der Erbschaftsteuerschuld auf das Betriebsvermögen verwendet werden.

Hierzu folgendes Rechenbeispiel: Auf geschenktes Privatvermögen muss ein Nachfolger in der Steuerklasse I in der Spitze 30 % Erbschaftsteuer zahlen. Zugleich muss er den Bruttobetrag (!) bzw. in Bayern den Nettobetrag⁴ zur Hälfte für die Erbschaftsteuer auf das Betriebsvermögen einsetzen. Insgesamt fallen auf geschenktes Privatvermögen also 80 % Erbschaftsteuer an (in Bayern 65 %). Dies stellt aber noch den günstigsten Fall dar, da unterstellt wurde, dass das Privatvermögen ertragsteuerneutral (beispielsweise bei Cash-Vermögen) für die Begleichung der Erbschaftsteuer eingesetzt werden kann. Muss das Privatvermögen, beispielsweise Immobilienvermögen, zunächst veräußert werden, um die notwendige Liquidität für die Erbschaftsteuer zu generieren, und entsteht dadurch ein steuerbarer Veräußerungsgewinn, kann

dies zum Totalverlust des übertragenen Privatvermögens führen. Dasselbe gilt bei Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften mit Thesaurierungsrücklage nach § 34a EStG, wenn Verwaltungsvermögen, das bei der Verschonungsbedarfsprüfung Privatvermögen gleich steht, mit entsprechender Ertragsteuerbelastung ausgeschüttet werden muss.

In solchen Konstellationen macht es einen erheblichen Unterschied, ob das betriebliche Vermögen zu 100 % oder „nur“ zu 70 % anzusetzen ist. Hier wird man daher zwangsläufig versuchen müssen, den Vorwegabschlag zu erhalten, auch wenn es sich um ein äußerst komplexes und kaum beherrschbares Instrument handelt. Vor allem folgende zwei Punkte sind dann zu beachten:

1. Aufbau eines Erbschaftsteuer-Controlling (vgl. dazu bereits oben Ziffer III.), um sicherzustellen, dass die Voraussetzungen des Vorwegabschlages tatsächlich von allen Gesellschaftern über den Zeitraum von 20 Jahren eingehalten werden.
2. Liquiditätsvorsorge für eine später anfallende Erbschaftsteuer, wenn die Voraussetzungen des Vorwegabschlages nicht eingehalten werden. Während der Frist von 20 Jahren besteht insoweit eine – wenn auch unverzinsliche – latente Zahlungsverpflichtung, die den betreffenden Gesellschafter und mittelbar das Familienunternehmen in ernsthafte wirtschaftliche Schwierigkeiten bringen kann, falls keine entsprechende Vorsorge getroffen ist.

Im Ergebnis bleibt der neue § 13a Abs. 9 ErbStG nach unserer Einschätzung jedoch ein missglückter Kompromiss intensiver politischer Auseinandersetzungen, für den bereits jetzt eine kritische Befassung durch das Bundesverfassungsgericht absehbar ist. ♦



Prof. Dr. Andreas Wiedemann und Dr. Michael Breyer sind Partner im Büro Hennerkes, Kirchgörfer & 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

⁴ Koordinierter Ländererlass, Abschnitt 28a.2 Abs. 2 Satz 6 mit abweichender Regelung hierzu in der Verfügung des LfSt Bayern v. 14.11.2017.

VORWEGABSCHLAG FÜR FAMILIENUNTERNEHMEN

RECHENBEISPIELE MIT ERLÄUTERUNGEN ZU ENTNAHME- UND AUSSCHÜTTUNGSBESCHRÄNKUNGEN – III. TEIL

VON PROF. DR. ANDREAS WIEDEMANN, DR. MICHAEL BREYER UND DR. SEBASTIAN MATENAER

ABSTRACT

In Teil I unseres Beitrags (FuS 01/2018) haben wir unter Ziffer II.2. die gesetzlichen Voraussetzungen der von § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG geforderten Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen und die damit verbundenen Rechtsfragen dargestellt. Dem folgte in Teil II (FuS 02/2018) unter Ziffer III.1. ein Vorschlag, wie die Entnahmebeschränkungen bei einer GmbH & Co. KG trotz der bestehenden rechtlichen Unsicherheiten gesellschaftsvertraglich umgesetzt werden können. In diesem Beitrag soll nun aufgezeigt werden, wie die bei Nutzung des Vorabschlags zulässige Höhe von Ausschüttungen und Entnahmen nach unserem Verständnis konkret zu berechnen ist. Die Berechnungssystematik haben wir auch mit Vertretern der Finanzverwaltung diskutiert und die Ergebnisse des informellen Austausches in unserer Berechnung berücksichtigt.

V. Rechenbeispiele

1. Personengesellschaften

Das Rechenbeispiel (siehe Tabelle auf S. 89) geht von einer Gewerbesteuerbelastung von 14 % aus. Zur Vereinfachung erfolgen die Berechnungen ohne Kirchensteuer. Folgende Anmerkungen:

(1) Nach A 13a.19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 der ErbStR 2011 in der Fassung des Koordinierten Ländererlasses vom 22. Juni 2017 entspricht der „steuerrechtliche Gewinn“ dem steuerlichen Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG. Der Gewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG umfasst den steuerbilanziellen Gewinn vor außerbilanziellen Korrekturen¹ und damit den Gewinn nach Gewerbesteuer.² Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen bleiben gemäß A 13a.19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStR 2011 unberücksichtigt.³

(2) Zu den „Steuern vom Einkommen“ zählen bei Personengesellschaften nur die Einkommensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer des Gesellschafters.⁴ Die Gewerbesteuer zählt nicht dazu, da sie bereits begrifflich als Realsteuer im Sinne des § 3 Abs. 2 AO keine „Steuer vom Einkommen“ ist;⁵ für eine erweiterte Auslegung ist auch kein Bedarf, da der auf den einzelnen Gesellschafter entfallende „Gewinnanteil“ bereits um die Gewerbesteuer reduziert ist.⁶ Die Ausführungen in Teil I des Beitrags (FuS 01/2018, Ziffer II.2.) zur Gewerbesteuer werden insoweit korrigiert.

Maßgeblich ist der individuelle Einkommensteuersatz des jeweiligen Gesellschafters zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer⁷ unter Berücksichtigung der Gewerbesteuer-Anrechnung nach § 35 EStG und etwaiger sonstiger tariflicher Steuerermäßigungen.⁸ Auf Basis der einschlägigen Literatur bleibt derzeit unklar, ob es auf den Durchschnittssteuersatz des Gesellschafters, seinen Grenzsteuersatz oder etwa auf den Durchschnittssteuersatz für die Differenz zwischen dem Gesamtbetrag seiner Einkünfte und seinen sonstigen Einkünften ankommt.⁹

1 Riedel, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, 3. Auflage 2017, § 13a Rn. 345; Bethlehem/Rückert, StB 2017, 296; Weber, DStZ 2017, 15; Uhl-Ludäscher, ErbStB 2017, 43; Steger/Königer, BB 2016, 3099.
2 Nöcker u.a., in: Bordewin/Brandt, EStG, § 4 Rn. 141 und 142.
3 Ebenso weithin die Lit., vgl. Riedel, aaO, § 13a Rn. 346; Weber/Schwind, ZEV 2016, 690.

INHALT

V. Rechenbeispiele

1. Personengesellschaften
2. Kapitalgesellschaften
3. Ergebnis und offene Fragen für die Praxis

4 Riedel, aaO, § 13a Rn. 350; Weber, DStZ 2017, 16; Uhl-Ludäscher, ErbStB 2017, 43; Viskorf/Löcherbach/Jehle, DStR 2016, 2430; Steger/Königer, BB 2016, 3099.
5 Esskandari, in: Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 13a ErbStG Rn. 274.
6 Vgl. Anm. (1) sowie Weber/Schwind, ZEV 2016, 690; Weber, DStZ 2017, 15.
7 Riedel, aaO, § 13a Rn. 349.
8 Esskandari, aaO, § 13a ErbStG Rn. 278; Uhl-Ludäscher, ErbStB 2017, 43.
9 Geck, ZEV 2017, 485; Weber/Schwind, ZEV 2016, 690.

Rechenbeispiel für Personengesellschaften						
	Grundfall			30%-Pauschalregelung (4)		
Einkommensteuertarif	45%	42%	35%	45%	42%	35%
Entnahmefähiger Betrag						
Gewinn vor Steuern	100.000 Euro	100.000 Euro	100.000 Euro	100.000 Euro	100.000 Euro	100.000 Euro
GewSt	-14.000 Euro	-14.000 Euro	-14.000 Euro	-14.000 Euro	-14.000 Euro	-14.000 Euro
„Steuerrechtlicher Gewinn“ (1)	86.000 Euro	86.000 Euro	86.000 Euro	86.000 Euro	86.000 Euro	86.000 Euro
„Steuern vom Einkommen“ (2)	-34.175 Euro	-31.010 Euro	-23.625 Euro	-25.800 Euro	-25.800 Euro	-25.800 Euro
EST + SolZ Gesellschafter	-47.475 Euro	-44.310 Euro	-36.925 Euro	n.a.	n.a.	n.a.
anrechenbare GewSt (§35 EStG)	13.300 Euro	13.300 Euro	13.300 Euro	n.a.	n.a.	n.a.
Steuerrechtlicher Gewinn nach Steuern vom Einkommen	51.825 Euro	54.990 Euro	62.375 Euro	60.200 Euro	60.200 Euro	60.200 Euro
Entnahmefähiger Betrag (37,5%)	19.434 Euro	20.621 Euro	23.391 Euro	22.575 Euro	22.575 Euro	22.575 Euro
Steuerentnahme						
„Entnahme zur Begleichung der auf den Gewinnanteil entfallenden Steuern vom Einkommen“ (3)	34.175 Euro	31.010 Euro	23.625 Euro	25.800 Euro	25.800 Euro	25.800 Euro
Effektive Entnahme						
Entnahme Steuern vom Einkommen	34.175 Euro	31.010 Euro	23.625 Euro	25.800 Euro	25.800 Euro	25.800 Euro
Effektive Steuerbelastung	-34.175 Euro	-31.010 Euro	-23.625 Euro	-34.175 Euro	-31.010 Euro	-23.625 Euro
Von Steuerentnahme nicht gedeckte effektive Steuerbelastung	0 Euro	0 Euro	0 Euro	-8.375 Euro	-5.210 Euro	2.175 Euro
Entnahmefähiger Betrag	19.434 Euro	20.621 Euro	23.391 Euro	22.575 Euro	22.575 Euro	22.575 Euro
Nach Steuern verbleibende Entnahme	19.434 Euro	20.621 Euro	23.391 Euro	14.200 Euro	17.365 Euro	24.750 Euro
in % des Gewinns vor Steuern	19,43%	20,62%	23,39%	14,20%	17,37%	24,75%

Abbildung 1, Quelle: Eigene Darstellung

(3) „Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil entfallenden Steuern“ umfassen Entnahmen für die individuelle Einkommensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer des Gesellschafter unter Berücksichtigung tariflicher Steuerermäßigungen, vgl. Anm. (2) zuvor. Die von der Personengesellschaft entrichtete Gewerbesteuer ist folglich keine „Entnahme zur Begleichung der auf den Gewinnanteil entfallenden Steuern vom Einkommen“.¹⁰ Die Ausführungen in Teil I des Beitrags (FuS 01/2018, Ziffer II.2.) zur Gewerbesteuer werden insoweit korrigiert.

(4) Die Finanzverwaltung will es Personengesellschaften in A 13a.19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 3 ErbStR 2011 ermöglichen, aus Vereinfachungsgründen die „auf den Gewinnanteil entfallende Steuer“ für jeden Gesellschafter pauschal mit einem Steuersatz von 30 % zu berechnen; als Vorbild hierfür verweist sie auf die Regelung des § 202 Abs. 3 BewG. Diese Pauschal-

regelung sollte konsequenterweise sowohl bei der Ermittlung des entnahmefähigen Betrags wie auch der zulässigen Steuerentnahme gelten, da ansonsten die beabsichtigte Vereinfachung nicht erreicht werden kann.

Die Finanzverwaltung spricht in Satz 3 der vorgenannten Stelle der ErbStR zwar nur von „auf den Gewinnanteil entfallende Steuern“ statt wie noch in Satz 1 von „auf den Gewinnanteil entfallende Steuern vom Einkommen“, sodass fraglich sein könnte, inwieweit die GewSt zusätzlich in Abzug zu bringen ist und inwieweit diese den Betrag der entnahmefähigen Steuern mindert. Allerdings kann von der Finanzverwaltung vor dem Hintergrund des gesamten Regelungszusammenhangs und der angestrebten Vereinfachung wohl nur eine Pauschalierung der in Satz 1 definierten „Steuern vom Einkommen“ gemeint sein.

Da der Gewinn nach A 13a.19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStR 2011 dem steuerlichen Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG entspricht, muss der Pauschalsteuersatz auf der Grundlage des Richtlinienwortlauts auf den Gewinn(anteil) nach Gewerbesteuer bezogen werden. Allerdings bemisst sich ➤

¹⁰ Niehus/Wilke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 34a EStG Rn. 60.

Rechenbeispiel für Kapitalgesellschaften		
	Grundfall	30%-Pauschalregelung (4)
Ausschüttungsfähiger Betrag		
Gewinn vor Steuern	100.000 Euro	100.000 Euro
GewSt	-14.000 Euro	-14.000 Euro
KSt + SolZ	-15.825 Euro	-15.825 Euro
„Steuerrechtlicher Gewinn“ (1)	70.175 Euro	70.175 Euro
„Steuern vom Einkommen“ (2)	18.512 Euro	21.053 Euro
Steuersatz	26,38%	30,00%
Steuerrechtlicher Gewinn nach Steuern vom Einkommen	51.663 Euro	49.123 Euro
Ausschüttungsfähiger Betrag (37,5%)	19.374 Euro	18.421 Euro
Steuerentnahme		
Ausschüttungsfähiger Betrag	19.374 Euro	18.421 Euro
„Entnahme zur Begleichung der auf die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen“ (3)	6.942 Euro	7.895 Euro
Brutto-Ausschüttung	26.316 Euro	26.316 Euro
Effektive Ausschüttung		
Ausschüttung Steuern vom Einkommen	6.942 Euro	7.895 Euro
Effektive Steuerbelastung Ausschüttung	-6.942 Euro	-6.942 Euro
Von Ausschüttung nicht gedeckte effektive Steuerbelastung	0 Euro	953 Euro
Ausschüttungsfähiger Betrag	19.374 Euro	18.421 Euro
Nach Steuern verbleibende Ausschüttung	19.374 Euro	19.374 Euro
in % des Gewinns vor Steuern	19,37%	19,37%

Abbildung 2, Quelle: Eigene Darstellung

die „auf den Gewinnanteil entfallende Steuer“ in diesem Fall nicht, wie die tarifliche Einkommensteuer, nach dem zu versteuernden Einkommen, sondern nach dem Steuerbilanzgewinn (vor außerbilanziellen Korrekturen). Dies kann aus steuersystematischen Gründen nicht überzeugen, sodass der Wortlaut der Richtlinie angepasst werden sollte. Da es sich bei der Pauschalregelung um eine bloße Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung handelt, sind wir in unserem Rechenbeispiel gleichwohl von einer engen Auslegung am Richtlinienwortlaut ausgegangen.

Das Rechenbeispiel zeigt die Ergebnisse der 30 %-Pauschalregelung, wenn ein Gesellschafter realiter einem individuellen Einkommensteuersatz von 45 %, 42 % bzw. 35 % unterliegt. Ist für den Gesellschafter ein individueller Steuersatz von 35 % maßgeblich, so zeigt das Rechenbeispiel, dass der Gesellschafter unter der Pauschalregelung mehr entnehmen kann, als vom Gesetzeswortlaut gedeckt wäre.

Dieses Ergebnis scheint auf den ersten Blick eine positive Nachricht für den Steuerpflichtigen zu sein. Allerdings ist aus unserer Sicht in diesen Fällen Vorsicht geboten. Da die Finanzgerichte nicht an die Auslegung der Gesetzesvorschriften durch die Finanzverwaltung gebunden sind, kann die Inanspruchnahme der Pauschalregelung bei Gesellschaftern mit niedrigen individuellen Steuersätzen dazu führen, dass gegen die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG verstoßen wird und die Steuerbefreiung als Rechtsfolge mit Wirkung für die Vergangenheit entfällt.

2. Kapitalgesellschaften

Das Rechenbeispiel geht von einer Gewerbesteuerbelastung von 14 % und im Grundfall von der Anwendbarkeit der Abgeltungsteuer von 25 % + SolZ aus. Zur Vereinfachung erfolgen die Berechnungen ohne Kirchensteuer. Folgende Anmerkungen:

(1) Vgl. zum Begriff des „steuerrechtlichen Gewinns“ bereits oben Ziffer IV.1. Anm. (1). Bei Kapitalgesellschaften kommt es damit auf den Gewinn laut Steuerbilanz bzw. den nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigierten Jahresüberschuss laut Handelsbilanz im Sinne der Ziff. 1 R 7.1 Abs. 1 Satz 2 KStR an. Dies entspricht dem Gewinn nach KSt, SolZ und GewSt.¹¹

(2) Unseres Erachtens ist für die Ermittlung des ausschüttungsfähigen Betrags eine Vollausschüttung des gesamten Gewinns mit entsprechender Besteuerung des Gesellschafters zu unterstellen. Dies ist in der Literatur jedoch umstritten und die Finanzverwaltung hat hierzu bislang keine Stellung genommen.¹² Unser informeller Austausch mit Vertretern der Finanzverwaltung bestätigt indessen grundsätzlich unsere Auffassung.

Da bei Personengesellschaften neben der von der Gesellschaft geschuldeten Gewerbesteuer auch die vom Gesellschafter geschuldete Einkommensteuer zzgl. SolZ und KiSt abzuziehen ist, um den entnahmefähigen Betrag zu ermitteln, sollte zur Wahrung einer möglichst weitgehenden Rechtsformneutralität bei Kapitalgesellschaften die Gesamtsteuerbelastung auf Ebene der Gesellschaft und des Gesellschafters bei unterstellter Vollausschüttung betrachtet werden. Als Konsequenz muss dann aber auch bei einer Ausschüttung des entnahmefähigen Betrags die entsprechende Steuer zusätzlich ausgeschüttet werden können – im Grundfall berechnet mit dem jeweils anwendbaren Einkommensteuertarif (im Rechenbeispiel: Abgeltungsteuer zzgl. SolZ) und bei der Pauschalregelung berechnet mit einem pauschalen Steuersatz von 30 %. Der vorstehende Lösungsansatz dürfte am ehesten dem Gesetzeswortlaut des § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG entsprechen, wonach zur Ermittlung des entnahmefähigen Betrags der steuerrechtliche Gewinn „um die auf die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallende Steuer vom Einkommen“ zu kürzen ist, und zugleich zu angemessenen Ergebnissen führen.

Das Rechenbeispiel unterstellt die Anwendbarkeit der Abgeltungsteuer. Bei Gesellschaftern, die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, stellen sich für die Bestimmung des anwendbaren Einkommensteuertarifs dieselben Probleme wie bei Gesellschaftern von Personengesellschaften.

(3) Vgl. dazu bereits die vorstehenden Ausführungen bei Anm. (2).¹³

(4) Die Finanzverwaltung erstreckt die 30 %-Pauschalregelung in A 13a.19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 3 ErbStR 2011 auch auf Kapitalgesellschaften, wobei die pauschale Steuerberechnung mit 30 % nur für die beim Gesellschafter auf die Ausschüttung anfallende Steuer gilt; die von der Gesellschaft zu zahlende KSt zzgl. SolZ und GewSt wird weiterhin konkret berechnet.¹⁴ Wie das Rechenmodell zeigt, führt die 30 %-Pauschallösung bei

Kapitalgesellschaften „unter dem Strich“ zum selben Ergebnis wie eine konkrete Berechnung der auf die Ausschüttungen entfallenden Steuern. Bei Anwendbarkeit der Abgeltungsteuer mag die 30 %-Pauschallösung zwar unnötig sein, sie schadet aber nicht. Hilfreich kann die 30 %-Pauschallösung aber werden, wenn das Teileinkünfteverfahren anwendbar sein sollte.

3. Ergebnis und offene Fragen für die Praxis

Im vorliegenden Beitrag haben wir mithilfe von Rechenbeispielen dargelegt, wie nach unserem Verständnis die zulässige Höhe von Ausschüttungen und Entnahmen zu berechnen ist. Auf Basis des derzeitigen Diskussionsstands verbleiben allerdings einige Zweifelsfragen, insbesondere im Hinblick auf den anzuwendenden individuellen Steuersatz zur Berechnung der Steuern vom Einkommen des Gesellschafters und zur Berechnungssystematik der Vereinfachungsregelung bei Anwendung des Pauschalsteuersatzes von 30 %. Fraglich bei der Besteuerung von Gesellschaftern von Personengesellschaften bleibt in diesem Zusammenhang auch, ob der Pauschalsteuersatz auf das zu versteuernde Einkommen oder auf den Steuerbilanzgewinn zu beziehen ist.

Die Berechnungsvarianten zeigen darüber hinaus, dass Gesellschafter mit niedrigen individuellen Steuersätzen unter der Pauschalregelung mehr entnehmen könnten, als vom Gesetzeswortlaut gedeckt wäre. In diesen Fällen ist aus unserer Sicht Vorsicht geboten. Da die Finanzgerichte nicht an die Auslegung der Gesetzesvorschriften durch die Finanzverwaltung gebunden sind, kann die Inanspruchnahme der Pauschalregelung dazu führen, dass gegen die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG verstoßen wird und die Steuerbefreiung als Rechtsfolge mit Wirkung für die Vergangenheit entfällt.

Wie bereits in Teil I (FuS 01/2018, Ziffer II.2.) dargestellt, sind überdies weitere der Ermittlung der Entnahmebeschränkung nachgelagerte Fragen bislang ungeklärt. Dies betrifft vor allem auch die Frage nach der Periodenbezogenheit der zulässigen Entnahmen. ♦



Prof. Dr. Andreas Wiedemann und Dr. Michael Breyer sind Partner im Büro Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz in Stuttgart. Dr. Sebastian Matenaer ist Steuerberater im selben Büro. 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

¹¹ Roser, in: Gosch, KStG, 3. Auflage 2015, § 8 Rn. 22.

¹² Wie hier Esskandari, aaO, § 13a ErbStG Rn. 282; Viskorf/Löcherbach/Jehle, DStR 2016, 2430; Wachter, NZG 2016, 1171; wohl auch Steger/Königer, BB 2016, 3099. A.A. Riedel, aaO, § 13a Rn. 350; Thonemann-Micker, DB 2016, 2312.

¹³ Für die Berechnung eines Brutto-Ausschüttungsbetrags etwa auch Thonemann-Micker, DB 2016, 2312.

¹⁴ Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13a Rn. 479; Geck, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13a Rn. 201; Hannes/Holtz, in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 17. Auflage 2018, § 13a Rn. 106.