

Aktuelle Steuerinformationen für unsere Mandanten

27. Juni 2016

Bundestagsbeschluss zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Der Bundestag hat in seiner Sitzung am 24. Juni 2016 das Gesetz zur Anpassung des Erbschafts- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in der Fassung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses beschlossen. Vorangegangen war eine Einigung nach mehreren Gesprächen zwischen CDU, CSU und SPD am 20. Juni 2016. Das Gesetz soll (rückwirkend) am 1. Juli 2016 in Kraft treten. Offen ist derzeit noch, ob der Bundesrat dem Gesetz zustimmen wird. Erste Bundesländer haben bereits angekündigt, das Gesetz im Bundesrat blockieren zu wollen. Eine Anrufung des Vermittlungsausschusses ist daher nicht ausgeschlossen.

Gegenüber dem aktuellen Recht würden sich insbesondere die folgenden Änderungen ergeben:

- Wahlmöglichkeit zwischen 100 % (**Optionsverschonung**) und 85 % (**Regelverschonung**) Verschonungsabschlag auf das begünstigte Vermögen **unabhängig** von der Höhe des Verwaltungsvermögens
- **Lohnsummenprüfung** schon für Unternehmen mit mehr als fünf Beschäftigten
- **Behandlung von Großerwerben:** Bei Erwerben von mehr als 26 Mio. € entweder sukzessive Verringerung des Verschonungsabschlags oder Verschonungsbedarfsprüfung
- Grundsätzlich Beibehaltung des Begriffs des **Verwaltungsvermögens**, jedoch künftig Konzernbetrachtung (Verbundvermögensaufstellung)
- Grundsätzliche **Steuerpflicht des Verwaltungsvermögens**, soweit der Wert 10 % des begünstigten Vermögens übersteigt
- Absenkung des Freibetrags für Geld und geldwerte Forderungen (**Finanzmittel**) auf 15 % des Betriebsvermögens
- **Bewertungsabschlag von bis zu 30 %** des begünstigten Vermögens für Unternehmen mit bestimmten gesellschaftsvertraglichen Entnahme-/Ausschüttungsbeschränkungen sowie nur eingeschränkten Veräußerungsmöglichkeiten

Inhalt

1. Überblick
2. Lohnsummenregelung
3. Abgrenzung des begünstigten Vermögens
4. Bewertungsabschlag für Familienunternehmen
5. Einschränkungen der Verschonung bei der Übertragung von Großvermögen
6. Absenkung des Kapitalisierungsfaktors im vereinfachten Ertragswertverfahren
7. Ausblick

- **Stundungsmöglichkeit** der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Erbschaftsteuer
- Rückwirkende **Absenkung des Kapitalisierungsfaktors** im vereinfachten Bewertungsverfahren.

1. Überblick

Die Grundstruktur der Verschonungsmodelle für begünstigungsfähiges Vermögen bleibt bestehen. Der Steuerpflichtige kann zwischen der Regelverschonung (85-prozentige Steuerbefreiung) und der Optionsverschonung (100-prozentige Steuerbefreiung) wählen. Die Anforderungen an den Erhalt von Arbeitsplätzen (Lohnsummenregelung) und an die Betriebsfortführung (Behaltensfrist) bleiben grundsätzlich unverändert. Neu ist, dass die Höhe der zu erreichenden Lohnsumme abhängig von der Anzahl der Beschäftigten ist.

An den Katalogen des begünstigungsfähigen Vermögens und des Verwaltungsvermögens wird nahezu unverändert festgehalten. Allerdings ist der Anteil des Verwaltungsvermögens am gesamten Betriebsvermögen nicht mehr maßgeblich für die Anwendung der Verschonungsmodelle. Dafür ist Verwaltungsvermögen grundsätzlich steuerpflichtig, soweit der Wert 10 % des um das „Nettoverwaltungsvermögen“ gekürzten Unternehmenswerts übersteigt. Besteht das Betriebsvermögen fast ausschließlich, d. h. zu mindestens 90 %, aus Verwaltungsvermögen, entfällt die Begünstigung für das gesamte Vermögen.

Neu sind Einschränkungen der Verschonung bei der Übertragung von Großvermögen. Überschreitet der Wert des begünstigten Vermögens die Grenze von 26 Mio. €, kann der Steuerpflichtige zwischen einer Minderung des Ver-

schonungsabschlags (Abschmelzmodell) oder einer Verschonungsbedarfsprüfung wählen.

Für familiengeführte Unternehmen gibt es einen besonderen Bewertungsabschlag, wenn gesellschaftsvertragliche oder satzungsmäßige Ausschüttungs- und Entnahmerestriktionen, Verfügungsbeschränkungen und Abfindungsregelungen bestehen. Die Höhe des Abschlags entspricht der im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung tatsächlich bestimmten prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert und darf 30 % nicht übersteigen.

Bei Erwerben von Todes wegen kann der Erwerber künftig eine zinslose Stundung der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Erbschaftsteuer beantragen.

Das Gesetz soll (rückwirkend) am 1. Juli 2016 in Kraft treten. Damit soll der Fristsetzung des Bundesverfassungsgerichts, das eine Neuregelung ab diesem Datum gefordert hatte, entsprochen werden. Vermögensübertragungen vor dem 1. Juli 2016 sind somit noch nach dem alten Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht zu behandeln.

2. Lohnsummenregelung

Für die Inanspruchnahme des Verschonungsabschlags muss – wie bereits nach altem Recht – für eine bestimmte Zeit (Regelverschonung: fünf Jahre; Optionsverschonung: sieben Jahre) nach dem Erwerb die im Betrieb gezahlte Lohnsumme in einem bestimmten Umfang konstant gehalten werden. Auf die Prüfung der Lohnsummenregelung soll bei Unternehmen mit nicht mehr als fünf Beschäftigten (Aufgriffsgrenze) verzichtet werden (§ 13a Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 ErbStG-E).

Neu ist, dass die Mindestlohnsumme mit der Zahl der Beschäftigten wie folgt steigt (§ 13a Abs. 3 Satz 3, 4, Abs. 10 ErbStG-E):

- Sechs bis zehn Beschäftigte: 250 % (Regelverschonung); 500 % (Optionsverschonung)
- Elf bis fünfzehn Beschäftigte: 300 % (Regelverschonung); 565 % (Optionsverschonung)
- Mehr als 15 Beschäftigte: 400 % (Regelverschonung); 700 % (Optionsverschonung).

Außer Ansatz bleiben Vergütungen an Beschäftigte, die sich im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer in Mutterschutz oder in einem Ausbildungsverhältnis befinden oder die Kranken- oder Elterngeld beziehen (§ 13a Abs. 3 Satz 7 ErbStG-E).

3. Abgrenzung des begünstigten Vermögens

Die Verschonungsmodelle für begünstigungsfähiges Vermögen bleiben bestehen. Der Steuerpflichtige kann zwischen der Regelverschonung, bei der die Übertragung von begünstigtem Vermögen zu 85 % steuerfrei ist, und der Optionsverschonung mit einer 100-prozentigen Steuerbefreiung wählen. Anders als zuvor kann das Verwaltungsvermögen aber nicht mehr in erheblichem Umfang an der Verschonung teilhaben. Das nach Abzug anteiliger Schulden verbleibende Verwaltungsvermögen (Nettoverwaltungsvermögen) ist künftig steuerpflichtig, soweit der Wert 10 % des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten Unternehmenswerts übersteigt. Besteht das Betriebsvermögen fast ausschließlich, d. h. zu mindestens 90 % aus Verwaltungsvermögen, entfällt die Begünstigung für das gesamte Vermögen.

An den Katalogen des begünstigten Vermögens und des Verwaltungsvermögens wird nahezu unverändert festgehalten. Zum begünstigten Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG-E) gehören insbesondere inländisches Betriebsvermögen, Mitunternehmeranteile (auch an gewerblich geprägten Personengesellschaften), Betriebsstättenvermögen in EU-/EWR-Staaten und wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (mehr als 25 %). Zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 4 ErbStG-E) gehören insbesondere fremdvermietete Grundstücke und Bauten, nicht wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, Wertpapiere und Nettofinanzmittel. Finanzmittel bleiben allerdings begünstigt, soweit sie 15 % des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft nicht übersteigen; im Übrigen gelten sie grundsätzlich als Verwaltungsvermögen. In jedem Fall nicht begünstigt sind allerdings sog. „junge Finanzmittel“, die dem Betrieb weniger als zwei Jahre zuzurechnen sind. Bei fremdvermieteten Grundstücken wird eine neue Ausnahme aufgenommen, wenn die Überlassung zum Zwecke des Absatzes von eigenen Produkten erfolgt (z. B. Tankstellen und Brauereigaststätten).

Die Berechnung des Verwaltungsvermögens bei mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen wird grundlegend geändert. Während bislang das Verwaltungsvermögen für jede Gesellschaft gesondert ermittelt wurde, soll künftig eine konsolidierte Berechnung auf Konzernebene erfolgen. Damit sollen ausweislich der Gesetzesbegründung Umgehungsmöglichkeiten mittels des Kaskadeneffekts, wie vom Bundesverfassungsgericht gefordert, beseitigt werden.

4. Bewertungsabschlag für Familienunternehmen

Für familiengeführte Unternehmen soll ein besonderer Bewertungsabschlag neu eingeführt werden (§ 13a Abs. 9 ErbStG-E). Danach soll für begünstigtes Vermögen vor Anwendung des Verschonungsabschlags ein Abschlag gewährt werden, wenn gesellschaftsvertragliche oder satzungsmäßige Ausschüttungs- und Entnahmerestriktionen, Verfügungsbeschränkungen (Verfügung nur zugunsten von Mitgesellschaftern, Angehörigen oder Familienstiftungen) und Abfindungsbeschränkungen (Abfindung unter dem gemeinen Wert) bestehen. Die Höhe des Abschlags entspricht der im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung tatsächlich bestimmten prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert und darf 30 % nicht übersteigen.

Die genannten gesellschaftsvertraglichen oder satzungsmäßigen Restriktionen müssen kumuliert vorliegen und zwei Jahre vor dem Zeitpunkt der Übertragung vorliegen sowie über einen Zeitraum von 20 Jahren danach eingehalten werden.

5. Einschränkungen der Verschonung bei der Übertragung von Großvermögen

Das Bundesverfassungsgericht hatte die bestehenden Verschonungsregelungen als unverhältnismäßig erachtet, soweit keine Bedürfnisprüfung großer Unternehmen erfolgt ist. Daher sollen bei dem Erwerb von begünstigtem Vermögen über 26 Mio. € (Prüfswelle) besondere Regelungen eingeführt werden. Es handelt sich um eine erwerberbezogene Prüfswelle mit einem Betrachtungszeitraum von zehn Jahren, in dem mehrere von derselben Person anfallende Erwerbe berücksichtigt werden (§ 13a Abs. 1 Satz

1 ErbStG-E). Überschreitet der Wert des begünstigten Vermögens (nach Abzug des nicht begünstigten Nettoverwaltungsvermögens) die Prüfschwelle, kann der Steuerpflichtige künftig zwischen einer Minderung des Verschonungsabschlags (Abschmelzmodell) oder einer Verschonungsbedarfsprüfung wählen.

Das Abschmelzmodell (§ 13c ErbStG-E) kommt auf Antrag des Steuerpflichtigen zur Anwendung. Der Verschonungsabschlag verringert sich um jeweils einen Prozentpunkt für jede vollen 750.000 €, die der Wert des begünstigten Vermögens die Wertgrenze von 26 Mio. € übersteigt. Dabei werden mehrere Erwerbe von derselben Person innerhalb von zehn Jahren zusammenge-rechnet. Wählt der Steuerpflichtige die Optionsverschonung, wird ab einem Wert des erworbenen begünstigten Vermögens von 90 Mio. € kein Verschonungsabschlag mehr gewährt.

Alternativ kommt es auf Antrag zu einer Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG-E). Bei der Verschonungsbedarfsprüfung muss der Erwerber nachweisen, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuerschuld aus dem mitübertragenen oder dem bereits bei ihm vorhandenen nicht begünstigten Nettovermögen zu begleichen. Ein Verschonungsbedarf soll bestehen, soweit 50 % dieses Vermögens nicht zur vollen Entrichtung der Steuer ausreicht. Insoweit wird die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer unter der auflösenden Bedingung der Nicht-Einhaltung u. a. der Lohnsummen- und Behaltensregelungen der Optionsverschonung erlassen (§ 28a Abs. 4 ErbStG-E).

6. Absenkung des Kapitalisierungsfaktors im vereinfachten Ertragswertverfahren

Der im vereinfachten Vertragswertverfahren verwendete Kapitalisierungsfaktor (§ 203 BewG) soll begrenzt werden.

Laut der Gesetzesbegründung erfolgt dies, weil in Niedrigzinsphasen die derzeitige Regelung zu überhöhten Werten bei der Bewertung von nicht börsennotierter Kapitalgesellschaften und von Betriebsvermögen führt. Der Faktor soll von derzeit 17,86 auf einen Korridor von 10 bis maximal 12,5 abgesenkt werden.

Die Neuregelung soll bereits auf Bewertungsstichtage nach dem 31. Dezember 2015 – und damit rückwirkend – angewendet werden. Laut Gesetzesbegründung soll die Rückwirkung auch verfassungsrechtlich „unproblematisch [sein], da sie allein zu Gunsten des Steuerpflichtigen wirkt“. Für Übertragungen nach bisherigem Recht kann der niedrigere Kapitalisierungsfaktor aber auch nachteilig sein, wenn sich dadurch die Verwaltungsvermögensquote erhöht. Dieser Fall kann auftreten, wenn der Wert des Verwaltungsvermögens unverändert ermittelt wird, der Wert des gesamten begünstigten Vermögens aber unter Anwendung des niedrigeren Kapitalisierungsfaktors gemindert ist. Betroffen wären Übertragungen im 1. Halbjahr 2016.

Außerdem ist zu beachten, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren auch im Ertragsteuerrecht

zur Anwendung kommen kann. So kann z. B. die Höhe der stillen Reserven bei einem schädlichen Anteilsseignerwechsel (§ 8c KStG), die insoweit zu einem Erhalt von nicht genutzten Verlusten führen, nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelt werden. Der Wert der stillen Reserven würde bei Anteilsübertragungen im 1. Halbjahr 2016 somit rückwirkend verringert.

7. Ausblick

Nach dem Gesetzesbeschluss des Bundestags steht noch die Zustimmung des Bundesrats aus. Diese könnte in der letzten Sitzung vor der parlamentarischen Sommerpause am 8. Juli 2016 erfolgen. Aufgrund der derzeitigen Mehrheitsverhältnisse im Bundesrat ist derzeit noch offen, ob der Bundesrat dem Gesetz zustimmen wird. Erste Bundesländer haben bereits angekündigt, das Gesetz im Bundesrat blockieren zu wollen. Eine Anrufung des Vermittlungsausschusses ist daher nicht ausgeschlossen.

Das Inkrafttreten des Gesetzes ist (rückwirkend) für den 1. Juli 2016 vorgesehen. Damit soll der Fristsetzung des Bundesverfassungsgerichts, das eine Neuregelung ab diesem Datum gefordert hatte, entsprochen werden.

* * *

Gerne stehen Ihnen Ihre direkten Ansprechpartner bei KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft jederzeit für Fragen zur Verfügung.

Impressum

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
THE SQUAIRE, Am Flughafen
60549 Frankfurt/Main, Germany

Redaktion

Prof. Dr. Gerrit Adrian
Kay Klöpping
Dr. Jens Escher
Julian Fey
Stefan Weichhaus

www.kpmg.de

www.kpmg.de/socialmedia



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation. Unsere Leistungen erbringen wir vorbehaltlich der berufsrechtlichen Prüfung der Zulässigkeit in jedem Einzelfall.

© 2016 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.