



AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Köln • Düsseldorf

Dürener Straße 295
50935 Köln

Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
info@axis.de

Gruner Str. 33
40239 Düsseldorf

Fon 0211 / 43 83 56 0
Fax 0211 / 43 83 56 11
info@axis.de

Eine Einheit der axis-Beratungsgruppe

Die geplante Erleichterung der Unternehmensnachfolge

Stand: 06.11.2006

Inhaltsverzeichnis

1. Einführung	2
2. Die Begründung des Gesetzgebers	3
3. Die Planungen im Überblick	4
4. Das künftig (nicht) begünstigte Vermögen.....	6
Begünstigtes Vermögen	6
Unproduktives Vermögen	6
Bagatellfälle.....	8
5. Das Abschmelzungsmodell	8
6. Steuerschädliche Einsätze.....	8
Grundsätze.....	8
Übergangsregeln	9
7. Selbstveranlagung des Erwerbers.....	9
8. Weitere Änderungen	10
9. Fazit.....	11
Beispiel zur Steuerbelastung nach altem und neuem Recht	12



Die geplante Erleichterung der Unternehmensnachfolge

1. Einführung

Zuerst war die Reform der Erbschaftsteuer im so genannten Job-Gipfel vom Mai 2005 geplant, das Vorhaben (BT Drs. 15/5555, sowie BR Drs. 341/05) dann aber wegen der vorgezogenen Neuwahlen verschoben. Dann wurde das Vorhaben erneut im Koalitionsvertrag vom 11.11.2005 festgeschrieben:

„Jährlich steht für eine große Zahl von Unternehmen der Generationenwechsel an. Vor diesem Hintergrund werden wir die Erbschaftsteuer spätestens zum 1. Januar 2007 unter Berücksichtigung des zu erwartenden Urteils des Bundesverfassungsgerichts reformieren. Für jedes Jahr der Unternehmensfortführung soll zum Erhalt der Arbeitsplätze die auf das übertragene Unternehmen entfallende Erbschaftsteuerschuld reduziert werden. Sie entfällt ganz, wenn das Unternehmen mindestens zehn Jahre nach Übergabe fortgeführt wird.“

Nachfolgend kursierten mehrere Arbeitspapiere. Nunmehr hat das Bundeskabinett am 25.10.2006 den Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge vorgelegt, der zumindest die wesentlichen Eckpunkte enthält. Ob das Gesetz wie geplant Neujahr 2007 in Kraft tritt, ist aber noch sehr unsicher. Neben politischen Diskussionen um einzelne Punkte, wie den Erhalt von Arbeitsplätzen, geht es vor allem um die Entscheidung des BVerfG zur moderaten Bewertung von Immobilien und Betriebsvermögen (Vorlagebeschluss des BFH vom 22. 5. 2002, II R 61/99, BStBl. II 2002 S. 598).

Dieser frühestens Ende 2006 und spätestens im Frühjahr 2007 erwartete Richterspruch aus Karlsruhe könnte das ganze Vorhaben noch einmal kräftig durcheinander wirbeln, wenn diese derzeit begünstigten Vermögensbereiche auf Augenhöhe mit Wertpapieren erfasst werden müssten.

Daher drängen die Länderfinanzminister darauf, auf den Beschluss des BVerfG zu warten und die geplante Steuererleichterung für Unternehmer notfalls rückwirkend in Kraft treten zu lassen. Einzelne Länder haben hierbei die Sorge, dass die Entscheidung der Verfassungsrichter nicht die erhofften fiskalischen Effekte zur Gegenfinanzierung der Steuerreform bringt. Denn für die geplante Reform der Erbschaftsteuer ist das Urteil aus Karlsruhe von erheblicher Bedeutung. So soll eine Höherbewertung von Immobilien einen Teil der mit der Reform verbundenen Steuerausfälle kompensieren. Im Referentenentwurf wird diese Option ausdrücklich offen gehalten.

Der vom Bundeskabinett beschlossene Gesetzentwurf wird wahrscheinlich in Bundestag und Bundesrat so lange gestreckt, bis die Entscheidung des BVerfG über die künftige Bewertung von Immobilien vorliegt. Insoweit soll es dann für den Zeitraum zwischen dem 1.1.2007 und dem Inkrafttreten des Gesetzes ein Wahlrecht zwischen altem und neuem Recht geben.

Das Gesetz zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge sieht für Betriebsnachfolger eine vollständige Stundung der Erbschaftsteuer vor, wenn das Unternehmen zehn Jahre lang weitgehend unveränderter fortgeführt wird. Maßgebend hierfür sind Umsatz, Auftragsvolumen, Be-



triebsvermögen und die Zahl der Arbeitnehmer. Pro Jahr entfällt dann ein Zehntel der Ansprüche.

Im Gegenzug fallen dann die bisherigen Vergünstigungen über den Betriebsvermögensfreibetrag, den Bewertungsabschlag sowie den Ansatz nahe der Steuerklasse I gem. §§ 13a, 19a ErbStG weg.

Der weitere Zeitrahmen sieht voraussichtlich wie folgt aus:

- Zuleitung Bundesrat am 3.11.2006
- Der erste Durchgang im Bundesrat ist für den 15.12.2006 vorgesehen
- Vor der Behandlung des Entwurfs im Bundestag wird sich zunächst die Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates äußern.
- Sofern bis zu diesem Zeitpunkt das BVerfG seine Entscheidung zur geltenden Erbschaftsbesteuerung veröffentlicht hat, werden dessen Vorgaben sicherlich in die Gegenäußerung der Bundesregierung aufgenommen bzw. im weiteren Gesetzgebungsverfahren in den Entwurf eingearbeitet.
- Realistisch ist eine Verschiebung des Inkrafttretens der Reform auf den 1.4.2007. Für die Zeit vom 1.1.2007 bis zum Inkrafttreten wird derzeit über ein Wahlrecht zwischen altem und neuem Recht des Steuerpflichtigen diskutiert.

2. Die Begründung des Gesetzgebers

Zielsetzung

Das Gesetz soll die steuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmensnachfolgen verbessern. Das geltende Recht mit den Regelungen des Freibetrags, des Bewertungsabschlags und der Tarifbegrenzung war auf die Übergänge kleiner und mittlerer Unternehmen und damit auf eine bestimmte Personengruppe zugeschnitten und zudem missbrauchsanfällig. Zweck der Neuregelung ist nicht mehr die Begünstigung einer bestimmten Personengruppe, sondern die Erhaltung der Unternehmen als Garanten von Arbeitsplätzen, als Stätten des produktiven Wachstums und in ihrer gesellschaftlichen Funktion als Ort beruflicher und sozialer Qualifikation.

Das Gesetz erleichtert die „Generationenbrücke“ auch bei großen Unternehmen. Die Erwerber dieses Vermögens erhalten einen Anreiz, die Unternehmen fortzuführen, statt sie an fremde Dritte - z.B. Finanzinvestoren - zu verkaufen. Das Gesetz erweitert die „Schere“ zwischen begünstigtem Vermögen (produktiven Vermögen) und dem nicht begünstigten Vermögen (insbesondere Grundvermögen und übriges Vermögen). Deshalb bedarf die Differenzierung einer besonderen Rechtfertigung. Sie besteht hier in der Koppelung der Förderung an die Fortführung des Betriebs in einem Umfang, der nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vergleichbar sein muss.

Durch diese Bindung und die Beschränkung auf die produktiven Teile des Unternehmensvermögens wird die Förderung zugleich zielgenauer; Missbrauch und Mitnahmeeffekte werden eingeschränkt.



Maßnahmen

Durch das Gesetz wird die auf begünstigtes Vermögen entfallende Erbschaft- und Schenkungsteuer über einen Zeitraum von zehn Jahren gestundet. Die gestundete Steuer erlischt in zehn Jahresraten unter der Voraussetzung der Betriebsfortführung. Führt der Erwerber den Betrieb über zehn Jahre fort, entfällt die Steuer gänzlich. Die bisherigen Vergünstigungen des Produktivvermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften) bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer (Freibetrag und Bewertungsabschlag nach § 13a ErbStG und Tarifiermäßigung für Personen außerhalb der Steuerklasse I nach § 19a ErbStG) sind damit entbehrlich.

Entlastet wird in erster Linie Vermögen, das der Produktion von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen und deren Verteilung dient. Die Überlassung von Vermögenswerten wie Kapital, beweglichen und unbeweglichen Sachen und Rechten gegen Entgelt, die auch einkommensteuerrechtlich im Normalfall nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (oder freiem Beruf), sondern als Einkünfte aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung angesehen werden, wird hingegen nicht begünstigt. Die Neuregelung erweist sich gegenüber dem bisherigen Recht als zielgenauer. Eine Vergünstigung wird nicht mehr gewährt, soweit Steuerpflichtige Geldanlagen und Grundstücke in gewerblich geprägte Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften einbringen. Vermieden werden auch missbräuchliche Gestaltungen, in denen natürliche und juristische Personen Wirtschaftsgüter an gewerblich geprägte Personengesellschaften verkaufen, um sie danach zurückzumieten (Fälle des „sale-and-lease back“). Die Beteiligten an den Personengesellschaften waren dabei vorrangig an den erbschaftsteuerlichen Vorteilen interessiert.

Die Abgrenzung der begünstigten (produktiven) von den nicht begünstigten (nicht produktiven) Vermögen und Vermögensteilen erfolgt unabhängig von der Rechtsform des Betriebs.

Die bisherigen Erleichterungen bei der deutschen Erbschaftsteuer gelten nur für inländisches Vermögen. Die neue Begünstigung soll auch für begünstigtes Vermögen in den anderen EU-Mitgliedstaaten und den Staaten des Europäischen Wirtschaftsraumes gelten.

Der Ausgang des Verfahrens beim Bundesverfassungsgericht über den Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs zur Erbschaftsteuer vom 22. Mai 2002 ist ungewiss. Sollte die für 2006 erwartete Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts Auswirkungen auf in diesem Gesetz neu geregelte Vorschriften haben, wird sie - soweit erforderlich - berücksichtigt.

3. Die Planungen im Überblick

Das Gesetz zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge sieht im Wesentlichen Änderungen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Bereich des betrieblichen Vermögens vor. Hinzu kommen aber auch Verschlechterungen bei Immobilien sowie neue Anzeigepflichten im Erbfall:

- Die Steuer auf produktiv eingesetztes Vermögen soll bei Übergängen ab 2007 zehn Jahre lang gestundet werden, ohne wertmäßige Obergrenze.
- Die Steuer erlischt in zehn Jahresraten (so genanntes Abschmelzungsmodell) unter der Voraussetzung einer im Wesentlichen unveränderten Betriebsfortführung, so dass sie nach Ablauf des Zeitraums ganz entfällt.



- Stundung und Steuererlass gelten nicht für unproduktives Betriebsvermögen. Hierzu zählen Wertpapiere, Bargeld, Bankguthaben, an Dritte vermietete Grundstücke, Seeschiffe, Flugzeuge, Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und Lizenzen sowie Kunstgegenstände und Antiquitäten. Vermietete Grundstücke bei Betriebsaufspaltung oder im Sonderbetriebsvermögen sind hiervon jedoch ausgenommen.
- Für Kleinbetriebe wird eine steuerfreie Freigrenze von 100.000 EUR eingeführt. Bis zu dieser Grenze wird auf eine Unterscheidung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen verzichtet.
- Die neuen Vergünstigungen gelten nicht nur für inländisches Betriebsvermögen. Bestimmtes Auslandsvermögen (dient einer Betriebsstätte in der EU oder in einem EWR-Staat) wird zwar weiterhin mit dem Verkehrswert erfasst, es kann aber gem. §§ 28 Abs. 7, 28a Abs. 1 Nr. 2 ErbStG bei Nachweis in die Stundungs- und Erlassregelung einbezogen werden. Hierzu liegt dem EuGH allerdings ein anhängiges Verfahren vor, ob die Benachteiligung von Besitz jenseits der Grenze gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt.
- Die Steuerstundung gilt nicht bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, wenn Erblasser oder Schenker nur bis zu einem Viertel beteiligt sind oder der Sitz außerhalb von EU und EWR liegt. Allerdings kommt es hier zu familiären Zusammenrechnungen von Quoten.
- Mit Immobilien im Zusammenhang stehende Verbindlichkeiten sind nur bis zur Höhe des Steuerwertes abzugsfähig.
- Die Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gilt als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter, die in diesem Zusammenhang mit übergehenden Schulden werden wie eine Gegenleistung behandelt.
- Die Anzeigepflicht im Erbfall wird um den Nachlass erweitert, für das Kreditinstitute keine Bestände zu melden haben.

Hinweise:

In vorherigen Arbeitspapieren waren einige Regelungen enthalten, die im Gesetzentwurf anders ausfallen:

- Die geplante Einführung des Stuttgarter-Verfahrens für Personenunternehmen wird fallen gelassen.
- Stundung und Erlass gelten auch für ausländisches begünstigtes Vermögen, das einer Betriebsstätte in der EU oder in einem EWR-Staat dient. Dieses wird allerdings weiterhin mit dem Verkehrswert angesetzt.
- Die geplante Streichung des Prämienansatzes bei geschenkten Lebensversicherungen nach § 12 Abs. 4 BewG ist nicht mehr im Referentenentwurf enthalten.
- Die Höchstgrenze für begünstigtes Vermögen von 100 Mio. Euro ist entfallen.
- Über das Jahressteuergesetz kommt es zu weiteren Änderungen bei der Bewertung des Grundvermögens.



4. Das künftig (nicht) begünstigte Vermögen.

Derzeit gelten für Wirtschaftsgüter im inländischen Betriebsvermögen (§§ 95 – 97 BewG) die Vergünstigungsvorschriften der §§ 13a und 19a ErbStG. Die entfallen und werden infolge der neuen Regelung in § 28 ErbStG über das Abschmelzungsmodell gefördert. Das gilt aber nur, sofern es sich um begünstigtes Vermögen nach § 28a ErbStG handelt.

Begünstigtes Vermögen

- **Land- und forstwirtschaftliches Vermögen:** Hierunter fallen inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen nach § 141 Abs. 1 Nr. 1 BewG und selbst bewirtschaftete Grundstücke gem. § 69 BewG beim Erwerb eines ganzen Betriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils daran, wenn es ertragsteuerlich zum Betriebsvermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gehört. Das gilt auch für dem inländischen begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Vermögen entsprechenden Vermögen in den anderen EU-Mitgliedstaaten und Staaten des Europäischen Wirtschaftsraums. Auch hier sind die nicht begünstigten Vermögensteile (s.u.) ausgeschlossen. Besonders zu erwähnen sind hierbei an Dritte vermietete oder verpachtete Flächen, die zum Betriebsteil gehören.
- **Betriebsvermögen:** Hierzu zählen inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 - 97 BewG) so Betriebsstätten in der EU oder in einem EWR-Staat beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, eines Anteils an einer Gesellschaft i. S. des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA oder eines Anteils daran.
- **Anteile an Kapitalgesellschaften:** Das gilt aber nur, wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer Sitz oder Geschäftsleitung in der EU oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als 25 Prozent unmittelbar beteiligt war (Mindestbeteiligung). Ob er die Mindestbeteiligung erfüllt, ist nach der Summe der ihm unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn Erblasser oder Schenker und die weiteren Gesellschafter unwiderruflich untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben.

Unproduktives Vermögen

Ausgenommen hiervon ist nicht begünstigtes (unproduktives) Vermögen, was nach dem Verständnis des Gesetzentwurfs auf Positionen des Betriebsvermögens zutrifft, das seiner Natur nach in typischer Weise nicht der Herstellung oder dem Vertrieb von Waren und Dienstleistungen dient. Umkehrschluss: Alle nicht als unproduktives Vermögen eingestuft und gesondert aufgeführten Gegenstände sind begünstigt. Außen vor bleiben nach dem Wortlaut des Gesetzes:

- An Dritte zur Nutzung überlassene Flächen, die zum Betriebsteil gehören, Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten eines land- und forstwirtschaftlichen Vermögens.



- Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, Seeschiffe, Flugzeuge, Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten.

Ausnahme: Die vorgenannten Wirtschaftsgüter stellen Sonderbetriebsvermögen dar oder werden im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlassen. Dies gilt insbesondere für Betriebsgrundstücke, die dem Inhaber oder beherrschenden Gesellschafter gehören und von ihm dem Betrieb zur Nutzung überlassen worden sind. Voraussetzung ist allerdings, dass sie im nutzenden Betrieb zu eigenbetrieblichen Zwecken genutzt werden und nicht an andere Nutzer weiter überlassen werden.

- Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 Prozent oder weniger beträgt.
- Beteiligungen an Gesellschaften i. S. des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG oder § 18 Abs. 4 EStG, soweit zum Vermögen dieser Gesellschaften nicht begünstigtes Vermögen gehört.
- Anteile an Kapitalgesellschaften mit einer unmittelbaren Beteiligungsquote von mehr als 25 Prozent, soweit zum Vermögen dieser Gesellschaften nicht begünstigtes Vermögen gehört.
- Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine.
- Geldbestände, Geldforderungen gegenüber Kreditinstituten sowie vergleichbare Forderungen und Wertpapiere.

Aus dieser Auflistung ist leicht zu erkennen, dass nahezu in jedem Betrieb unproduktives Vermögen vorhanden ist, etwa Kundenforderungen und Bestände auf den Betriebskonten. Allerdings darf nicht produktives Vermögen, das mit Fremdmitteln finanziert wurde, für die steuerliche Entlastung außer Betracht bleiben. Denn die gegenüberstehenden Schulden und sonstige Abzüge wie Verbindlichkeiten, Rückstellungen oder auch Pensionszusagen werden hiervon abgezogen. Nur soweit nicht produktives Vermögen die betrieblichen Schulden nach §§ 103, 104 BewG übersteigt, wird dieser Anteil am Betriebsvermögen gekürzt.

Problematisch wird die Berechnung künftig bei kapitalgesellschaftsrechtlichen Beteiligungen. Soweit zum Vermögen einer juristischen Person unproduktive Wirtschaftsgüter gehören, ist der Teil des Anteilswerts nicht begünstigt, der dem Verhältnis der Summe der Werte der nicht einzubeziehenden Vermögensgegenstände zum Wert des gesamten Vermögens der Kapitalgesellschaft entspricht. Das bedeutet im Ergebnis, dass beim Übergang einer im Grundsatz begünstigten kapitalgesellschaftsrechtlichen Beteiligung mehrere Schritte notwendig sind:

- Zunächst wird das produktive Betriebsvermögen auf der Ebene der Kapitalgesellschaft bestimmt.
- In dem Verhältnis, in dem der Wert des nicht begünstigten Vermögens der Gesellschaft zum Wert des Gesamtvermögens steht, ist der gemeine Wert des Anteils nach § 11 BewG aufzuteilen.
- Der sich dann ergebende Teilbetrag ist vom Wert des Anteils abzuziehen.
- Allein der verbleibende Teilbetrag ist begünstigtes Vermögen.



Bagatellfälle

Nach einem neuen § 13 Abs. 1 Nr. 19 ErbStG bleibt der Erwerb von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, Betriebsvermögen und begünstigten Anteilen an Kapitalgesellschaften steuerfrei, wenn der Wert dieses Vermögens insgesamt 100.000 Euro nicht übersteigt. Diese Freigrenze (nicht Freibetrag) soll die Wertermittlung und aufwendige Überwachung bei Kleinhandel, kleineren Handwerksbetrieben und der Land- und Forstwirtschaft aussparen. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung wird dabei auf die Differenzierung von begünstigtem und nicht produktivem Vermögen verzichtet. Die Freigrenze kann allerdings innerhalb von zehn Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe nur einmal berücksichtigt werden.

5. Das Abschmelzungsmodell

Der neue § 28 ErbStG regelt Stundung und Erlass der Steuer beim Erwerb von begünstigtem Vermögen. Bei geförderten Wirtschaftsgütern nach § 28a ErbStG wird dem Erwerber die darauf entfallende Steuer im Erb- und Schenkungsfall bis zum Ende des zehnten Jahrs seit Entstehung der Steuer zinslos gestundet. Die Stundung wird ohne Wertbegrenzung gewährt. Die gestundete Steuer ermittelt sich aus dem Wert des begünstigten Vermögens, indem auf diesen Nettowert der für den steuerpflichtigen Erwerb maßgebende Steuersatz angewendet wird.

Anschließend erlischt die Steuer grundsätzlich zum Ende eines jeden Jahrs, das dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer folgt, jeweils mit einem Zehntel. Damit wird die Behaltensfrist im Gegensatz zum bisherigen Recht verdoppelt, allerdings entfallen die Steuervergünstigungen auch nicht rückwirkend in voller Höhe.

Die Befreiung des begünstigten Vermögens über zehn Jahre ist an die Einhaltung einer Fortführungsklausel gekoppelt. Hiernach müssen Betriebe oder Betriebsteile in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang fortgeführt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass der Betrieb insbesondere nach dem Umsatz, dem Auftragsvolumen, dem Betriebsvermögen und der Anzahl der Arbeitnehmer vergleichbar ist. Diese Formulierung ist vergleichbar mit der Regelung des § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG im Hinblick auf die Nutzung von übernommenen Verlustvorträgen. Weicht der Betrieb in der Gesamtschau wesentlich von diesen Ausgangsgrößen ab, wird die gestundete Steuer insgesamt fällig.

6. Steuerschädliche Einsätze

Grundsätze

Soweit der Erwerber begünstigtes Vermögen oder Teile davon veräußert (schädliche Verwendung), endet die Stundung mit dem Zeitpunkt der Veräußerung. Als Veräußerung gelten auch die Aufgabe des Betriebs oder eines Teilbetriebs sowie die verdeckte Einlage der Anteile an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Dann muss der Erwerber die noch nicht erloschene Steuer entrichten. Darüber hinaus gelten noch weitere Maßnahmen als schädlich:

- Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die der Veräußerer durch eine Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) aus dem Betriebsvermögen erworben hat.



- Verkauf eines Anteils an einer Personengesellschaft, den der Veräußerer durch eine Einbringung des Betriebsvermögens in eine Personengesellschaft (§ 24 Abs. 1 UmwStG) erworben hat.
- Auflösung einer Kapitalgesellschaft innerhalb der Zehnjahresfrist.
- Herabsetzung von Nennkapital.
- Vermögen der Kapitalgesellschaft wird auf eine Personengesellschaft, eine natürliche Person oder eine andere Körperschaft übertragen.
- Die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbündelung wird aufgehoben, so dass die 25-Prozent-Grenze nicht mehr überschritten wird.

Übergangsregeln

Das neue Erbschaftsteuergesetz ist in Fällen vertraglicher Widerrufs- und Rücktrittsklauseln nicht anzuwenden. Nach § 37 Abs. 3 ErbStG gilt das Abschmelzungsmodell nämlich nicht, wenn das begünstigte Vermögen

- vor dem 1. 1.2012 erworben wird,
- bereits Gegenstand einer vor dem 1. 1. 2007 ausgeführten Schenkung desselben Schenkers an dieselbe Person war und
- wegen eines vertraglichen Rückforderungsrechts nach dem 11. 11. 2005 (Koalitionsvertrag) herausgegeben werden muss.

Hintergrund dieser Einschränkung sind mögliche Missbräuche. Die Regelung soll verhindern, dass vor 2007 ausgeführte Zuwendungen nach den derzeitigen §§ 13a, 19a ErbStG begünstigt und auf Grund vertraglicher Widerrufs- und Rücktrittsklauseln rückabgewickelt werden. Dann könnten hier anschließend die günstigeren Bestimmungen des neuen Rechts ausgenutzt werden.

Ausnahme: Rückabwicklungen sind nicht betroffen, die auf einem Vorversterben des Beschenkten beruhen.

7. Selbstveranlagung des Erwerbers

Hat der Erwerber begünstigten Vermögens gegen die Fortführungs- oder Behaltensregelungen verstoßen, ist er verpflichtet, den fälligen Steuerbetrag selbst zu berechnen. Hierbei gelten die Vorschriften über die Steueranmeldung entsprechend. Die Verjährung der Steuer endet hierbei nicht vor Ablauf des vierten Jahrs, nachdem die Finanzbehörde Kenntnis von der schädlichen Verwendung erlangt hat.

Unter Verweis auf die Normen zur Steueranmeldung (§§ 150, 167 ff. AO) muss der Erwerber sowie sein Berater das erst einmal privilegierte Vermögen über einen Zeitraum von 10 Jahren beobachten und im Fall des Falles die fällige Steuer selbst berechnen. Hierbei ist schon im Voraus zu prognostizieren, dass es auf diese Art zu neuen steuerstrafrechtlichen Problemen kommen wird.

Auf die nachentrichtete Steuer fallen Säumniszuschläge an. Der Zinslauf beginnt bei Änderungen der wirtschaftlichen Verhältnisse nach Ablauf des sechsten Monats nach dem Erlöschens-



zeitpunkt und in den Fällen von Verkauf oder Aufgabe nach Ablauf eines Monats, nachdem der entsprechende Tatbestand verwirklicht wurde.

8. Weitere Änderungen

- Der unmittelbare oder mittelbare Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft oder einer anderen Gesamthandsgemeinschaft, die nicht unter § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG fällt, gilt als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter; die dabei übergehenden Schulden und Lasten der Gesellschaft sind bei der Ermittlung der Bereicherung des Erwerbers wie eine Gegenleistung zu behandeln.
- Schulden und Lasten, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Einheit des inländischen Grundbesitzes stehen, sind nur bis zur Höhe des Steuerwerts abzugsfähig. Ein weitergehender Abzug ist möglich, soweit diese Schulden und Lasten den vom Erwerber nachgewiesenen gemeinen Wert der wirtschaftlichen Einheit übersteigen.
- Haben sich Nutzungsrechte als Grundstücksbelastungen bei der Ermittlung des niedrigeren gemeinen Werts ausgewirkt, ist deren Abzug bei der Erbschaftsteuer ausgeschlossen (§ 10 Abs. 6 S. 5 ErbStG). Diese einschränkende Regelung verfolgt den Zweck, Grundstücksbelastungen durch Nutzungsrechte wie Nießbrauch oder Wohnrechte nur einmal mindernd zu berücksichtigen. Daher entfällt ein zusätzlicher Abzug als Nachlassverbindlichkeit oder Duldungslast. Diese Vorgehensweise war bislang in H 163 und 29 ErbStH „Nießbrauchs- und andere Nutzungsrechte“ vorhanden.
- Wenn bei einem Vertrag zugunsten Dritter der Dritte das erworbene Recht zurückweist, gilt es rückwirkend als nicht erworben (§ 333 BGB). Erhält der Dritte dafür eine Abfindung, soll er dieses Vermögen als vom Erblasser kommend versteuern. Damit wird eine Besteuerungslücke geschlossen. Entsprechend sollen auch alle anderen Abfindungen als steuerbar behandelt werden, die einem Erwerber anstelle eines ausgeschlagenen oder zurückgewiesenen nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 oder 3 ErbStG steuerbaren Erwerbs, z.B. einer Schenkung auf den Todesfall, gewährt werden.
- Der Wert von Wirtschaftsgütern und Schulden, die vermögensverwaltenden Personengesellschaften und Gemeinschaften gehören, wird nach § 151 Abs. 1 Nr. 4 BewG gesondert festgestellt. Der Ansatz erfolgt mit dem festgestellten Wert, wobei der Anteil des Erwerbers im Steuerfestsetzungsverfahren ermittelt wird.
- Die Überwachung der Stundungsfälle nach § 25 ErbStG verursacht in der Praxis erheblichen Verwaltungsaufwand, der insbesondere bei der Stundung kleinerer Steuerbeträge in einem eklatanten Missverhältnis zu dem erst künftig vereinnahmten Steuerbetrag steht. Dies soll künftig dadurch vermieden werden, dass der Erwerber die gestundete Steuer von bis zu 2.500 Euro immer sofort mit ihrem Barwert nach § 12 Abs. 3 BewG abzulösen hat. Dazu wird gesetzlich fingiert, dass der Erwerber den nach § 25 Abs. 1 S. 3 ErbStG erforderlichen Antrag unwiderruflich gestellt hat.
- Das Vermögen einer Familienstiftung unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG in Zeitabständen von 30 Jahren der Ersatzerbschaftsteuer. Die Steuerbegünstigung durch Stundung und sukzessiven Erlass über 10 Jahre soll auch bei der Erhebung der Ersatzerbschaftsteuer gewährt werden.



- Private Steuererstattungsansprüche gehören zum Vermögensanfall, ungeachtet ihrer Festsetzung, wenn sie materiellrechtlich entstanden war. Dies geschieht im Vorgriff auf ein laufendes Revisionsverfahren.
- Nachvermächtnisse und Vermächtnisse, die mit dem Tod des Beschwerten fällig werden, sind den Nacherbschaften gleichgestellt und gelten als Erwerb vom Vorvermächtnisnehmer oder Beschwerten und nicht als Erwerb vom Erblasser. Eine Ergänzung in § 6 Abs. 4 ErbStG führt dazu, dass auf den Erwerb auf Grund der Vollziehung einer erst beim Tod des Beschwerten fällig werdenden Auflage des Erblassers die Regeln der Vor- und Nacherbschaft angewendet werden. Der entsprechende Erwerb ist als Erwerb vom Beschwerten zu versteuern.
- § 15 Abs. 3 S. 1 ErbStG bestimmt, dass im Fall des gemeinschaftlichen Testaments von Ehegatten auf Antrag das Verhältnis des Schlusserben zum zuerst verstorbenen Ehegatten zu Grunde zu legen ist, soweit sein Vermögen beim Tode des überlebenden Ehegatten noch vorhanden ist. Dies wird derzeit ohne Antrag gewährt. Die automatische Anwendung kann jedoch im Einzelfall nachteilig sein, wenn an den Schlusserben vom erstverstorbenen Ehegatten Zuwendungen innerhalb des Zehnjahreszeitraums des § 14 ErbStG erfolgt waren. Mit der Änderung wird klar gestellt, dass der Schlusserbe beim gemeinschaftlichen Testament nicht als Erbe des erstverstorbenen Ehegatten anzusehen ist.

9. Fazit

Begünstigtes Betriebsvermögen wird im Falle einer unentgeltlichen Zuwendung unter Lebenden oder beim Erwerb kraft Erbfalls nicht besteuert, wenn es der Nachfolger zehn Jahre lang behält. Derzeit kommt es durch Freibetrag und Wertabschlag zu einer Progressionsminderung. Die fällt mit dem neuen Recht weg, sodass sich ein Progressionsschub für das sonstige Vermögen ergibt. Bei mittelständischen Betrieben ist die derzeitige Regelung meist günstiger, zumal es auch nur eine Behaltefrist von fünf Jahre gibt.

Über dem ganzen Gesetz stehen zudem noch zwei große Fragezeichen:

- Das vor dem BVerfG anhängige Verfahren beschäftigt sich auch mit der Frage, ob die Bevorzugung des Betriebsvermögens mittels Freibetrags, Bewertungsabschlags sowie Tarifbegrenzung durch den Entlastungsbetrag verfassungsgemäß ist. Künftig sollen die Privilegien noch üppiger ausfallen und sogar zur Steuerfreiheit führen.
- Die Bewertung von ausländischem Vermögen nach dem Verkehrswert könnte zudem gegen das EU-Recht verstoßen (BFH 11.4.2006, II R 35/05, BStBl 2006 II S. 627). Der EuGH könnte hier einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit erkennen.



Beispiel zur Steuerberechnung nach altem und neuem Recht

Die Vermögensaufstellung des Betriebs hat folgende Positionen:

Aktiva		
- Maschinen/Anlagen	1.100.000	
- an Dritte vermietete Grundstücke	3.230.000	
- Geldvermögen	10.000	
- Wertpapiere	570.000	4.910.000
Passiva		
Rückstellungen	9.000	
- Verbindlichkeiten Bank	2.560.000	
- Sonstige Verbindlichkeiten	1.400.000	3.969.000
Wert des Betriebsvermögens		941.000

a) Besteuerung nach geltendem Recht

Betriebsvermögen	941.000
./. Freibetrag § 13a ErbStG	225.000
verbleiben	716.000
./. Bewertungsabschlag § 13a ErbStG	250.600
stpfl. Betriebsvermögen	465.400
./. persönlicher Freibetrag	205.000
steuerpflichtiger Erwerb	260.400
Sofort fällige Steuer	30.360

**b) Künftige Besteuerung**

Ermittlung begünstigtes Vermögen		
Aktiva , davon		4.910.000
- Maschinen/Anlagen	1.100.000	
- an Dritte vermietete Grundstücke	3.230.000	
- Geldvermögen	10.000	
- Wertpapiere		
nicht begünstigtes Vermögen	<u>570.000</u>	
	3.810.000	
Passiva , davon		3.969.000
- Rückstellungen	9.000	
- Verbindlichkeiten Bank	2.560.000	
- sonstige Verbindlichkeiten		
Wert des Betriebsvermögens	<u>1.400.000</u>	941.000
Saldo nicht beg. Vermögen ./ Passiva	- 159.000	0
begünstigtes Betriebsvermögen		941.000
Steuerberechnung		
Betriebsvermögen	941.000	
./ persönlicher Freibetrag	205.000	
steuerpflichtiger Erwerb	736.000	
Steuer	139.840	
Anteil begünstigtes Vermögen		
941.000 : 941.000 = 100,00 %		
zu stundende Steuer 139.840 x 100,00	139.840	
% sofort fällige Steuer	0	

Ihre Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft zu Fragen der Vermögensanlage:

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht
Rolfjosef Hamacher
Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
hamacher@axis.de

oder



Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Dipl.-Betriebswirt Bernhard Fuchs
Gruner Str. 33 * 40239 Düsseldorf
Fon: 0211/43 83 560
Fax: 0211/43 83 5611
bernhard.fuchs@rafuchs.de
fuchs@axis.de