

10. Steuertag an der
Fachhochschule Worms

Nachfolgeregelungen aus Anlass der Krise

von

Jan Erik Jonescheit, RA/FAStR
Schlatter Rechtsanwälte
Partnerschaftsgesellschaft
Mannheim

Corinna Stiehl, RA/FAFamR
Schlatter Rechtsanwälte
Partnerschaftsgesellschaft
Heidelberg

Gliederung

I. Einleitung

II. Zivilrecht

1. Stichtagsprinzip
2. Nachlasswert
3. Krisenspezifische Gestaltung

III. Steuerrecht

1. Neues Erbschaftssteuer- und Bewertungsrecht
2. Gestaltungen aus Anlass der Krise
3. Nachversteuerung aus Anlass der Krise

IV. Zusammenfassung

I. Einleitung

- Verschlechterung der Ertragssituation durch Wirtschaftskrise
- Ansatz zur Bewertung ist regelmäßig der Unternehmensertrag
- Auswirkung betriebswirtschaftlich erforderlicher Maßnahmen erst in Folgeperioden
- Konflikt mit Einschränkungen des Erbschaftsteuerrechts

II. Zivilrecht

1. Stichtagsprinzip

- Bewertung grundsätzlich zum relevanten Stichtag
 - Schenkung
 - Todestag

- Außergewöhnliche Umstände erlauben Anpassung

- Keine Wertanpassung, wenn Vermögensgegenstand regelmäßig starken Schwankungen unterliegt
 - Aktien
 - Ähnliche Wertpapiere

II. Zivilrecht

2. Nachlasswert

- Ermittlung „wahrer, innerer Wert“

- Ermittlung Aktiv- und Passivbestände des Nachlasses

- Ermittlungsmethoden bei Unternehmen
 - Ertragswert
 - Substanzwert
 - Liquidationswert

II. Zivilrecht

☐ Methodenhierarchie

- Vorrang: Tatsächlich erzielter Kaufpreis
 - Durchbrechung Stichtagsprinzip
- Ertragswert regelmäßig bei Fortführung anzuwenden
 - Auch, wenn Liquidationswert höher!
- Substanzwert regelmäßig parallel zum Ertragswert
 - Gesamtschau mit Ertragswert
- Liquidationswert im Ausnahmefall

II. Zivilrecht

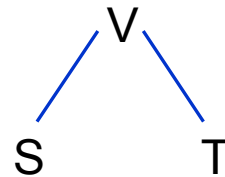
3. Krisenspezifische Gestaltung

Fall 1: Pflichtteilsvermeidung

Der verwitwete V ist Alleingesellschafter eines Automobilzulieferers (Personengesellschaft). In den letzten Jahren konnten nur geringe Erträge erzielt werden. Nach Planung des Unternehmens ist in den nächsten drei Jahren mit Verlusten zu rechnen. V hat zwei Kinder. Tochter T soll in den Betrieb eintreten. Sohn S hat sich von der Familie abgewandt und soll enterbt werden. Berater B hat ermittelt, dass das Unternehmen einen Wert nach der Ertragswertmethode in Höhe von 100 hat. Nach dem Substanzwert ist ein Wert in Höhe von 200 festzustellen. V überlässt dem Unternehmen ein Grundstück (Wert 150) und finanziert Grundstück und Unternehmen mit einem Bankdarlehen (Wert 250). Im Jahre 2006 betrug der Unternehmenswert noch 500 (Ertragswert). Sollte V das Unternehmen an T übertragen, um Pflichtteilsansprüche des Sohnes S zu vermeiden?

II. Zivilrecht

Lösung Fall 1:



Gesetzliches Erbrecht	$\frac{1}{2}$	$\frac{1}{2}$
Wunsch	0	1
Pflichtteil	$\frac{1}{4}$	

Schenkung in 2009 / ausgleichspflichtig über die nächsten 10 Jahre

II. Zivilrecht

Lösung Fall 1:

↳ Aktiva		Passiva	
Unternehmen	150	Darlehen	250
Grundstück	150		

↳ Bemessungsgrundlage Pflichtteil → 50
↳ davon $\frac{1}{4}$ → Ausgleichzahlung 12,5

Szenario 2006

↳ Aktiva		Passiva	
Unternehmen	500	Darlehen	250
Grundstück	150		

↳ Bemessungsgrundlage Pflichtteil → 300
↳ davon $\frac{1}{4}$ → Ausgleichzahlung 75

II. Zivilrecht

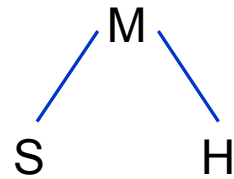
3. Krisenspezifische Gestaltung

Fall 2: Stichtagsprinzip

Mutter M verstirbt am 12. September 2008. Sie hinterlässt ein Vermögen von 10.000 Aktien der Gesellschaft General Motors an Sohn S als testamentarischen Alleinerben. Im Juni 2009 meldet sich die Halbschwester H und macht Pflichtteilsansprüche geltend. Wie hoch ist der Anspruch?

II. Zivilrecht

Lösung Fall 2:



Gesetzliches Erbrecht	$\frac{1}{2}$	$\frac{1}{2}$
Testament	1	0
Pflichtteil		$\frac{1}{4}$

II. Zivilrecht

Lösung Fall 2:

Ermittlung Pflichtteil

- Vermögen besteht aus Aktien Bewertung Kurswert
- Kurswert GM 12.09.2008 Schlusskurs 9,36 (Tageshoch 10,10/-tief 8,55)
 - 93.600,00 € Pflichtteil 23.400,00 €
- Kurswert 06.11.2009 0,41 €
 - ↳ Wert Juni 2009 ähnlich
 - Gesamtwert Aktienpaket 4.100,00 €
 - Pflichtteilsanspruch 23.400,00 €
- Keine Anpassung, da Aktien regelmäßig starken Schwankungen unterliegen.

III. Steuerrecht

1. Neues Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht

□ Ziel:

- Ermittlung von Verkehrswerten
 - Entspricht zivilrechtlicher Betrachtung
- Verschonung auf Ebene der Besteuerung
- Rechtfertigung der Verschonung zur Verfolgung außerfiskalischer Förderungs- und Lenkungsziele
- Sicherstellung der Rechtfertigung der Verschonung durch Behaltensfristen und Lohnsummenregelung

III. Steuerrecht

1. Neues Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht

Bewertung: Rechtsformunabhängige Bewertung (§§ 11 II i. V. m. 109, 199 BewG) nach

- Börsenkurs
- Kaufpreis binnen letzten Jahres
- nach einem für das betroffene Unternehmen üblichen Verfahren
- vereinfachtem Ertragswertverfahren
- Mindestwert: Substanzwert

III. Steuerrecht

1. Neues Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht

☐ Begünstigung durch:

- Regelverschonung
 - Verschonung 85% des begünstigten Vermögens
 - Maximal 50% Verwaltungsvermögen
- Optionsverschonung
 - Verschonung von 100% des begünstigten Vermögens
 - Maximal 10% Verwaltungsvermögen
- Gleitender Freibetrag (150.000,00 €)
- Steuersatz: Steuerklasse I (Entlastungsbetrag)

III. Steuerrecht

1. Neues Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht

- ❑ Einschränkungen durch:
 - Regelverschonung
 - 7 Jahre Behaltensfrist
 - 7 Jahre Einhaltung Lohnsumme
 - Lohnsumme 650% der Ausgangslohnsumme anwendbar ab 10 Beschäftigten
 - Optionsverschonung
 - 10 Jahre Behaltensfrist
 - 10 Jahre Einhaltung Lohnsumme
 - Lohnsumme 1000% der Ausgangslohnsumme anwendbar ab 10 Beschäftigten
- ❑ Entwurf „Wachstumsbeschleunigungsgesetz“ für Erwerbe nach dem 31.12.2009
 - Herabsetzung bei der Regelverschonung
 - Behaltensfrist auf 5 Jahre
 - Lohnsumme auf 400% anwendbar ab 20 Beschäftigten
 - Herabsetzung bei Optionsverschonung der
 - Behaltensfrist auf 7 Jahre
 - Lohnsumme auf 700% anwendbar ab 20 Beschäftigten

III. Steuerrecht

2. Gestaltungen aus Anlass der Krise

□ Allgemein: Bewertungsvorteile nutzen

↳ Aber:

- Nur möglich durch individuelle Wertgutachten nach anzuerkennender Methode
- Nachweispflicht bei Abweichung von vereinfachtem Ertragswertverfahren bei Steuerpflichtigem (Ländererlass zu §§ 199 bis 203, Abschnitt 9 Ziffer 7, streitig)

III. Steuerrecht

2. Gestaltung aus Anlass der Krise

Fall 3:

Vater V hält 80% der Anteile an der Z-GmbH. Die Z-GmbH erzielte in den letzten 5 Geschäftsjahren (=Kalenderjahre)

Betriebsergebnisse von:

04	150
05	200
06	250
07	300
08	-150

Die Lohnsumme betrug im gleichen Zeitraum:

04	300
05	300
06	320
07	400
08	300

Das Verwaltungsvermögen lag deutlich unter 10%. V stirbt im November 2009 und hinterlässt die Anteile dem noch nicht im Betrieb beschäftigten Sohn S. Die Krise des Unternehmens hält an. Die Z-GmbH wird einen Verlust von 100 erzielen. Die Lohnsumme liegt bei 200.

Welche Verschonung sollte S wählen?

III. Steuerrecht

Lösung Fall 3:

Bewertung Anteile:

- Durchschnitt Betriebsergebnisse 250
- Kapitalisierungszins $4,5\% + 3,61\% = 8,11\%$; Kehrwert 12,33
- Bewertung nach vereinfachtem Ertragswertverfahren 3.082,5

Regelverschonung 85%

↳ Bemessungsgrundlage 462,38

Optionsverschonung 100%

↳ Bemessungsgrundlage 0

III. Steuerrecht

Lösung Fall 3:

Ausgangslohnsumme: 340

Aktuelle Lohnsumme: 200

↳ Regelverschonung 650%

zu erreichen: 2.210 → Ø pro Jahr 315

↳ Optionsverschonung: 1000%

zu erreichen: 3.400 → Ø pro Jahr 340

PROBLEM: Lohnsumme bereits bei Ausübung der Optionen unterschritten.

II. Zivilrecht

Lösung Fall 3:

- Ausübung Regelverschonung
- Einsatz Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehalt
- Einsatz Lohnsteigerung, da Lohnsummenregelung nicht indexiert
- Bei Verstoß Verringerung Verschonung Anteile

III. Steuerrecht

3. Nachversteuerung aus Anlass der Krise

↳ Altes Recht

Behaltensfrist 5 Jahre

- Bei Verstoß

- Entfall Bewertungsabschlag
- Entfall Freibetrag
- Fallbeilregelung

↳ Neues Recht

Lohnsummenklausel

Behaltensfrist

Überentnahme bzw. -ausschüttung

III. Steuerrecht

3. Nachversteuerung aus Anlass der Krise

Fall 4: Insolvenz

Im März 2009 geht die in der Krise befindliche S-GmbH & Co. KG (Vereinfachter Ertragswert 1000) auf E über. Nach langen vergeblichen Rettungsversuchen meldet die S-GmbH & Co. KG im Oktober 2014 Insolvenz an.

Welche Folgen ergeben sich aus der Insolvenzanmeldung?

III. Steuerrecht

Lösung Fall 4:

Ursprüngliche Besteuerung

Regelverschonung 850%

- Bemessung 150
- Abzugsbetrag 150
- Steuerlast → 0

Optionsverschonung 100%

- Bemessung 0
- Steuerlast 0

III. Steuerrecht

Insolvenz ist weiterhin ein Tatbestand zur Nachversteuerung. Laut Koalitionsvertrag soll dies in Zukunft abgeändert werden.

Nachversteuerung bei Insolvenz

↳ Änderung ist nicht im Entwurf des „Wachstumsbeschleunigungsgesetzes“ vorgesehen, eventuell Änderung der Haftung der Finanzverwaltung in der Auslegung von § 13a Absatz 5

III. Steuerrecht

Lösung Fall 4:

Nachversteuerung

❑ Regelverschonung

- Zeitanteiliger Verlust Abschmelzung
 - Abschmelzung 60,71% statt 85%
 - 607,1
- Kein Abzugsbetrag
- Bemessung 607,1 Steuersatz 15% → 91,07

❑ Optionsverschonung

- Zeitanteiliger Verlust Abschmelzung
 - Abschmelzung 50% statt 100%
 - 500
- Kein Abzugsbetrag
- Bemessung 500 Steuersatz 11% → 55

III. Steuerrecht

3. Nachversteuerung aus Anlass der Krise

Fall 5: Überausschüttung

Gesellschafter V ist zu 60% an der B-GmbH (Geschäftsjahr ist das Kalenderjahr) beteiligt. Im Februar 2009 (gewinnberechtigt ab 01.01.2009) überträgt er 30% der Anteile schenkweise an Sohn S. S wählt für die Übertragung die Regelverschonung und bleibt von einer Steuerbelastung zunächst verschont.

Bis zum Jahr 2017 erzielt die Gesellschaft folgende Ergebnisse und schüttet unter Berücksichtigung von Rücklagen und zum Verbrauch von KSt-Guthaben offen aus:

III. Steuerrecht

3. Nachversteuerung aus Anlass der Krise

Fall 5:

JAHR	ERGEBNIS	AUSSCHÜTTUNG
2009	200	150
2010	300	200
2011	100	300
2012	100	120
2013	-150	130
2014	-50	50
2015	50	100
2016	150	200
2017	100	0

S wird ab 01.01.2010 Geschäftsführer und erhält in jedem Jahr Tantiemen in Höhe von 75.

Ein BP stellt in 2017 fest, dass die Tantieme für die Verlustjahre 2013 und 2014 als vGA zu behandeln ist.

Auswirkung auf die Erbschaftsteuer?

III. Steuerrecht

Lösung Fall 5:

- ❑ Zu betrachtender Zeitraum ab Übertragung 7 Jahre
 - Offen ist derzeit die Behandlung des begonnenen Geschäftsjahres

- ❑ Ausschüttungen an S

- insgesamt 1350
 - ↳ davon S 30% 405
- Gewinne 900
 - ↳ davon S 30% 300
- ⇒ Überausschüttung 105

- ❑ Berücksichtigung vGA

- 150 für die Jahre 2013 und 2014
- Ausschüttungen insgesamt 555
- Überausschüttung

⇒ Folge: Vollständiger Wegfall der Begünstigungen

IV. Zusammenfassung

1. Die Krisensituation stellt zur Vermeidung oder Verminderung von Pflichtteilsansprüchen eine gute Gelegenheit dar.
2. Die Bewertungsvorteile können sich auch im Steuerrecht niederschlagen. Hier ist bei Abweichung der Bewertungsergebnisse vom vereinfachten Ertragswertverfahren mit dem Widerstand der Finanzverwaltung zu rechnen.
3. Lohnsumme, Betriebsaufgabe und Insolvenz stellen in der erbschaftssteuerlichen Betrachtung in der Wirtschaftskrise eine besondere zusätzliche Herausforderung dar.
4. Den Nachversteuerungstatbeständen und deren Gestaltungsmöglichkeiten ist in Zukunft besondere Aufmerksamkeit zu widmen.