Steuervergünstigungen beim Erwerb eines Betriebsvermögens von Todes wegen

ErbStG §§ 13a, 13b

Durch die Ergebnisse der Verhandlungen im Vermittlungsausschuss zu den Vergünstigungen bei Betriebsvermögen und die daraus folgenden Gesetzesänderungen[1] werden neue Grundsätze für die Verschonung von Betriebsvermögen geschaffen. Diese führen zu einer veränderten Herangehensweise an entsprechende Sachverhalte.

Da die bisherige Weichenstellung der Auswirkung des Verwaltungsvermögens je nach prozentualer Höhe erfolgte (bei mehr als 50 % Verwaltungsvermögen gemessen am Wert des Betriebsvermögens volle Versteuerung, bei mehr als 10 % bis 50 % 85 % Abschlag sowie ggf. 150.000 Euro Abzugsbetrag und bei bis zu 10 % die Möglichkeit der vollständigen Steuerbefreiung), kam es in vielen Fällen nicht auf die genaue Höhe des Verwaltungsvermögens an, weil lediglich im Grenzbereich der Prozentsätze gravierende Auswirkungen gegeben sein konnten. Im neuen Recht ist immer eine genaue Betrachtung erforderlich.

Sachverhalt

A stirbt am 02.11.2016. Es erbt sein Sohn S als Alleinerbe.

Zum Erwerb von Todes wegen gehören u. a. alle Anteile an der A-GmbH, deren Alleingesellschafter A war. Der Gesellschaftsvertrag enthält keinerlei Einschränkungen hinsichtlich der Höhe der Ausschüttungen o. Ä. Die GmbH betreibt einen Handel mit Baustoffen.

Der Wert der Anteile wurde mit 15.000.000 Euro festgestellt. Bekannt ist, dass zum Zeitpunkt des Todes 4.000.000 Euro Bankguthaben und Forderungen vorhanden waren, andererseits aber auch 500.000 Euro Verbindlichkeiten. Zudem existiert ein an Fremde vermietetes Grundstück im Wert von 2.500.000 Euro.

Frage

1. In welcher Höhe ist der Wert der GmbH-Anteile beim Erben steuerpflichtig?
2. Welche Veränderungen ergeben sich, wenn die Bankguthaben und Forderungen statt 4.000.000 Euro nur 2.500.000 Euro und die Schulden statt 500.000 Euro 3.000.000 Euro betragen würden?

---

1 Im „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes“.

Antwort

1. Der Wert der Anteile ist mit 4.481.250 Euro steuerpflichtig.
2. Es sind 3.237.032 Euro steuerpflichtig. Bei einem Antrag auf Optionsverschonung bleibt der gesamte begünstigte Wert steuerfrei, steuerpflichtig sind 1.161.285 Euro schädliches Verwaltungsvermögen.

Begründung

Begünstigungsfähiges Vermögen

Zu 1: Da hier ein Erwerb aller Anteile an einer GmbH vorliegt, handelt es sich um **begünstigungsfähiges Vermögen** i. S. des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Der Begriff begünstigungsfähiges Vermögen wurde neu eingeführt und bedeutet lediglich, dass eine steuerliche Begünstigung grundsätzlich möglich ist. Über die Art und die Höhe der zu gewährenden Vergünstigungen besagt dies aber noch nichts.

Auch nach der neuen Rechtslage, die für Zeitpunkte der Entstehung der Steuer nach dem 30.06.2016[2] gilt, ist zunächst das Verwaltungsvermögen zu ermitteln. In weiten Bereichen ist das Verwaltungsvermögen unverändert definiert worden. Das fremd vermietete Grundstück stellt wie bisher Verwaltungsvermögen i. S. des § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG dar. Es ist also mit 2.500.000 Euro zu erfassen.

Umfang der Finanzmittel

Die Finanzmittel werden nunmehr in § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG dargestellt. Hierzu gehören – wie bisher – Bankguthaben und Forderungen. Sie werden um Schulden gekürzt. Anschließend werden 15 % (bisher 20 %) vom Wert des Betriebsvermögens als Freibetrag (auch Sockelbetrag genannt) abgezogen. Voraussetzung für den Abzug dieses Freibetrags ist, dass originär gewerbliche, freiberufliche oder land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt werden (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 3 ErbStG).

Das ist hier der Fall, sodass das Verwaltungsvermögen wie folgt zu ermitteln ist:

Bankguthaben/Forderungen	4.000.000 €
Schulden	./. 500.000 €
	3.500.000 €
Finanzmittelfreibetrag 15 % von 15.000.000 €	./. 2.250.000 €
verbleibende Finanzmittel	1.250.000 €
anderes Verwaltungsvermögen (Grundstück)	2.500.000 €
Verwaltungsvermögen insgesamt = Nettoverwaltungsvermögen	3.750.000 €

2 Art. 3 des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes.

Da sich die Schulden bereits in voller Höhe beim sog. **Finanzmitteltest** ausgewirkt haben, sind sie im weiteren Vorgehen nicht mehr zu beachten. Der ermittelte Wert von 3.750.000 Euro stellt daher auch das sog. **Nettoverwaltungsvermögen** i. S. des § 13b Abs. 6 ErbStG dar. Von diesem wird nach § 13b Abs. 7 ErbStG ein Teil von 10 % des Betrags, der sich ergibt, wenn der Wert des Betriebsvermögens um das Nettoverwaltungsvermögen gekürzt wird, als unschädliches Verwaltungsvermögen angesehen. Diese 10 % bleiben also begünstigt:

Verwaltungsvermögen insgesamt		3.750.000 €
Wert des Betriebsvermögens	15.000.000 €	
Nettoverwaltungsvermögen	./. 3.750.000 €	
	11.250.000 €	
davon 10 % = unschädlich	1.125.000 €	
vom Nettoverwaltungsvermögen als unschädlich zu kürzen		./. 1.125.000 €
schädliches Verwaltungsvermögen (= steuerpflichtig)		2.625.000 €

Begünstigtes Vermögen

Begünstigtes Vermögen i. S. des § 13b Abs. 2 ErbStG ist der Wert des Betriebsvermögens abzüglich des schädlichen Verwaltungsvermögens:

Wert des Betriebsvermögens	15.000.000 €
schädliches Verwaltungsvermögen	./. 2.625.000 €
begünstigtes Vermögen	12.375.000 €

Ein Abschlag für Familienunternehmen i. S. des § 13a Abs. 9 ErbStG kommt hier nicht in Betracht, weil der Gesellschaftsvertrag keinerlei Einschränkungen bei den Ausschüttungen vorsieht.

Abschlag

Es ist ein Abschlag nach § 13a Abs. 1 ErbStG von 85 % zu gewähren, denn für einen Abschlag von 100 % nach § 13a Abs. 10 ErbStG ist das Verwaltungsvermögen zu hoch. Es dürften höchstens 20 % Verwaltungsvermögen vorhanden sein, wobei nach § 13a Abs. 10 ErbStG in diesem Zusammenhang das Verwaltungsvermögen i. S. des § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG ins Verhältnis gesetzt wird zum Wert des Betriebsvermögens. Hier sind 1.250.000 Euro Finanzmittel[3] und das Grundstück im Wert von 2.500.000 Euro, insgesamt also 3.750.000 Euro, dem Wert von 15.000.000 Euro gegenüberzustellen. Das sind deutlich mehr als 20 %, sodass der 100 %-Abschlag nicht in Betracht kommt. Der zu versteuernde Betrag ist wie folgt zu ermitteln:

3 Positive Finanzmittel nach Abzug von Schulden und Sockelbetrag (vgl. Korezkij, DStR 2016 S. 2434, Tz. 3.10).

Begünstigtes Vermögen	12.375.000 €
Abschlag 85 %	./. 10.518.750 €
steuerpflichtiges begünstigtes Vermögen	1.856.250 €
schädliches Verwaltungsvermögen	2.625.000 €
steuerpflichtiges Betriebsvermögen	4.481.250 €

Ein Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG ergibt sich nicht, weil der nach Abzug des Abschlags verbleibende Betrag zu hoch ist.

Schuldenaufteilung

Zu 2: Bei dieser Konstellation ist zunächst wie folgt zu rechnen:

Bankguthaben/Forderungen	2.500.000 €
Schulden	./. 3.000.000 €
Saldo (= Schuldenüberhang)	./. 500.000 €
gerechnet wird mit	0 €
Finanzmittelfreibetrag 15 % von 15.000.000 €, höchstens	0 €
verbleibende Finanzmittel	0 €
anderes Verwaltungsvermögen (Grundstück)	2.500.000 €
Verwaltungsvermögen insgesamt	2.500.000 €

Der Schuldenüberhang von 500.000 Euro ist nach § 13b Abs. 6 ErbStG anteilig auf das Verwaltungsvermögen und das übrige Vermögen zu verteilen. Es ist dabei völlig unerheblich, ob die Schulden des Schuldenüberhangs mit Verwaltungsvermögen zusammenhängen oder nicht. Es findet keine Zuordnung konkreter Schulden statt.[4] Damit wird auch eine Rangfolgeaufstellung und Ähnliches vermieden.

Ins Verhältnis gesetzt wird das Verwaltungsvermögen zur Summe des Wertes des begünstigungsfähigen Vermögens und des Schuldenüberhangs:

2.500.000 €/(15.000.000 € + 500.000 €) × 100 % = 16,13 %

Die weitere Berechnung erfolgt nach dem Muster zu 1:

Verwaltungsvermögen insgesamt		2.500.000 €
anteiliger Schuldenüberhang: 500.000 € × 16,13 %		./. 80.650 €
Nettoverwaltungsvermögen		2.419.350 €
Wert des Betriebsvermögens	15.000.000 €	
Nettoverwaltungsvermögen	./. 2.419.350 €	
	12.580.650 €	
davon 10 % = unschädlich	1.258.065 €	
vom Nettoverwaltungsvermögen als unschädlich zu kürzen		./. 1.258.065 €
schädliches Verwaltungsvermögen (= steuerpflichtig)		1.161.285 €

4 So auch Korezkij (Fußnote 3), Tz. 3.9.

Begünstigtes Vermögen i. S. des § 13b Abs. 2 ErbStG ist der Wert des Betriebsvermögens abzüglich des schädlichen Verwaltungsvermögens:

Wert des Betriebsvermögens	15.000.000 €
schädliches Verwaltungsvermögen	./. 1.161.285 €
begünstigtes Vermögen	13.838.715 €

Der zu versteuernde Betrag ergibt sich dann wie folgt:

Begünstigtes Vermögen	13.838.715 €
Abschlag 85 %	./. 11.762.908 €
steuerpflichtiges begünstigtes Vermögen	2.075.807 €
schädliches Verwaltungsvermögen	1.161.285 €
steuerpflichtiges Betriebsvermögen	3.237.092 €

Bei dieser Konstellation liegt das Verwaltungsvermögen i. S. des § 13a Abs. 10 ErbStG unter 20 %. Die Finanzmittel werden für diese Berechnung mit 0 Euro angesetzt (kein negativer Betrag)[4] und das Grundstück mit 2.500.000 Euro. Damit ergibt sich im Verhältnis zum Wert des Betriebsvermögens von 15.000.000 Euro eine Verwaltungsvermögensquote von 16,66 %. Auf Antrag könnte also auch ein Abschlag von 100 % gewährt werden, sodass das gesamte begünstigte Betriebsvermögen steuerfrei bliebe, steuerpflichtig wäre lediglich das schädliche Verwaltungsvermögen von 1.161.285 Euro. In Kauf zu nehmen ist dabei aber, dass die verschärfte Lohnsummenregelung und die auf 7 Jahre verlängerte Behaltensfrist gelten.

Verfasser: Senatsrat Horst Haar, Bremen ■