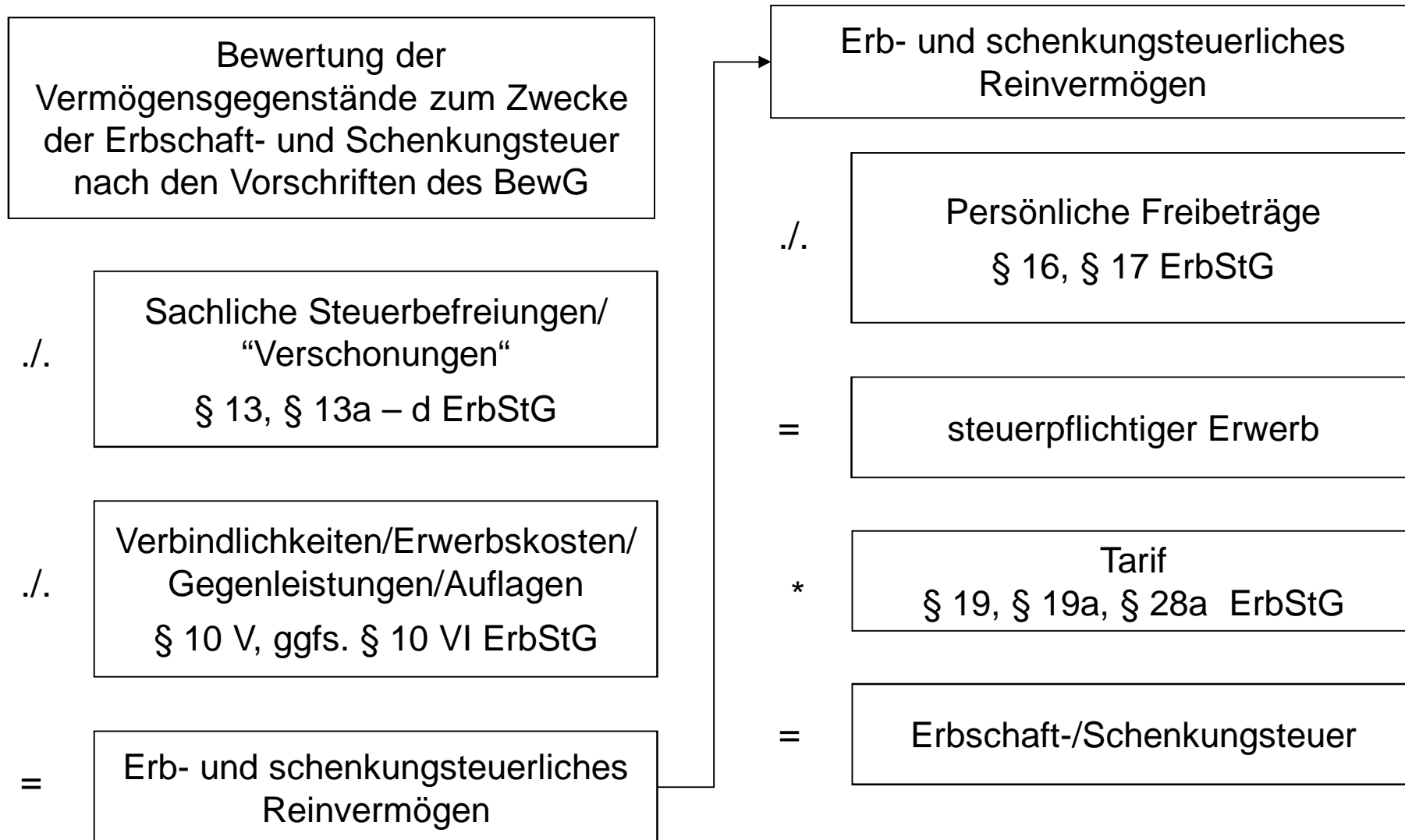


**Prof. Dr. Peter Schlieper,
Steuerberater:**

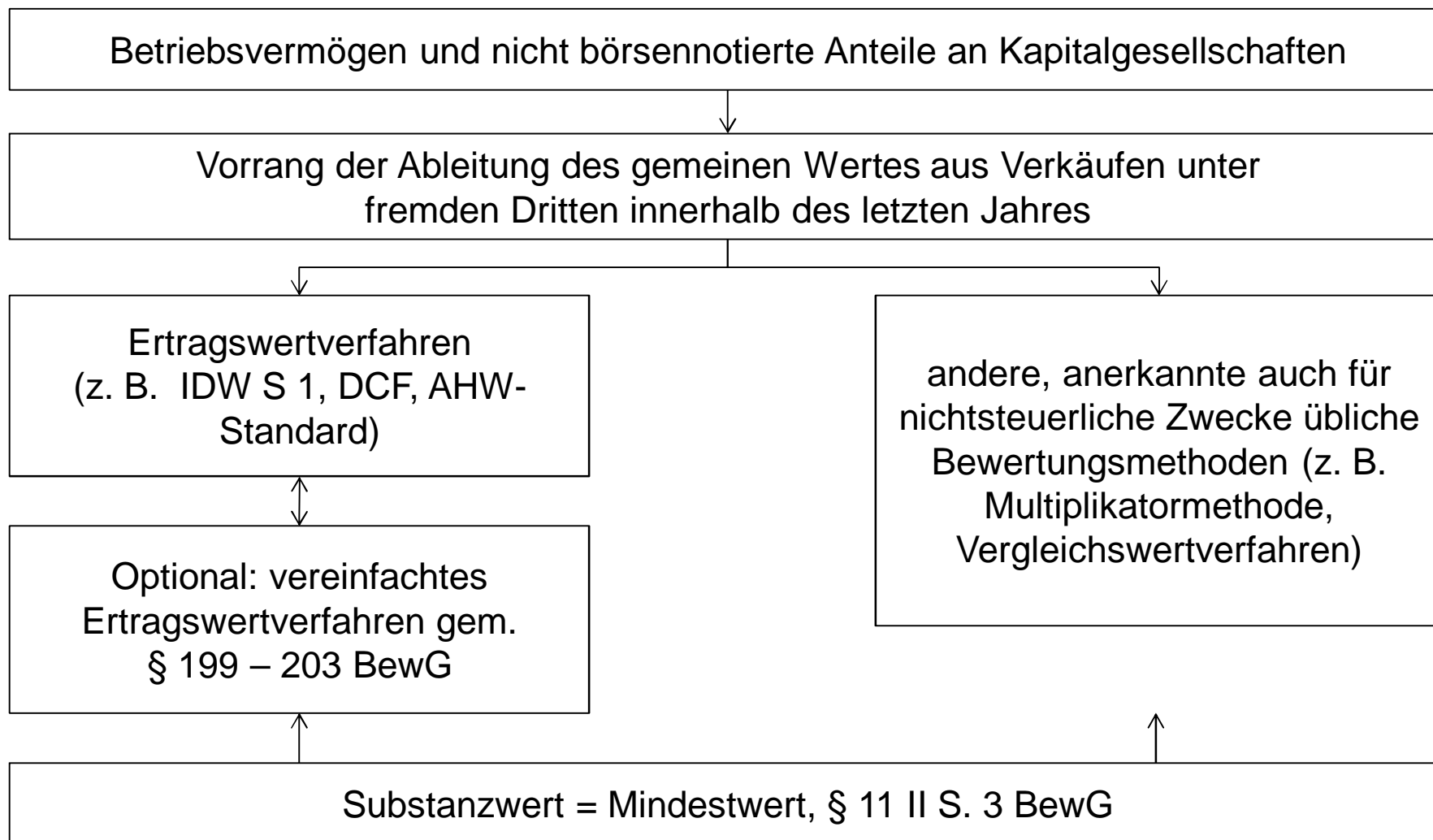
**Erben und Schenken
von GmbH-Anteilen
aus erbschaft- und
schenkungsteuerlicher Sicht**

19.03.2019
TCW Nördlingen

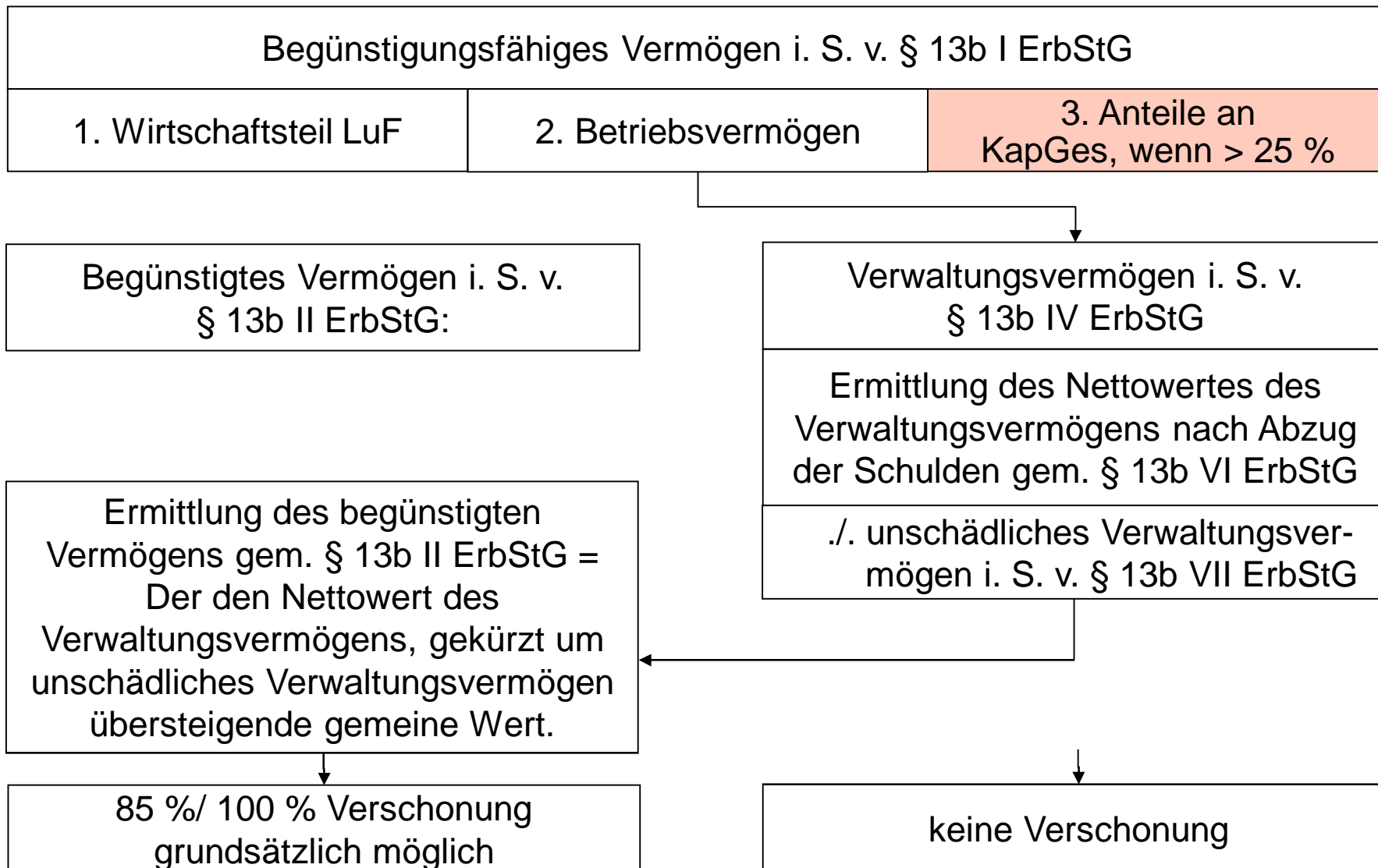
Grundsätzliche Vorgehensweise zur ErbSt-Berechnung



Gemeiner Wert des Betriebsvermögens nach §§ 11 II, 109 BewG



Vorgehensweise der Verschonung ab 01.07.2016



Begünstigungsfähiges Vermögen nach § 13b I ErbStG

1. Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens i. S. d. § 168 I Nr. 1 BewG im Inland sowie einer Betriebsstätte im EU/EWR-Raum sowie selbst bewirtschaftete Grundstücke i. S. v. § 159 BewG,
jedoch nicht Stückländereien (§ 160 VII BewG), Wohnteil, Betriebswohnungen, nicht selbst bewirtschaftete Grundstücke i. S. v. § 159 BewG,
2. Betriebsvermögen eines ganzen Betriebes, Teilbetriebes oder Anteils an einer Personengesellschaft/Mitunternehmerschaft i. S. v. § 15 oder 18 EStG im Inland sowie einer Betriebsstätte im EU/EWR-Raum,
3. Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz im Inland oder im EU/EWR-Raum, sofern der Erblasser/Schenker zu mehr als 25 % beteiligt ist (**Mindestbeteiligung**).
= Indiz einer unternehmerischen und nicht rein kapitalgebenden Aktivität.

Problem: Beteiligung an GmbH übersteigt nicht 25 %

Mögliche Lösungen:

1. Erwerb von weiteren Anteilen.
2. Pooling-Regelung gem. § 13b I Nr. 3 S. 2 ErbStG:

„Ob der Erblasser oder Schenker die Mindestbeteiligung erfüllt, ist nach der Summe der dem Erblasser oder Schenker unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn der Erblasser oder Schenker und die weiteren Gesellschafter 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.

Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen nach § 13b IV ErbStG

1. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten.

Ausnahmen:

- a) Betriebsaufspaltung und Sonderbetriebsvermögen bei gleichzeitiger Übertragung des Besitzunternehmens und des Sonderbetriebsvermögens auf den Erwerber.
- b) Betriebsverpachtung im Ganzen
- c) Konzernklausel (Bündelung konzerneigener Grundstücke),
- d) Wohnungsunternehmen (ab 300 Wohnungen gem. R E 13b.13 III S. 2 ErbStR, neu: A 13b.16 III S. 2 AEErbSt),
- e) vorrangige Überlassung zum Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten (z. B. Brauereigaststätten, Tankstellen),
- f) Verpachtung zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung.

2. Anteile an Kapitalgesellschaften bei **unmittelbarer** Beteiligung am Nennkapital von nicht mehr als 25 %

mit Zusammenrechnung der Beteiligungen mehrerer Gesellschafter bei Verfügungsbeschränkung oder Stimmrechtsbündelung (Pooling-Regelung gem. § 13b II Nr. 2 S. 2 ErbStG).

Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen nach § 13b IV ErbStG

3. Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Münzen, Edelmetalle, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge und sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienenden Gegenstände.
4. Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen
Ausnahme: Vermögen, das ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersvorsorgeverpflichtungen dient und dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen ist.
5. Der gemeine Wert des nach Abzug des gemeinen Wertes der Schulden verbleibenden Bestandes an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen, soweit er **15 %** des anzusetzenden Wertes des Betriebsvermögens (= Freibetrag für betriebsübliche Finanzmittel) übersteigt

⇒ **Finanzmitteltest**

sowie

„junge Finanzmittel“ = innerhalb der letzten 2 Jahre dem Betriebsvermögen zugeführte Finanzmittel

Verschonung des begünstigten Vermögens bei begünstigungsfähigem Vermögen bis 26 Mio. €

Verwaltungsvermögensquote = Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des begünstigungsfähigen Vermögens		
$\leq 20 \%$	$> 20 \%$ und $< 90 \%$	$\geq 90 \%$
↓	↓	↓
Wahlrecht zwischen Regel- und Optionsmodell (§ 13a X S. 2 ErbStG)	Regelmodell	Weder Regel- noch Optionsmodell (§ 13b II S. 2 ErbStG) = „übermäßiges Verwaltungsvermögen“

Verschonung „Regelmodell 85“ nach § 13a I, II und IX ErbStG

Mehrstufiges Verschonungsverfahren:

1. Ggf. **Vorwegabschlag bei qualifizierten („Familien“-)Gesellschaften** in Höhe von maximal 30 % (§ 13a IX ErbStG).
2. **Verschonungsabschlag** mit pauschalierender Freistellung in Höhe von 85 % des begünstigten Vermögens (§ 13a I ErbStG).
3. Ggf. Kürzung des verbleibenden Sockelbetrages durch den **Abzugsbetrag** in Höhe von € 150.000 nach § 13a II ErbStG mit Abschmelzung (§ 13a II S. 2 ErbStG).
 - ⇒ Vollumfänglicher Wegfall des Abzugsbetrages ab € 450.000 Sockelbetrag.

Anwendung des Regelmodells ist zwingend und somit ohne Antragserfordernis.

Voraussetzung: „Fortführung des Betriebes in vergleichbarer Größe“

1. **Aufrechterhaltung der Lohnsumme mit einer Frist von 5 Jahren**
2. **Behaltensfrist von 5 Jahre.**

„Optionsmodell 100“ nach § 13a X ErbStG

- Unwiderrufliche Erklärung des Erwerbers mit den Folgen
 1. Steuerbefreiung zu 100 %,
 2. Lohnsummenfrist von 7 statt 5 Jahre,
 3. Behaltensfrist von 7 statt 5 Jahre.
- Voraussetzung: Verwaltungsvermögensquote max. 20 % (§ 13a X S. 1 und 3 ErbStG).
- Antrag kann im Erbfall und bei einheitlicher Schenkung nur einheitlich für alle Arten des begünstigten Vermögens gestellt werden (R E 13a.13 I S. 1 ErbStR, best. durch FG Münster vom 09.12.2013, 3 K 3969/11 Erb., rkr).

Lohnsummenregelung nach § 13a III, IV, VII und X ErbStG

- Voraussetzung für den Verschonungsabschlag ist, dass die Lohnsumme innerhalb der **Lohnsummenfrist**

	beim Regelmodell	beim Optionsmodell
bei 5 – 10 Beschäftigten	250 %	500 %
bei 10 – 15 Beschäftigten	300 %	565 %
bei mehr als 15 Beschäftigten	400 %	700 %

der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (= Mindestlohnsumme).

- Keine Anwendung der Lohnsummenregelung, wenn
 - Ausgangslohnsumme = 0 oder
 - Zahl der Beschäftigten < 5 (§ 13a III S. 3 ErbStG).
- Bei Unterschreitung der maßgeblichen Mindestlohnsumme vermindert sich rückwirkend der Verschonungsabschlag in dem gleichen prozentualen Umfang wie die Unterschreitung (§ 13a III S. 5 ErbStG).

Behaltensregelung beim Erwerb von GmbH-Anteilen

Voraussetzung für den Verschonungsabschlag **und** den Abzugsbetrag ist, dass innerhalb der **Behaltensfrist** von 5 bzw. 7 Jahren

1. bis zum Ende des letzten Wirtschaftsjahres innerhalb der Behaltensfrist die Summe der Gewinnausschüttungen die Summe der Jahresüberschüsse nicht um € 150.000 übersteigt,
2. die GmbH-Anteile weder ganz noch teilweise veräußert werden oder verdeckt in eine andere Kapitalgesellschaft eingelegt werden,
3. die GmbH innerhalb der Frist weder aufgelöst noch ihr Nennkapital herabgesetzt wird,
4. die GmbH wesentliche Betriebsgrundlagen weder veräußert, noch in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zuführt,
5. in Fällen der Pooling-Regelung weder Verfügungsbeschränkungen noch Stimmrechtsbündelungen aufgehoben werden.

„Großerwerbe“ von begünstigtem Vermögen

Begünstigtes Vermögen überschreitet € 26 Mio.
unter Zusammenrechnung der Erwerbe von derselben Person
von begünstigtem Vermögen innerhalb der letzten 10 Jahre

Faktisches antragsgebundenes Wahlrecht (§ 28a VIII, § 13c II S. 5 ErbStG)

Verschonungsbedarfsprüfung
gem. § 28a ErbStG:
Erlass der Steuer, soweit sie nicht
aus verfügbarem Vermögen
beglichen werden kann
und/oder Stundung gem. § 28a III
ErbStG bis zu 6 Monaten

Abschmelzungsmodell
gem. § 13c ErbStG:
Verringerung des
Verschonungsabschlages um
1 Prozentpunkt je € 750.000
übersteigenden Vermögens.
Obergrenze beim Regelmodell:
€ 89,75 Mio., beim Optionsmodell:
€ 90 Mio. begünstigtes Vermögen.

Persönliche Freibeträge nach § 16 ErbStG

€ 500.000	Ehegatten und eingetragene Lebenspartner
€ 400.000	Kinder (einschließlich Stiefkinder) im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 und Kinder verstorbener Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2
€ 200.000	Enkel
€ 100.000	alle übrigen Personen der Steuerklasse I (z. B. Eltern und Voreltern beim Erwerb von Todes wegen, Urenkel)
€ 20.000	alle Personen der Steuerklasse II (z. B. Eltern bei Schenkungen, Geschwister, Nichten und Neffen) und Steuerklasse III

Steuersätze nach § 19 ErbStG

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10 ErbStG) bis einschl. ... EUR	Vomhundertsatz in den Steuerklassen		
	I	II	III
75.000	7	15	30
300.000	11	20	30
600.000	15	25	30
6.000.000	19	30	30
13.000.000	23	35	50
26.000.000	27	40	50
über 26.000.000	30	43	50

Sachverhalt: Heinz ist Witwer und stirbt am 02.03.2019. Sein einziger Sohn Helmut wird sein Alleinerbe.

Der Nachlass von Heinz besteht aus einem 100 %igen Anteil an der T GmbH sowie privaten Kapitalanlagen (Aktiendepot, Tagesgeld, Sparbuch etc.) mit einem Wert von € 200.000.

Der Gesellschaftsvertrag der T GmbH enthält keinerlei Einschränkungen hinsichtlich der Höhe der Gewinnausschüttungen o. Ä.

Der erbschaftsteuerliche Wert der GmbH wurde mittels des vereinfachten Ertragswertverfahrens gem. §§ 199 – 203 BewG auf € 4.000.000 festgestellt.

Davon entfallen € 1.000.000 auf Verwaltungsvermögen, so dass das begünstigte Vermögen der T GmbH € 3.000.000 beträgt.

Frage: Wie hoch ist die Erbschaftsteuer ?

Lösung:

1. Bewertung der Vermögensgegenstände zum Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach den Vorschriften des BewG:

Anteile an der T GmbH	€	4.000.000
Übriges Vermögen	€	200.000

2. Sachliche Steuerbefreiung

Bei den Anteilen an der T GmbH handelt es sich um begünstigungsfähiges Vermögen gem. § 13b I Nr. 3 ErbStG, weil der Erblasser am Nennkapital dieser Gesellschaft unmittelbar zu mehr als 25 Prozent beteiligt war (Mindestbeteiligung).

Berechnung der Verwaltungsvermögensquote gem. § 13a X ErbStG:

Wert der T GmbH	€	4.000.000
Wert des Verwaltungsvermögens	€	1.000.000
Verwaltungsvermögensquote		25,0 %

- ⇒ Anwendung des Optionsmodells nicht möglich, da VV-Quote > 20 %
- ⇒ Anwendung des Regelmodells möglich, da VV-Quote < 90 %

Regelmodell:

Begünstigtes Vermögen	€	3.000.000	
./. Verschonungsabschlag nach § 13a I S. 1 ErbStG:			
85 % von € 3.000.000			./. € <u>2.550.000</u>
= übersteigender Betrag	€	450.000	
Abzugsbetrag nach § 13a II ErbStG ist abgeschmolzen.			

Nachlass nach Abzug der sachlichen Steuerbefreiung:

Anteile an der T-GmbH	€	4.000.000	
davon begünstigtes Vermögen	€	3.000.000	
./. Sachliche Befreiung im Regelmodell	€	<u>2.550.000</u>	€ 450.000
davon Verwaltungsvermögen	€	1.000.000	
Übriges Vermögen (private Kapitalanlagen)	€	<u>200.000</u>	
	€	1.650.000	

3. Abzug der Nachlassverbindlichkeiten			
mindestens Pauschbetrag gem. § 10 V Nr. 3 S. 2 ErbStG			./. € <u>10.300</u>
= Erbschaftsteuerliches Reinvermögen	€	1.639.700	
./. Persönlicher Freibetrag gem. § 16 I Nr. 2 ErbStG			./. € <u>400.000</u>
= steuerpflichtiger Erwerb	€	1.239.700	
Erbschaftsteuer: 19 % von € 1.239.700	€	235.543	

- Gestaltungen: 1. Umschichtung von € 200.000 Verwaltungsvermögen in begünstigtes Vermögen **vor** dem Erbfall.
2. Umschichtung innerhalb von 2 Jahren **nach** dem Erbfall auf Grund eines vorgefassten Plans des Erblassers (!), § 13b V ErbStG.

Wert der T GmbH	€ 4.000.000
Wert des Verwaltungsvermögens	€ 800.000
Verwaltungsvermögensquote	20,0 %

⇒ Anwendung des Optionsmodells möglich, da VV-Quote nicht > 20 %

Optionsmodell:

Verwaltungsvermögen	€ 800.000
Übriges Vermögen (private Kapitalanlagen)	€ 200.000
	<u>€ 1.000.000</u>

Abzug der Nachlassverbindlichkeiten

./. mindestens Pauschbetrag gem. § 10 V Nr. 3 S. 2 ErbStG	./. € 10.300
= Erbschaftsteuerliches Reinvermögen	€ 989.700

./. Persönlicher Freibetrag gem. § 16 I Nr. 2 ErbStG	./. € 400.000
= steuerpflichtiger Erwerb	€ 589.700

Erbschaftsteuer: 15 % von €589.700 € 88.455