



RÖVERBRÖNNER

**Die Unternehmensnachfolge nach der Reform
des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts -
Auswirkungen auf die Beratungspraxis“
vor dem Zentralverband der Handwerkskammer**

Berlin, 27. Mai 2009

RA/StB Bernd Schult (RöverBrönner KG),

RA´in Françoise Dammertz (RöverBrönner KG),



Teil 1
Die Verschonung
des Betriebsvermögens

- I. Modelle für die Verschonung des Betriebsvermögens
- II. Prüfungsschema zur Ermittlung des begünstigten Vermögens
 1. Umfang des begünstigungsfähigen Vermögens
 2. Verwaltungsvermögenstest
 - a. Definition Verwaltungsvermögen, § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG
 - aa. Ausnahmen: vermietete Grundstücke
 - (1) Betriebsaufspaltung
 - (2) Betriebsverpachtung
 - (3) Konzernklausel
 - (4) Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
 - (5) Land- und forstwirtschaftliche Nutzung
 - bb. Ausnahme: Anteile an Kapitalgesellschaften
 - cc. Ausnahme: Wertpapiere und vergleichbare Forderungen
 - b. Berechnung des Anteils des Verwaltungsvermögens
 - c. Fallbeispiel

- 3. Junges Verwaltungsvermögen
- III. Steuerliche Verschonungen für Betriebsvermögen
 - 1. Voraussetzungen der Verschonung
 - a. Behaltensfrist
 - aa. Verstoß gegen die Behaltensfrist
 - bb. Folgen des Verstoßes
 - b. Lohnsummenregelung, § 13a Abs. 1 ErbStG
 - aa. Definition Ausgangslohnsumme
 - bb. Nichtanwendbarkeit der Lohnsumme
 - cc. Probleme bei der Lohnsumme
 - dd. Gestaltungsmöglichkeiten vor Ablauf der Lohnsummenfrist
 - ee. Folgen des Verstoßes gegen Mindestlohnsumme
 - ff. Fallbeispiel
 - gg. Folgen bei kumulativen Verstoß gegen Behaltensfrist und Lohnsumme
 - c. Höchstgrenze des Verwaltungsvermögens
 - 2. Handicap der Optionsausübung

- 3. Abzugsbetrag, § 13a Abs. 2 ErbStG
- IV. Vermögensverhaftungsregelungen
 - 1. Allgemeines
 - 2. Ausnahme: Fallbeileffekt bei Überentnahme
- V. Reinvestitionsklausel
- VI. Betriebsaufspaltung/Betriebsverpachtung

	OPTION A Regelverschonung	OPTION B Verschonungsoption
	Kein Antrag nötig	Antrag erforderlich
Sofort fällige Steuer	15 %	Keine
Begünstigung/ Verschonungsabschlag	85 %	100 %
Verwaltungsvermögen	Bis zu 50 %	Bis zu 10 %
Lohnsumme	650 % in 7 Jahren Nur anteiliger Wegfall	1.000 % in 10 Jahren Nur anteiliger Wegfall
Ausnahme: Kleinbetriebe	Bei Betrieben mit bis zu 10 Mitarbeitern: keine Einhaltung der Lohnsumme erforderlich	Bei Betrieben mit bis zu 10 Mitarbeitern: keine Einhaltung der Lohnsumme erforderlich
Behaltensfrist	7 Jahre Nur anteiliger Wegfall	10 Jahre Nur anteiliger Wegfall
Anteiliger Abzugsbetrag	<ul style="list-style-type: none"> • 150.000,00 € • Ab € 3 Mio. entfällt er • erwerbs- und erwerberbezogen • nur 1x in 10 Jahren 	



II. Prüfungsschema zur Ermittlung des begünstigten Vermögens

7

1. Handelt es sich um begünstigungsfähiges Vermögen?
2. **Verwaltungsvermögenstest:**
Wie ist das Wertverhältnis von Verwaltungsvermögen zum begünstigungsfähigen Vermögen zum Zeitpunkt der Übertragung?
3. **Dauer der Zugehörigkeit:**
Das begünstigte Vermögen muss zum Zeitpunkt der Übertragung mindestens 2 Jahre dem Betriebsvermögen zuzurechnen sein.

- a) Betriebsvermögen
Gewerbliche und freiberufliche Einzelunternehmen und Personengesellschaften

- b) Land- und forstwirtschaftliches Vermögen

- c) Anteile an Kapitalgesellschaften > 25 % (Mindestbeteiligung)
 - Keine Mindestbeteiligung in Familiengesellschaften erforderlich, wenn
 - Stimmrechtsbindung
 - Verfügungsbeschränkungen

} Poolvertrag

2. Verwaltungsvermögenstest

a. Definition Verwaltungsvermögen, § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG

1. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke/grundstücksgleiche Rechte
2. Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften (ggf. trotz Pool) 25% oder weniger beträgt oder wenn das Verwaltungsvermögen mehr als 50 % beträgt
3. Beteiligungen an Gesellschaften i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG und entsprechende Gesellschaften im Ausland, wenn bei diesen Gesellschaften das Verwaltungsvermögen mehr als 50 % beträgt
4. Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen
5. Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken, Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine

Ausnahmen, unter denen vermietete Grundstücke kein schädliches Verwaltungsvermögen darstellen:

1. Betriebsaufspaltung, Sonderbetriebsvermögen
2. Betriebsverpachtung
3. Konzernidentität i. S. d. § 4h EStG
4. Vermietete Objekte gehören zum Betriebsvermögen und der Hauptzweck des Betriebs liegt in der Vermietung von Wohnungen, dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert
5. Nutzungsüberlassung von Grundstücken an Dritte zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung

Vermietete Grundstücke stellen im Fall der Betriebsaufspaltung, § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1a) ErbStG kein schädliches Verwaltungsvermögen dar, wenn

- Einheitlicher Betätigungswille des Erblassers/Schenkens im überlassenen und nutzenden Unternehmen allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern (sog. Personengruppentheorie)

oder

- Vermietung von Grundstücken durch einen Gesellschafter einer gewerblich oder freiberuflichen Gesellschaft (sog. Sonderbetriebsvermögen)
- und diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergeht
- und soweit keine (weitere) Nutzungsüberlassung an einen Dritten erfolgt

Vermietete Grundstücke stellen im Fall der Betriebsverpachtung, § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1b) ErbStG kein schädliches Verwaltungsvermögen dar, wenn

- Verpächter des Betriebes den Pächter im Zusammenhang mit einer unbefristeten Verpachtung durch eine letztwillige Verfügung oder eine rechtsgeschäftliche Verfügung als Erben eingesetzt hat (beim sog. Erbfall muss der Erbe Pächter sein; Problem bei Apothekenverpachtung an Nichterben)

oder

- Verpachtung an einen Dritten erfolgt, weil der Beschenkte im Zeitpunkt der Steuerentstehung den Betrieb noch nicht führen kann, und die Verpachtung höchstens auf 10 Jahre befristet ist. Hat der Beschenkte das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet, beginnt die Frist mit der Vollendung des 18. Lebensjahres (gilt nur für Schenkungsfälle).
- Rückausnahme: Negativer Verwaltungsvermögenstest bei Abschluss des Pachtvertrags

Vermietete Grundstücke stellen im Fall der Konzernidentität, § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1c) ErbStG kein schädliches Verwaltungsvermögen dar, wenn

- Nutzender und überlassender Betrieb gehören zu einem Konzern i. S. d. § 4h EStG (Zinsschranke)
- Keine (weitere) Nutzungsüberlassung an Dritte

Vermietete Grundstücke stellen bei Errichtung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1d) ErbStG kein schädliches Verwaltungsvermögen dar, wenn

- Hauptzweck des Betriebs in der **Vermietung von Wohnungen** liegt (keine Gewerbeimmobilien)

und

- Einrichtung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, § 14 AO, erforderlich ist (Gesetzestext, qualitative Betrachtung)
 - Vermietung erfordert einen kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetrieb (Gesetzesbegründung, quantitative Betrachtung)

2aa. Ausnahmen: vermietete Grundstücke

(4) Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO)

- Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.
- Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich.
- Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird
 - Verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen
 - Vermietung/Verpachtung von unbeweglichem Vermögen

Vermietete Grundstücke stellen bei land- und forstwirtschaftlicher Nutzung, § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1e) ErbStG kein schädliches Verwaltungsvermögen dar, wenn

- Überlassung von Grundstücken zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung erfolgt

Anteile an Kapitalgesellschaften, § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 2 ErbStG stellen kein schädliches Verwaltungsvermögen dar, wenn sie

- zum Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes gehören

oder

- zum Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Finanzdienstleistungsinstituts gehören

oder

- zum Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Versicherungsunternehmen gehören

Wertpapiere und vergleichbare Forderungen, § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4 ErbStG stellen kein schädliches Verwaltungsvermögen dar, wenn sie

- zum Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes gehören

oder

- zum Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Finanzdienstleistungsinstituts gehören

oder

- zum Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Versicherungsunternehmens gehören

2. Verwaltungsvermögenstest

b. Berechnung des Anteils des Verwaltungsvermögens

- Zur Ermittlung des Anteils des Verwaltungsvermögens wird dessen gemeiner Wert ins Verhältnis zum erbschaftsteuerrechtlichen Gesamtwert des Betriebs, regelmäßig dessen Ertragswert, gesetzt.
- Verwaltungsvermögenstest erfolgt ausschließlich zum Zeitpunkt der Besteuerung
 - keine nachträgliche Überprüfung während der Dauer der Behaltenszeit von 7/ 10 Jahren
- Bemessungsgrundlage ist nicht die Summe der Aktiva
- Die mit dem Verwaltungsvermögen verbundenen Schulden werden bei dem Verwaltungsvermögen nicht mindernd berücksichtigt (Erfordernis einer separat geführten Liste für die im Zusammenhang mit Verwaltungsvermögen verbundenen Schulden)
- Sog. Kaskadeneffekt

2. Verwaltungsvermögenstest

b. Berechnung des Anteils des Verwaltungsvermögens

- Problem des Vergleichs einer Bruttogröße mit einer Nettogröße
- Nettogröße
 - Gemeiner Wert des Betriebsvermögen unter Berücksichtigung der Zinsbelastung aufgrund der Finanzierung
- Bruttogröße
 - Bewertung des Verwaltungsvermögens mit gemeinen Werten ohne Berücksichtigung der im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten
 - in Extremfällen kann das Verwaltungsvermögen über 100 % des gemeinen Wertes des Betriebs betragen
 - Überbetonung des Verwaltungsvermögens
 - Nachteile bei hoher Fremdfinanzierung von Wirtschaftsgütern des Verwaltungsvermögens

Fallbeispiel

Es wird eine bundesweit tätige GmbH, die Heizungsinstallationen betreibt, übertragen. Der Bilanzwert zum 31.12.2009 beträgt 20 Mio. Euro. Darin ist ein Grundstück (Verwaltungsvermögen) enthalten, das 5 Mio. Euro Wert hat (40%). Der Ertragswert des Betriebes beträgt 1 Mio. Euro, d. h. der Anteil des Verwaltungsvermögens am Betriebsvermögen beträgt 500 %.

- Versagung der Betriebsverschönerung
- Bemessungsgrundlage der Steuer: 1 Mio.
- Keine Gewährung des Abzugsbetrages

Vermögen lt. ErbStFG (=gemeiner Wert)			
	Begünst. Vermögen	Verwaltungs- vermögen	ErbStG
Imm. VermGegenst.	9.000		Eigenkapital 100.000
Sachanlagen	400.000		Rückstellungen
Finanzanlagen			- Pensionsrückstellungen 800.000
- Anteile verb. Unternehmen	100.000		- Steuerrückstellungen 70.000
- Wertpapiere / Sonstige	300.000	200.000	- Sonst. Rückstellungen 65.000
Vorräte	300.000		Verbindlichkeiten
Forderungen			- L + L 100.000
- L+L	100.000		- verb. Unternehmen 300.000
- verb. Unternehmen	600.000		- Sonstige 330.000
- Sonstige	40.000		
Flüssige Mittel / RAP	1.000		
	<u>1.850.000</u>	<u>200.000</u>	<u>1.765.000</u>
		Ertragswert des Unternehmens	385.000
		Verwaltungsvermögen	200.000 = 51,95%
		begünstigtes Vermögen	185.000 = 48,05%

Aussonderung des jungen Verwaltungsvermögens, § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG

- Verwaltungsvermögen muss zum Zeitpunkt der Besteuerung mindestens zwei Jahre dem Betriebsvermögen zuzurechnen sein
- Ist dies nicht der Fall, handelt es sich um sog. junges Verwaltungsvermögen
- Junges Verwaltungsvermögen ist auszusondern
 - keine steuerliche Begünstigung
 - volle Besteuerung
- Grund:
 - Es soll verhindert werden, dass Verwaltungsvermögen durch kurzfristige Einlagen oder Erwerbe in die Begünstigung herein erworben wird, um z. B. Spielräume bei der Quote des Verwaltungsvermögens auszuschöpfen.

	OPTION A Regelverschonung § 13b Abs. 4 ErbStG	OPTION B Verschonungsoption § 13a Abs. 8 ErbStG
1. Behaltensfrist	7 Jahre	10 Jahre
2. Lohnsummenregelung	650 %	1.000 %
3. Höchstgrenze Verwaltungsvermögen	50 %	10 %

1. Voraussetzung der Verschonungen

a. Behaltensfrist

- Haltefrist von 7/ 10 Jahren
- Innerhalb der 7/10 Jahre dürfen keine schädlichen Handlungen erfolgen
- Bei Nichteinhaltung der Behaltensfrist
 - Wegfall des Abzugsbetrages in voller Höhe
 - Zeitanteiliger Wegfall des Verschonungsabschlages
 - Anteiliger Wegfall der Tarifiermäßigung, § 19a Abs. 5 ErbStG
- Verletzung der Behaltefrist ist gegenüber dem Finanzamt innerhalb eines Monats durch den Erwerber anzuzeigen, § 13a Abs. 6 ErbStG



a. Behaltensfrist

bb. Verstoß gegen die Behaltensfrist

26

- Unternehmen wird nicht über die Dauer von 7 Jahren/ 10 Jahren fortgeführt
- Verstoß gegen die Vermögensverhaftungsregeln

- Anteiliger Wegfall des Verschonungsabschlages von 85 %
 - Bemessungsgrundlage sind volle Jahre
 - Erfolgt die schädliche Handlung im 3. Jahr der Behaltensfrist, so entfällt der Verschonungsschlag in Höhe von 5/7
 - Verschonungsschlag wird daher nur in Höhe von 24,29 % gewährt
- und
- Vollständiger Wegfall des Abzugsbetrages von € 150.000,00

1. Voraussetzungen der Verschonung

b. Lohnsummenregelung, § 13a Abs. 1 und 4 ErbStG

OPTION A Regelverschonung	OPTION B Verschonungsoption
1. Innerhalb von 7 Jahren darf die kumulierte Lohnsumme nicht unter 650 % der Ausgangslohnsumme gesunken sein	1. Innerhalb von 10 Jahren darf die kumulierte Lohnsumme nicht unter 1.000 % der Ausgangslohnsumme gesunken sein
2. Pro Jahr müssen durchschnittlich 92,85 % der Ausgangslohnsumme eingehalten werden	2. Pro Jahr müssen durchschnittlich 100 % der Ausgangslohnsumme eingehalten werden
3. Lohnsummenunterschreitungen der einzelnen Jahre können mit Lohnsummenüberschreitungen anderer Jahre verrechnet werden	3. Lohnsummenunterschreitungen der einzelnen Jahre können mit Lohnsummenüberschreitungen anderer Jahre verrechnet werden
4. Eine Überprüfung der Einhaltung der Lohnsumme erfolgt am Ende der 7-Jahresfrist	4. Eine Überprüfung der Einhaltung der Lohnsumme erfolgt am Ende des 10 Jahresfrist

Ausgangslohnsumme

- Durchschnittliche Summe der im Unternehmen mit Sitz im Inland oder EU/ EWR-Staat gezahlten Löhne und Gehälter der letzten 5 Jahre vor der Besteuerung (kein Drittlandsbezug)
 - Keine Definition aus dem Gesetzestext
 - Lediglich Hinweise in der Gesetzesbegründung zum ErbStRG
 - Umstritten, ob auch Gehälter an Mitunternehmer hierzu zählen
- Lohnsumme als Bruttolohnsumme gemäß den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften
 - Bei Bilanzierenden
 - auch noch nicht fällige, aber bereits zugesagte Lohnansprüche fallen darunter
 - Bei Einnahmenüberschussrechtern
 - Lohnsumme ist vom Zufluss abhängig
 - Keine Berücksichtigung von noch nicht fälligen Lohnzahlungen



1. Voraussetzung der Verschonung

b. Lohnsummenregelung, § 13a Abs. 1 und 4 ErbStG

30

Nichtanwendbarkeit der Lohnsummenregelung

- Lohnsumme € 0,00
- Nicht mehr als 10 Beschäftigte

Probleme bei der Lohnsumme

- Lohnerhöhungen fließen in die Lohnsumme ein?
- Einbeziehung von Gehältern von Mitunternehmern?
- Bei der Berechnung von 10 Beschäftigten
- Berücksichtigung von Teilzeitkräften lt. KSchG?
 - AN mit einer wöchentlichen Arbeitszeit < 10 Stunden = 0,25
 - AN mit einer wöchentlichen Arbeitszeit < 20 Stunden = 0,5
 - AN mit einer wöchentlichen Arbeitszeit < 30 Stunden = 0,75
- Durchschnittslohnsumme der letzten 5 Jahre ist problematisch, wenn im letzten Jahr vor der Übertragung ein erheblicher Personalabbau stattgefunden hat

1. Voraussetzung der Verschonung

b. Lohnsummenregelung, § 13a Abs. 1 und 4 ErbStG

Gestaltungsmöglichkeiten vor Ablauf der Lohnsummenfrist

- Da die kumulierte Lohnsumme erst am Ende der Behaltensfrist erreicht werden muss, können kurzfristig verschiedene Maßnahmen ergriffen werden:
 - Auszahlung von Tantiemen
 - Auszahlung von sonstigen Sonderzahlungen

1. Voraussetzung der Verschonung

b. Lohnsummenregelung, § 13a Abs. 1 und 4 ErbStG

Folgen des Verstoßes gegen die Mindestlohnsumme

- Verletzung der Mindestlohnsumme ist nach Ablauf der Lohnsummenfrist (7 Jahre/10 Jahre) gegenüber dem Finanzamt innerhalb von sechs Monaten durch den Erwerber anzuzeigen, § 13a Abs. 6 ErbStG
- Pflicht zur Anzeige der Lohnsumme besteht auch dann, wenn keine Besteuerung ausgelöst wurde
- Anzeige muss schriftlich erfolgen
- Anzeige ist Steuererklärung

Fallbeispiel

Am Ende des Siebenjahreszeitraumes ergibt die Gesamtlohnsumme, dass statt 650 % nur 500 % der Ausgangslohnsumme.

Welche Folgen ergeben sich hieraus?

- Abzugsbetrag bleibt erhalten. Neuberechnung wegen neuem Betrag des steuerpflichtigen Vermögens ?
- Verschonungsabschlag von 85% mindert sich anteilig
- $85 \% = 650 \%$
- $X = 500 \%$
- $X = 65,39 \%$
- Nach 7 Jahren müssen 19,61 % des Betriebsvermögens nachversteuert werden.



1. Voraussetzung der Verschonung

b. Lohnsummenregelung, § 13a Abs. 1 und 4 ErbStG

35

Folgen bei kumuliertem Verstoß gegen Behaltensfrist und Mindestlohnsumme

Beispiel:

Der Erwerber veräußert im 6. Jahr den Betrieb und hat bis dato lediglich eine Lohnsumme von 585 % erreicht.

Lösung:

Keine ausdrückliche gesetzliche Normierung

1. **Wahlrecht** zwischen zwei Optionen (§ 13a Abs. 8 ErbStG)
Handicap: Das Wahlrecht muss bei Abgabe der Erbschaftsteuererklärung, spätestens bis zur Bestandskraft des Erbschaftsteuerbescheids verbindlich ausgeübt werden. Keine Änderung möglich.
 - Kein Antrag notwendig = Sockelbesteuerung

2. **Anteiliger Schuldzinsenabzug (§ 10 Abs. 6 S. 1 ErbStG)**
Handicap: Die Schuldzinsen für das begünstigte Betriebsvermögen können nur zu dem prozentualen Anteil abgezogen werden, zu dem das Betriebsvermögen der Erbschaftsteuer unterliegt.

Abzugsbetrag, § 13a Abs. 2 ErbStG

1. Abzugsbetrag von € 150.000,00
2. Gilt nur für die Option „Sockelbesteuerung“ für die steuerpflichtigen 15 % des Betriebsvermögens
3. Bei Erwerb von Betriebsvermögen von € 1 Mio. keine ErbSt, da Verschonungsabschlag von 85 % und Abzugsbetrag von € 150.000,00
 - 15 % von € 1 Mio. = € 150.000,00 \therefore € 150.000,00 = € 0,00
4. Abzugsbetrag verringert sich um die Hälfte des die Grenze von € 150.000,00 übersteigenden Betrages
5. Bei einem Wert von € 3 Mio. Betriebsvermögen reduziert sich der Abzugsbetrag auf € 0
6. Der Abzugsbetrag gilt erwerbsbezogen und erwerberbezogen und kann nur einmal alle 10 Jahre geltend gemacht werden

III. Steuerliche Verschonungen für Betriebsvermögen

3. Abzugsbetrag, § 13a Abs. 2 ErbStG

Fallbeispiel: Unternehmer verschenkt/vererbt ihrer Tochter ihren Elektro-Betrieb (GmbH).

Betriebsvermögen nach Stuttgarter Verfahren: € 1 Mio.; nach neuem Recht (I) € 5 Mio./ (II) € 3 Mio./

(III) € 2,5 Mio./ (IV) € 4 Mio. Davon Verwaltungsvermögen: 30 %; übriges Betriebsvermögen 70 %.

Lösung 0	Neues Recht (I)	Neues Recht (II)	Neues Recht (III)	Neues Recht (IV)
Bereicherung (brutto)	5.000.000,00 €	3.000.000,00 €	2.500.000,00 €	1.000.000,00 €
davon 15 % nicht begünstigtes BV	750.000,00 €	450.000,00 €	375.000,00 €	150.000,00 €
./. abschmelzender Abzugsbetrag ($375' - 150' = 225' \times 50\% = 112,5'$)	hier nicht, da über 150.000,00 €	hier nicht, da über 150.000,00 €	37.500,00 € ($150' - 112,5' = 37,5'$)	150.000,00 €
./. Persönlicher Freibetrag	400.000,00 €	400.000,00 €	400.000,00 €	./. 400.000,00 €
= steuerpflichtiger Erwerb	350.000,00 €	50.000,00 €	0,00 €	0,00 €
Abzurunden auf volle 100,00 €				
Steuersatz	15 %	7 %	%	
Sofort fällige Erbschaftsteuer	52.500,00 €	3.500,00 €	0,00 €	
Gestundete Steuer in Höhe von 85 %	821.500,00 €	490.500,00 €	399.000,00 €	
Behaltensfrist	7/ 10 Jahre	7/ 10 Jahre	7/ 10 Jahre	

Sinn und Zweck des Abzugsbetrages

- Vermeidung von aufwendigen Wertermittlungen für Kleinunternehmen
- Keine Überwachung der Lohnsummen von Klein- und Kleinstfällen (z.B. Kleinhandel, kleinere Handwerker oder auch Betriebe der Land- und Forstwirtschaft)
- Keine Bindung an die Lohnsummenregelung
- Abzugsbetrag entfällt nur dann nachträglich, wenn die Vermögensverhaftungsregelungen nicht eingehalten werden (13a Abs. 5 ErbStG)

Abzugsbetrag – Erwerber- oder Erwerbsbezogen?

Fall: A betreibt mit seinen Freund in der Rechtsform einer GbR eine Dachklempnerei. Im Wege der Unternehmensnachfolge überträgt A an seine Kinder B und C jeweils 50 % seines Mitunternehmeranteils im Gesamtwert von 3 Mio. Euro.

Unklar: Erhalten B und C jeweils einen Abzugsbetrag von 150.000 Euro oder ist der Abzugsbetrag von 150.000 Euro auf B und C aufzuteilen?

Tendenz: Jeder Erwerber hat einen eigenständigen Abzugsbetrag



III. Steuerliche Verschonungen für Betriebsvermögen

3. Abzugsbetrag, § 13a Abs. 2 ErbStG

41

Darstellung der Lösungsalternativen:

Variante 1	A	B
Bereicherung (brutto)	1.500.000,00 €	1.500.000,00 €
davon 15 % nicht begünstigtes BV	225.000,00 €	225.000,00 €
./. abschmelzender Abzugsbetrag ($225' - 150' = 75' \times 50\% = 37,5'$)	112.500,00 ($150' - 37,5' = 112,5'$)	112.500,00 ($150' - 37,5' = 112,5'$)
./. Persönlicher Freibetrag	400.000,00 €	400.000,00 €
= steuerpflichtiger Erwerb	0 €	0 €
Gestundete Steuer in Höhe von 85 %	1.275.000 €	1.275.000,00 €
Behaltensfrist	7 Jahre	7 Jahre

Variante 2	A	B
Bereicherung (brutto)	1.500.000,00 €	1.500.000,00 €
davon 15 % nicht begünstigtes BV	225.000,00 €	225.000,00 €
./. abschmelzender Abzugsbetrag ($225' - 150' = 75' \times 50\% = 37,5'$)	56.250,00 ($150' - 37,5' = 112,5'/2$)	56.250,00 ($150' - 37,5' = 112,5'/2$)
./. Persönlicher Freibetrag	400.000,00 €	400.000,00 €
= steuerpflichtiger Erwerb	0 €	0 €
Gestundete Steuer in Höhe von 85 %	1.275.000 €	1.275.000,00 €
Behaltensfrist	7 Jahre	7 Jahre

Allgemeines

- Veräußerung/Aufgabe des Betriebs (Übertragung im Wege der Schenkungen unschädlich), § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG
- Veräußerung oder Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen (§ 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG)
 - Keine Nachversteuerung, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von 6 Monaten in begünstigtes Vermögen investiert wird, da nicht zum schädlichem Verwaltungsvermögen gehört (§ 13b Abs. 5 S. 3 ErbStG)
- Veräußerung einbringungsgeborener Anteile an einer Kapitalgesellschaft (§ 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG)
- Überentnahmen um mehr als € 150.000,00 über der Summe der Einlagen/Gewinnanteile innerhalb der Behaltensfrist von 7/10 Jahren (§ 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG)
 - Gilt für Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften entsprechend
- Aufhebung der Stimmrechtsbindung (§ 13a Abs. 5 Nr. 5 ErbStG)

Ausnahme: Fallbeileffekt bei Überentnahmen

- Kein anteiliger Wegfall des Verschonungsabschlages bei Überentnahme, § 13a Abs. 5 S. 2 iVm. § 13a Abs. 5 S. 1 Nr. 3 ErbStG
 - Fallbeileffekt
 - vollständiger Wegfall des Verschonungsabschlages

- Vermeidungsstrategie
 - Überprüfung der Entnahmesituation vor Ablauf der Lohnsummenfrist
 - Gegebenenfalls Tötigung einer Einlage

- Keine Nachversteuerung, wenn
 - Reinvestition des Veräußerungserlöses innerhalb von 6 Monaten in begünstigtes Vermögen (nur der gleichen Vermögensart ?)
 - Schädlich sind Investitionen in schädliches Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG
- Reinvestitionstätigkeit gilt nur für Veräußerungstatbestände
- Keine Anwendung für
 - Überentnahmen
 - Aufhebung der Stimmrechtsbindung
- Reinvestition kann auch in andere Wirtschaftsgüter, als die veräußerten Wirtschaftsgüter erfolgen
 - Tilgung betrieblicher Schulden
 - Erhöhung von Liquiditätsreserven



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Teil 2

Die Bewertung des Betriebsvermögens

- I. Bewertungsgrundsätze
 1. Betriebsvermögen
 2. Immobilien
 3. Vorgaben des BVerfG
- II. Bewertung von Betriebsvermögen und GmbH-Anteilen
 1. Allgemeines
 2. Systematik der Bewertungsverfahren
 3. Andere Verfahren zur Ermittlung des Kaufpreises
 4. Verhältnis Marktwertverfahren zu vereinfachtem Ertragswertverfahren
 5. Mindestwert bei der Bewertung des Betriebsvermögens
 6. Das vereinfachte Ertragswertverfahren im Detail
 - a. Allgemeines
 - b. Anwendbarkeit des Ertragswertverfahrens
 - c. Ermittlung des Ertragswerts
 - d. Jahresertrag

- e. Hinzurechnungen
 - f. Kürzungen
 - g. Kapitalisierungsfaktor
 - h. Anteile am Vermögen einer Personengesellschaft
7. Zusammenfassendes Beispiel
 8. Bewertung von Tochtergesellschaften
 9. Bewertung jungen Betriebsvermögens



I. Bewertungsgrundsätze

1. Betriebsvermögen

50

- Grundsatz: Gemeiner Wert gemäß Ertragswertverfahren
- Marktwert/Vergleichsverkäufe
- Vereinfachtes gesetzliches Ertragswertverfahren

- Bebaute Grundstücke: Vergleichswertverfahren, Sachwertverfahren, Ertragswertverfahren.
- Unbebaute Grundstücke: Bodenrichtwert
- Grundstücke in Bebauung: Bodenrichtwert + entstandene Herstellungskosten.
- Nachweis eines niedrigeren Wertes ist zugelassen

I. Bewertungsgrundsätze

3. Vorgabe des BVerfG

- Übernahme der Steuerbilanzwerte verhindert strukturell Annäherung an gemeinen Wert, die Begünstigung sei weder zielgerichtet noch gleichmäßig steuerentlastend
- Die geringe Zahl an Betriebsvermögens- Erwerben rechtfertige nicht die Vereinfachung „Steuerbilanzwert“
- Künftige Bewertung kann nach Ertragswertverfahren oder Discounted - Cash-Flow-Verfahren erfolgen
- Substanzwert nicht betriebsnotwendigen Vermögens ist zu berücksichtigen

Verkehrswertansatz für Betriebsvermögen ?

- Zivilrechtliche Bewertungsanlässe:
 - Zugewinnausgleich bei Scheidungen
 - Erbauseinandersetzungen
 - Abfindungsansprüche von Minderheitsgesellschaftern
 - Störung oder Wegfall der Geschäftsgrundlage

- Grundsatz:** Vorrang hat ein Kaufpreis unter fremden Dritten, der weniger als ein Jahr zurückliegt.
- Ausnahme:** Mangels eines solchen Kaufpreises ist der Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten des Unternehmens oder einer anderen anerkannten Methode, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nicht-steuerliche Zwecke übliche Methode zu ermitteln; dabei ist die Methode anzuwenden, die ein Erwerber der Bemessung des Kaufpreises zugrunde legen würde.
- Mindestwert:** Summe der gemeinen Werte der aktiven Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden
- Sicht:** abzustellen ist auf die Käufersicht

II. Bewertung von Betriebsvermögen und GmbH-Anteilen

3. Andere Verfahren zur Ermittlung des Kaufpreises

55

- IDW S1
- Discounted Cash Flow Verfahren
- Spezielle Multiplikatorenverfahren
- Kombinierte Ertrags- und Sachwertverfahren (z.B. Arztpraxen)
- AHW-Standard im Handwerksbereich
- Andere branchenübliche Verfahren
- Beweislast für die Anerkennung durch FA liegt beim Steuerpflichtigen

II. Bewertung von Betriebsvermögen und GmbH-Anteilen

4. Verhältnis Marktwertverfahren zu vereinfachten Ertragswertverfahren

56

Grundsatz: Marktwertverfahren

Wahlrecht: vereinfachtes Ertragswertverfahren

Anwendbarkeit:

- Grundsätzlich Bindung für Finanzverwaltung
- Aber nur, wenn es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt
- Das vereinfachte Verfahren enthält nur Typisierung und diverse Vereinfachungen

II. Bewertung von Betriebsvermögen und GmbH-Anteilen

5. Mindestwert bei der Bewertung des Betriebsvermögens

57

- Der Mindestwert als Korrekturwert wird im Einzelbewertungsverfahren ermittelt.
- Die Anordnung des Substanzwertes als Mindestwert führt dazu, dass bei jeder Erbschaftssteuerbewertung sowohl der Ertragswert im Gesamtbewertungsverfahren als auch der Mindestwert im Einzelbewertungsverfahren ermittelt werden müssen, wenngleich letzterer praktisch nur überschlägig ermittelt wird, wenn sich abzeichnet, dass er niedriger als der Ertragswert ist.
- Liquidationswert als besondere Form des Substanzwert, wenn die tatsächlich Liquidation gegeben ist.

a. Allgemeines

- Das Verfahren ist rechtsformneutral
 - Kapitalgesellschaft
 - Einzelunternehmen
 - Personengesellschaften
- Multiplikation des zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrages (§§ 201 und 202 BewG) mit dem Kapitalisierungsfaktor (§ 203 BewG)

b. Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens

- Ertragswert ist grundsätzlich anzuwenden, wenn
 - das Vermögen des Betriebs nur aus notwendigem Betriebsvermögen besteht
 - keine Beteiligungen gehalten werden
 - kein „junges“ Betriebsvermögen vorhanden ist
- Das Verfahren ist rechtsformneutral
 - Kapitalgesellschaft
 - Einzelunternehmen
 - Personengesellschaften

b. Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens

- Ertragswert ist grundsätzlich anzuwenden, wenn
 - das Vermögen des Betriebs nur aus notwendigem Betriebsvermögen besteht
 - keine Beteiligungen gehalten werden
 - kein „junges“ Betriebsvermögen vorhanden ist
- Das Verfahren ist rechtsformneutral
 - Kapitalgesellschaft
 - Einzelunternehmen
 - Personengesellschaften

c. Ermittlung des Ertragswerts

- Multiplikation des zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrages (§§ 201 und 202 BewG) mit dem Kapitalisierungsfaktor (§ 203 BewG)

d. Jahresertrag

- Der voraussichtlich zukünftige nachhaltige erzielbare Jahresertrag wird aus den Jahreserträgen der Vergangenheit abgeleitet, ohne dass zukünftigen Planbilanzen erstellt werden.
- Dabei ist von den Ergebnissen der letzten drei abgelaufenen Wirtschaftsjahre auszugehen, wobei das Ergebnis des laufenden Jahres herangezogen werden kann, wenn dieses für Zukunftswerte von Bedeutung ist.
- Die ehemalige modifizierte Stuttgarter –Verfahren wurde aufgegeben, weil die Zukunftsbezogenheit bei einem Dreijahreszeitraum nicht wesentlich durch die Gewichtung erhöht wurde.
- Die Summe der Betriebsergebnisse ist durch 3 zu dividieren und ergibt den Durchschnittsertrag.
- Das Ergebnis stellt den Jahresertrag dar.

II. Bewertung von Betriebsvermögen und GmbH-Anteilen

6. Das vereinfachte Ertragswertverfahren im Detail

e. Hinzurechnungen

1. Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, Bewertungsabschläge, Zuführungen zu steuerfreien Rücklagen sowie Teilwertabschreibungen. Die normalen Absetzungen für Abnutzung werden berücksichtigt.
2. Absetzungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert oder ähnliche Wirtschaftsgüter
3. einmalige Veräußerungsverluste sowie außerordentliche Aufwendungen
4. Investitionszulagen, soweit in Zukunft mit weiteren zulagebegünstigten Investitionen in gleichem Umfang gerechnet werden kann
5. der Ertragsteueraufwand im Gewinnermittlungszeitraum
6. Aufwendungen, die im Zusammenhang stehen mit
 - nicht betriebsnotwendigem Vermögen (§ 200 Abs. 2 BewG),
 - innerhalb der letzten 2 Jahre eingelegtem Vermögen (§ 200 Abs. 4 BewG)

f. Kürzungen

1. gewinnerhöhende Auflösungsbeträge steuerfreier Rücklagen sowie Teilwertzuschreibungen
2. einmalige Veräußerungsgewinne sowie außerordentliche Erträge
3. im Unterschiedsbetrag enthaltene Investitionszulagen, soweit in Zukunft nicht mit weiteren zulagebegünstigten Investitionen in gleichem Umfang gerechnet werden kann
4. ein angemessener Unternehmerlohn, soweit in der bisherigen Ergebnisrechnung kein solcher berücksichtigt worden ist. Die Höhe des Unternehmerlohns wird nach der Vergütung bestimmt, die eine fremder Geschäftsführer erhalten würde, damit wir die Rechtsformneutralität gewahrt
5. Erträge aus der Erstattung von Ertragsteuern (Körperschaftsteuer, Zuschlagsteuern, Gewerbesteuer) im Gewinnermittlungszeitraum
6. Erträge, die im Zusammenhang nicht betriebsnotwendigem Vermögen

g. Kapitalisierungsfaktor

- Jahresertrag wird multipliziert mit dem Kapitalisierungsfaktor
- Kapitalisierungsfaktor ist der Kehrwert des Kapitalisierungszinssatzes ($100 / \text{Kapitalisierungszinssatz}$)
- Kapitalisierungszinssatz
 - dieser setzt sich zusammen aus Zuschlag von 4,5 % und Basiszins
 - **2009:** $4,5 \% + 3,61 \% = 8,11 \% = 100 / 8,11 = 12,33$
 - **2008:** $4,5 \% + 4,58 \% = 9,08 \% = 100 / 9,08 = 11,01$
 - **2007:** $4,5 \% + 4,02 \% = 8,07 \% = 100 / 8,07 = 12,39$

h. Anteile am Vermögen einer Personengesellschaft

Für das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft wird der Ertragswert nach §§ 200 bis 203 BewG ermittelt. Anschließend wird er aufgeteilt (§ 97 Abs. 1a BewG).

Die Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz sind dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen. Der verbleibende Ertragswert ist nach dem für die Gesellschaft maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufzuteilen. Danach sind die Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens des jeweiligen Gesellschafters mit ihrem gemeinen Wert zuzurechnen.

Der Ertragswert wird nicht für das zivilrechtlich den Gesellschaftern gehörende Sonderbetriebsvermögen ermittelt. Damit wird eine Vereinfachung erreicht, denn ansonsten müsste das Sonderbetriebsvermögen aller Gesellschafter einbezogen werden und nicht nur dasjenige des Gesellschafters, dessen Anteil Zuwendungsgegenstand ist.

II. Bewertung von Betriebsvermögen und GmbH-Anteilen

7. Bewertung von Tochtergesellschaften

- Hält ein zu bewertender Gewerbebetrieb oder eine zu bewertende Gesellschaft Beteiligungen an anderen Gesellschaften, so werden diese Beteiligungen zusätzlich zu dem Ertragswert mit dem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert angesetzt.
- Die Bewertung von Holdinggesellschaften und die Erfassung von Tochtergesellschaften ist im Allgemeinen geregelt (§ 200 Abs. 3 BewG).
- Bei Beteiligungsverhältnissen ist die Doppelerfassung von Ertragspotenzialen sowohl bei der Tochtergesellschaft als bei der Muttergesellschaft zu vermeiden.
- Die Tochtergesellschaften werden deshalb mit einem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert angesetzt und bei der Muttergesellschaft erfolgt eine Berichtigung um die Erträge der Tochtergesellschaft oder um Verlustübernahmen aus Ergebnisabführungsverträgen (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 2 Buchstabe f BewG).

II. Bewertung von Betriebsvermögen und GmbH-Anteilen

8. Bewertung von jungen Betriebsvermögen

- Nicht im Ertragswertverfahren, sondern gesondert berücksichtigt werden auch solche Wirtschaftsgüter und Schulden, die innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegt wurden (§ 200 Abs. 4 BewG).
- Damit ist zur Vermeidung von Gestaltungen festgelegt worden, sie zusätzlich zu dem Ertragswert mit einem eigenständig ermittelten gemeinen Wert anzusetzen (vgl. Koch-Steinbrück-Eckpunkte).
- Entsprechend erfolgen die entsprechenden Berichtigungen der Betriebsergebnisse (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 2 Buchstabe f BewG).

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

 **RÖVERBRÖNNER**

Bernd Schult
Rechtsanwalt, Steuerberater
Partner

RÖVERBRÖNNER KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft | Fon: +49(0)30.890 62-188
Steuerberatungsgesellschaft | Fax: +49(0)30.890 62-401
Auguste-Viktoria-Straße 118 | E-Mail: B.Schult@RoeverBroenner.de
14193 Berlin | www.RoeverBroenner.de

 **RÖVERBRÖNNER**

Françoise Dammertz
Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht

RÖVERBRÖNNER KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft | Fon: +49(0)30.890 62-170
Steuerberatungsgesellschaft | Fax: +49(0)30.890 62-401
Auguste-Viktoria-Straße 118 | E-Mail: F.Dammertz@RoeverBroenner.de
14193 Berlin | www.RoeverBroenner.de