

# Die Unternehmens- und Vermögensnachfolge im neuen Erbschaftsteuerrecht als Herausforderung für die Gestaltungspraxis

**StB / Wirtschaftsjurist Prof. Dr. Swen O. Bäuml** ist Professor für Steuerrecht an der Hochschule Mainz / Frankfurt School of Finance & Management sowie geschäftsführender Partner der WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH. Schwerpunkte seiner Tätigkeit sind die Besteuerung von Familienunternehmen, Unternehmens- und Vermögensnachfolge sowie das Investmentsteuerrecht. Der Beitrag fußt auf einem Vortrag des Autors im Rahmen des 6. BWL-Symposiums der Bundessteuerberaterkammer zur Unternehmensnachfolge in Berlin am 07.09.2017.

**Kontakt:** autor@der-betrieb.de

In dem Beitrag sollen ausgewählte Möglichkeiten der Verschonung von Betriebsvermögen erläutert und diesbezügliches Optimierungspotenzial sowie Aspekte der Vertragsgestaltung aufgezeigt werden. Dabei werden auch Diskrepanzen zwischen dem Gesetzeswortlaut und den Anwendungserlassen der Finanzverwaltung erläutert. Neben dem bis zu 30%-igen Vorwegabschlag für „typische“ Familienunternehmen wird insb. auf Verschonungsmöglichkeiten für größere Unternehmensvermögen eingegangen. Von besonderer Relevanz ist die Kombination der Begünstigungsvorschriften der §§ 13a-c, 28a ErbStG z.B. mit Nießbrauchgestaltungen und familiärem Freibetragsmanagement, dem steuerfreien Zugewinnausgleich zwischen Ehegatten und atypisch stillen Beteiligungen als Gestaltungsinstrumente der Nachfolge nicht zuletzt für minderjährige Erwerber.

## I. Hintergrund

„Tausende Unternehmer ohne Nachfolger“ – in alarmierenden Schlagzeilen wird die zunehmend problematische Nachfolge in Familienunternehmen diskutiert. Neben dem Mangel an persönlich und fachlich geeigneten Nachfolgern wird insb. auf die belastenden bürokratischen und regulatorischen Rahmenbedingungen als Ursachen verwiesen. Besonders hervorgehoben werden dabei offene Fragen rund um die ErbSt bei der Übertragung des Unternehmens. Rund 23% der Betriebsnachfolger berichten, dass die familieninterne Übertragung wegen der ErbSt gefährdet sei.<sup>1</sup> Stellt man dem gegenüber, dass statistisch eine hohe Anzahl an Betriebsübergaben ansteht,<sup>2</sup> wird deutlich, dass ein erheblicher Beratungsbedarf besteht. Das Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht wurde zum 01.01.2009 grundlegend überarbeitet und zuletzt zum 01.07.2016 den Vorgaben des BVerfG-Urteils vom 17.12.2014 hinsichtlich der steuerlichen Begünstigungsmöglichkeiten für Betriebsvermögen angepasst.<sup>3</sup> Die neu gestalteten §§ 13a, 13b, 13c und 28a ErbStG bringen in eine ohnehin anspruchsvolle Rechtsmaterie eine Komplexität, die für steueroptimale Unternehmensnachfolgen den Spezialisten erfordert. Hinzu kommen zahlreiche verfassungsrechtliche und europarecht-

liche Zweifel am Inhalt der Neuregelungen wie auch deren zeitlicher Anwendung.<sup>4</sup>

Perpetuiert wird dies durch einen Ländererlass vom 22.06.2017 zu den genannten Vorschriften, der die Finanzverwaltung in 15 Bundesländern bindet, nicht aber in Bayern, dessen Ministerpräsident Vorbehalt eingelegt hat.<sup>5</sup> Ein Grund für den Vorbehalt gegen den Ländererlass ist dessen restriktive und den StpfL belastende Auslegung der ohnehin gesetzlich deutlich verschärften Regelungen zur erbschaftsteuerlichen Verschonung von Betriebsvermögen.

Der vorliegende Beitrag soll ausgewählte Möglichkeiten der Verschonung von Betriebsvermögen erläutern und diesbezügliches Optimierungspotenzial sowie Aspekte der Vertragsgestaltung aufzeigen. Hierbei wird neben dem bis zu 30%-igen Vorwegabschlag für „typische“ Familienunternehmen insb. auf die für größere Unternehmensvermögen relevanten Antragsvarianten des Abschmelzmodells und der Verschonungsbedarfsprüfung eingegangen. Relevant auch für kleine und mittlere Vermögen ist die Kombination der Begünstigungsvorschriften der §§ 13a-c, 28a ErbStG z.B. mit Nießbrauchgestaltungen und familiärem Freibetragsmanagement, dem steuerfreien Zugewinnausgleich zwischen Ehegatten und atypisch stillen Beteiligungen als Gestaltungsinstrumente der Nachfolge nicht zuletzt für minderjährige Erwerber.

## II. Ausgewählte Begünstigungsregelungen für Unternehmensnachfolgen

Im Folgenden wird der Fokus auf die für größere Unternehmensvermögen relevanten Möglichkeiten der erbschaftsteuerlichen Verschonung gelegt und deren gesetzliche Voraussetzungen sowie die z.T. abweichenden Anforderungen seitens der Finanzverwaltung dargelegt und Gestaltungsmöglichkeiten aufgezeigt. Schwerpunkt hierbei ist die Kombinierbarkeit mit „klassischen“ Instrumenten der Unternehmens- und Vermögensnachfolge wie z.B. Nießbrauch, Freibetragsmanagement, Zugewinnausgleich und Einräumung (atypischer) Unterbeteiligungen, nicht zuletzt auch zur Erleichterung des Generationenmanagements im Rahmen der Unternehmensnachfolge.

### 1. Maximal 30%-iger Vorwegabschlag für „typische“ Familienunternehmen

Verfassungsrechtlicher Grund für die steuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen im Zuge der Unternehmensnachfolge ist insb. die Sicherung und der Erhalt der mit dem Betrieb verbundenen Arbeitsplätze. Mit Urteil vom 17.12.2014 hat das BVerfG zusätzlich ein neues, qualitatives Kriterium eingeführt: das „typische“ Familienunternehmen mit seiner besonderen (mittelständischen) Struktur und (meist) regio-

1 Vgl. „Unternehmensnachfolge – die Herausforderung wächst“, DIHK-Report zur Unternehmensnachfolge 2017, S. 8, bzw. F.A.Z. vom 27.12.2017.

2 Vgl. z.B. Schwartz, KfW Research, Ausgabe Nr. 197 vom 23.01.2018, S. 1-8.

3 Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG vom 04.11.2016, BGBl. I 2016 S. 2464.

4 Zur europarechtlichen Beihilfeproblematik: Bäuml/Vogel, BB 2015 S. 736 ff.; zu verfassungsrechtlichen Zweifeln: Bäuml, StuB 2015 S. 83.

5 Koordinierter Ländererlass vom 22.06.2017, BStBl. I 2017 S. 902 (nachfolgend auch als „ErbSt-E“ bezeichnet); zur Kritik: Bäuml, NWB 2017 S. 2633.

nalen Bedeutung.<sup>6</sup> Als Ausfluss der durch das BVerfG eingeführten qualitativen Betrachtung findet sich in § 13a Abs. 9 ErbStG die Möglichkeit für Erwerber sog. „typischer“ Familienunternehmen, bei Vorliegen bestimmter Kriterien einen bis zu 30%-igen Abschlag auf den Wert des begünstigten Vermögens zu erhalten.<sup>7</sup>

## a) Voraussetzungen, Möglichkeiten und Restriktionen durch die Finanzverwaltung

Das ErbStG sieht Steuererleichterungen für („typische“) Familienunternehmen in Gestalt eines Vorwegabschlags von bis zu 30% auf den Wert des begünstigten Vermögens vor (§ 13a Abs. 9 i.V.m. § 13b Abs. 2 ErbStG). Ein Antrag ist hierfür nicht erforderlich, doch muss der Erwerber die Voraussetzungen nachweisen.<sup>8</sup>

Gesetzliche Voraussetzung für den Vorwegabschlag ist zunächst eine gesellschaftsvertragliche bzw. satzungsmäßige Beschränkung der Entnahmen bei PersGes. bzw. der Ausschüttungen bei KapGes. auf höchstens 37,5% des um die Steuern auf das Einkommen geminderten steuerrechtlichen Gewinns.<sup>9</sup> Die Entnahme von ESt auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen ist für die Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkung unbeachtlich (§ 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG), nicht jedoch die Entnahme oder Ausschüttung von ErbSt bzw. SchenkSt.<sup>10</sup> Zudem muss gesellschaftsvertraglich bzw. satzungsmäßig die Verfügung bzgl. eines Gesellschaftsanteils auf Mitgesellschafter, Angehörige i.S.d. § 15 AO sowie Familienstiftungen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG beschränkt sein (§ 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ErbStG). Schließlich müssen ausscheidende Gesellschafter auf Grundlage einer gesellschaftsvertraglichen bzw. satzungsmäßigen Abfindungsregelung unter dem gemeinen Wert abgefunden werden (§ 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 ErbStG). Die tatsächlichen Verhältnisse müssen diesen Vorgaben auch entsprechend angepasst werden (§ 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG a.E.).

Um Gestaltungsmisbrauch vorzubeugen sieht § 13a Abs. 9 Satz 4, 5 ErbStG vor, dass die entsprechenden Regelungen mindestens zwei Jahre vor dem Stichtag einer Übertragung i.S.d. § 9 ErbStG bereits im Gesellschaftsvertrag enthalten sein müssen und – bei wirksamer Inanspruchnahme des Vorwegabschlags – 20 Jahre danach nicht geändert werden dürfen. Bei Verstoß gegen den zwanzigjährigen Nachbetrachtungszeitraum entfällt die Steuerbefreiung mit Wirkung von Anfang an (ex tunc). Änderungen der o.g. gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen oder der tatsächlichen Verhältnisse sind durch den Erwerber innerhalb einer Frist von einem Monat beim zuständigen ErbSt-FA anzugeben (§ 13a Abs. 9 Satz 6 Nr. 1 ErbStG).

Der mindestens 22-jährige Betrachtungszeitraum liegt weit außerhalb der realistischen Zeithorizonte für (notwendige) Überarbeitungen von Gesellschaftsverträgen und greift unverhältnismäßig in die unternehmerische Dispositionsfreiheit ein.<sup>11</sup>

Nach Auffassung der Finanzverwaltung kommt der Vorwegabschlag insb. nicht in Betracht, wenn es sich um ein Einzelunternehmen handelt sowie bei Anteilen an einer AG, weil

– so der einschlägige Erlass vom 22.06.2017<sup>12</sup> – das AktG keine entsprechenden Einschränkungen in der Satzung zulasse. Einzelunternehmer verfügen aus naheliegenden Gründen regelmäßig nicht über schriftliche Gesellschaftsverträge und können mithin nicht die Voraussetzungen für den 30%-igen Vorwegabschlag nach dem Wortlaut des § 13a Abs. 9 ErbStG erfüllen, der ja gerade an eine spezifische gesellschaftsvertragliche Regelung anknüpft. Dieser Befund war bereits im Gesetzgebungsverfahren bekannt. Damit wird ein ganzer Typus unternehmerischer Betätigung – rechtsformspezifisch – per se von der Begünstigung ausgeschlossen.

Anstatt eine Billigkeitslösung im Verwaltungswege zugunsten der Erwerber von Einzelunternehmen zu treffen, die es z.B. durch ausschließliches Abstellen auf die tatsächlichen Verhältnisse dem Einzelunternehmer ermöglicht, die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 ErbStG entsprechend nachzuweisen, wurde eine restriktive Auslegung gewählt. Diese mag zwar vom Wortlaut gedeckt sein, steht aber dem Sinn und Zweck der Begünstigungsregelung entgegen.

Auch der Erwerber einer Beteiligung an einer AG wird von der Begünstigung per se ausgenommen. Unbestritten verfügen AG über schriftlich gefasste Satzungen, doch soll ausweislich des Verwaltungserlasses das AktG entsprechende Einschränkungen in der Satzung nicht zulassen. Eine nähere Erläuterung ist seitens der Finanzverwaltung nicht erfolgt.

Im Ergebnis werden Erwerber von Einzelunternehmen und AG zu Erwerbern zweiter Klasse, die aufgrund der Rechtsformspezifika von einer gesetzlichen Begünstigung ausgeschlossen werden.<sup>13</sup> Der Wortlaut des § 13a Abs. 9 ErbStG selbst enthält keine Aussage zu bestimmten Rechtsformen, sondern knüpft insoweit neutral an Gesellschaftsvertrag bzw. Satzung an. Hinsichtlich der Einzelunternehmer wäre eine klarstellende Gesetzesänderung sinnvoll, um diesen die Begünstigung mit entsprechend erfüllbaren Voraussetzungen zu ermöglichen, wenn schon die Finanzverwaltung keinen Willen für eine Billigkeitslösung im o.g. Sinne erkennen lässt. Was die AG anbelangt, weicht der Verwaltungserlass zulasten der Erwerber nicht nur vom Sinn und Zweck, sondern auch vom Wortlaut des § 13a Abs. 9 ErbStG ab, der rechtsformneutral formuliert. Eine rechtsformneutrale Formulierung und Auslegung des § 13a Abs. 9 ErbStG unter Einbeziehung der Einzelunternehmen und AG ist nicht zuletzt auch verfassungsrechtlich geboten. Spätestens mit dem Beschluss des BVerfG vom 07.11.2006<sup>14</sup> ist deutlich gemacht, dass das ErbSt-Recht rechtsformneutral auszustalten ist.

## b) Umsetzung in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht

Da es sich bei dem Vorwegabschlag des § 13a Abs. 9 ErbStG um eine begünstigende Ausnahmeregelung handelt, sind deren Voraussetzungen grds. restriktiv zu handhaben. Für die Kautelarpraxis bedeutet dies, dass sich die Formulierung der Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkung, der Verfügungsbegrenzung und der Abfindungsregelung eng am Gesetzeswortlaut orientieren sollte. Die Bestimmungen sind im Gesellschaftsvertrag bzw. der Satzung zu regeln; nicht ausreichend wäre eine entsprechende Regelung in einem Poolvertrag.<sup>15</sup>

Für die Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkung ist auf den steuerrechtlichen Gewinn abzustellen (§ 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1

6 Vgl. BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015 S. 50; zur Einführung sog. „qualitativer Kriterien“ als Voraussetzung einer Begünstigung vgl. konzeptionell bereits Bäuml, FR 2015 S. 73 ff.

7 Zur Berechnung des Abschlags im Einzelnen vgl. Saecker/Gelhaar, NWB 2017 S. 2447, 2459.

8 A 13a.19 Abs. 1 ErbSt-E.

9 Systematisch wäre korrekter auf den handelsrechtlichen Gewinn abzustellen, ist doch dieser Grundlage von Entnahmen bzw. Ausschüttungen; vgl. auch Bäuml, NWB 2016 S. 3516; zustimmend: Eisele, NWB 2017 S. 2670, 2674.

10 A 13a.19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 5 ErbSt-E.

11 Zur Kritik vgl. Bäuml, NWB 2016 S. 3516; Bäuml/Hiedewohl, BB 2016 S. 535.

12 A 13a.19 Abs. 1 Satz 4 ErbSt-E.

13 Zur Anwendung der (neuen) Verschonungsregelungen bei Einzelunternehmen vgl. Ramb, NWB 2017 S. 3519.

14 BVerfG, Beschluss vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117 S. 1 = DB 2007 S. 320.

15 A 13a.19 Abs. 2 Satz 1 ErbSt-E.

ErbStG). Bei PersGes. bleiben ausweislich der Verwaltungsanweisung Ergebnisse aus den Sonder- und Ergänzungsbilanzen unberücksichtigt.<sup>16</sup> Der steuerrechtliche Gewinn umfasst im Rahmen der zweistufigen Gewinnermittlung bei PersGes. begrifflich auch die Ergebnisse von Sonder- und Ergänzungsbilanzen. Daher ist die Ausklammerung derselben vom Wortlaut des § 13a Abs. 9 ErbStG zumindest nicht gedeckt. Für die Gestaltungspraxis eröffnet sich auf Grundlage der Verwaltungsauffassung die Möglichkeit, je nach Zielsetzung, mittels entsprechender Zuordnung der Wirtschaftsgüter entweder das individuelle Sonderbetriebsergebnis oder das Gesamthandsergebnis (ohne die Korrekturposition der Ergänzungsbilanz) zu erhöhen oder zu senken.

Vereinfachend wird seitens der Finanzverwaltung zugelassen, die auf den Gewinnanteil bzw. die Ausschüttung entfallende Steuer mit einem Steuersatz von 30% (vgl. § 202 Abs. 3 BewG) anzunehmen.<sup>17</sup> Diese „Herabschleusung“ des Steuersatzes ist für den regelmäßig mit einem höheren ESt-Satz belasteten Gesellschafter einer PersGes. vorteilhaft, wäre doch sonst dessen (höherer) individueller Steuersatz zum Abzug zu bringen, was das Entnahmepotenzial stärker reduzieren würde.

In Zusammenhang mit der Verfügungsbeschränkung bzgl. eines Gesellschaftsanteils nach § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ErbStG ist für die Vertrags- und Gestaltungspraxis relevant, dass eine Regelung, wonach eine Verfügung auf andere Personen als Angehörige, Mitgesellschafter oder eine Familienstiftung nach Zustimmung der übrigen Gesellschafter möglich sein soll, schädlich für den Vorwegabschlag ist. Entsprechendes gilt für eine Klausel, die eine Überführung der erworbenen Anteile auf eine vermögensverwaltende Familiengesellschaft zulässt, an der Angehörige des Gesellschafters beteiligt sind.<sup>18</sup>

Der „Schlüssel“ für den maximalen Vorwegabschlag von bis zu 30% liegt in der Bemessung der Abfindungshöhe. Konkret bemisst sich die Höhe des Abschlags danach, um wie viel Prozent die laut Gesellschaftsvertrag oder Satzung vorgesehene Höhe der Abfindung unter dem gemeinen Wert der erworbenen Anteile liegt. Tendenziell sollen Abfindungen das Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Familiengesellschaft unattraktiv machen und die Liquidität schonen; sie werden daher – im Rahmen des zivilrechtlich Zulässigen – eher niedrig bemessen. Zugleich gewährleistet nur eine Abfindung i.H.v. 70% (oder weniger) des gemeinen Werts einer Beteiligung den höchsten, nämlich 30%-igen Vorwegabschlag.<sup>19</sup> Scheidet aber ein Gesellschafter „im Guten“ aus, z.B. aus Altersgründen oder wegen eines beruflichen Wechsels, sofern die Gesellschafterstellung an eine aktive Tätigkeit für das Unternehmen geknüpft ist (z.B. Mitarbeiterbeteiligung), kommen häufig am echten gemeinen Wert angelehnte Abfindungen ohne oder nur mit geringem Abschlag zum Zuge. In der Vertrags- und Gestaltungspraxis ist hierbei Vorsicht geboten: Sehen die Satzung oder der Gesellschaftsvertrag unterschiedliche Abfindungshöhen in Abhängigkeit vom Grund des Ausscheidens vor, ist zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung die höchste in Betracht kommende und damit die für den Vorwegabschlag ungünstigste Abfindung für die Ermittlung des Vorwegabschlags maßgebend.<sup>20</sup> Weiterhin zu beachten ist, dass gem. § 7 Abs. 7 ErbStG eine Abfindungsleistung unterhalb des gemeinen Werts i.H.d. Unterschiedsbetrags als Schenkung seitens des Ausscheidens

den an die (verbleibenden) Mitgesellschafter gilt. Es handelt sich um die gesetzliche Fiktion einer Schenkung („gilt“); ein Schenkungs- bzw. Bereicherungswille des Ausscheidenden als subjektives Element ist insoweit nicht erforderlich.<sup>21</sup>

Ebenfalls eine Herausforderung für die Vertrags- und Gestaltungspraxis ist die Konstellation, dass nach Inanspruchnahme des Vorwegabschlages innerhalb der zwanzigjährigen Nachbetrachtungsfrist schädliche Änderungen an Gesellschaftsvertrag oder Satzung vorgenommen werden und der ursprüngliche Erwerber, der die Begünstigung erhalten hatte, zum Änderungszeitpunkt gar nicht mehr Gesellschafter ist. Dies kann der Fall sein, wenn das begünstigte Vermögen erneut von Todes wegen, durch Schenkung unter Lebenden oder durch Veräußerung innerhalb der 20 Jahre übergegangen ist, was grds. nicht zum Wegfall des ursprünglich gewährten Vorwegabschlages führt, sofern der nachfolgende Erwerber seinerseits zum Personenkreis des § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ErbStG zählt. Die Finanzverwaltung sieht bei dieser Konstellation den Wegfall des Vorwegabschlages für den ursprünglichen Erwerber vor, auch wenn dieser mangels Gesellschafterstellung u.U. weder Kenntnis von der Änderung hat oder diese gar verhindern könnte.<sup>22</sup> Dennoch bleibt der ursprüngliche Erwerber verpflichtet, innerhalb eines Monats nachdem der Änderungstatbestand verwirklicht wurde, dies dem zuständigen FA mitzuteilen.<sup>23</sup> Wird bei Schenkung unter Lebenden oder bei Veräußerung beim nachfolgenden Erwerber gegen die Voraussetzungen des Vorwegabschlages verstößen, verliert auch der vorangegangene Erwerber den Vorwegabschlag, wenn bei ihm die Frist von 20 Jahren noch nicht abgelaufen ist.<sup>24</sup> Um diesen nachteiligen Folgen vorzubeugen, wären entsprechende (weiterreichende) Informationsrechte und -pflichten bezüglich einschlägig relevanter Änderungen von Gesellschaftsverträgen bzw. Satzungen in den Übertragungsverträgen (z.B. Schenkungs- bzw. Kauf- oder Einbringungsverträge) zu vereinbaren. Darüber hinaus sollten Wohlverhaltensklauseln vorgesehen und ggf. Regelungen zur wirtschaftlichen Freistellung/Entlastung von nachträglichen Steuerzahlungen bei Verstößen innerhalb der 20 Jahre getroffen werden.

Fällt der Vorwegabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit weg, kann auf Antrag – sofern die übrigen Voraussetzungen vorliegen und insb. der Schwellenwert von 26 Mio. € begünstigten Vermögens überschritten ist – für die auf den geänderten Wert des begünstigten Vermögens entfallende Steuer die Verschonungsbedarfsprüfung gem. § 28a ErbStG zur Anwendung kommen.<sup>25</sup>

## 2. Sachliche Steuerbefreiungen für sog. Großvermögen

Mit der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014<sup>26</sup> wurde hinsichtlich der Reichweite der steuerlichen Begünstigung eine Unterscheidung zwischen kleinen und mittleren Unternehmen einerseits und sog. großen Unternehmensvermögen andererseits getroffen. Erwerber großer Unternehmensvermögen müssen zusätzliche Voraussetzungen für eine Begünstigung erfüllen.

21 Vertiefend vgl. Bäuml, NWB 2016 S. 3516.

22 A 13a.19 Abs. 6 Satz 3 ErbSt-E.

23 A 13a.19 Abs. 6 Satz 5 ErbSt-E.

24 A 13a.19 Abs. 7 ErbSt-E.

25 A 28a.1 Abs. 4 ErbSt-E.

26 Vgl. BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015 S. 50 = DB 2015 S. 42; Bäuml, NWB 2016 S. 3516; Bäuml/Hiedewohl, BB 2016 S. 535.

## a) Anwendungsbereich: nicht nur „echte Großvermögen“

Liegt der Erwerb innerhalb einer erwerbsbezogenen Obergrenze von 26 Mio. € begünstigten Vermögens kann die Regelverschonung von 85% (bei 15% Sofortversteuerung) oder die Optionsverschonung von 100% (§ 13a Abs. 1 und 10 ErbStG) zur Anwendung kommen. Überschreitet der Erwerb begünstigten Vermögens den Schwellenwert von mehr als 26 Mio. € liegt der Erwerb eines sog. „großen Unternehmensvermögens“ vor. In diesem Fall haben Erwerber das Wahlrecht zwischen zwei Verschonungsmodellen (§§ 13c, 28a ErbStG). I.d.R. führen das Abschmelzmodell und auch die Verschonungsbedarfsprüfung nicht oder nur unter erschwerten Bedingungen zu einer vollständigen Verschonung des begünstigten Vermögens.

Der Vorwegabschlag bis zu 30% nach § 13a Abs. 9 ErbStG ist vor der Prüfung des Schwellenwerts von 26 Mio. € und vor Anwendung des Abschmelzmodells bzw. der Verschonungsbedarfsprüfung zu berücksichtigen.<sup>27</sup>

Für die Bestimmung des Über- oder Unterschreitens der Grenze von 26 Mio. € wird eine erwerbsbezogene Betrachtung angelegt; mehrere Erwerbe innerhalb von 10 Jahren sind zusammenzurechnen (vgl. § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG).<sup>28</sup> Auch wenn im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens gem. §§ 199 ff. BewG mit Wirkung ab dem 01.01.2016 der Kapitalisierungsfaktor in § 203 Abs. 1 BewG auf (reduzierte) 13,75 festgeschrieben ist, wären – bei unterstelltem begünstigten Vermögen von 100% z.B. nach Anwendung des § 13b Abs. 7 ErbStG – bereits Betriebe mit einem Durchschnittsertrag der vergangenen drei abgeschlossenen Wirtschaftsjahre von rund 1,9 Mio. € als „große Unternehmensvermögen“ zu qualifizieren.

Die Rückbeziehung des Kapitalisierungsfaktors des § 203 BewG auf den 01.01.2017 führte in einigen Fällen der Übertragung zwischen dem 01.01.2017 und dem 30.06.2017 zum „Herauswachsen“ aus der Begünstigung nach altem Recht, da im Nachhinein die zulässigen Grenzen für Verwaltungsvermögen aufgrund des relativ abgesenkten Unternehmenswerts überschritten werden.<sup>29</sup> Dabei handelt es sich um eine verfassungsrechtlich unzulässige „echte“ Rückwirkung. Einige Bundesländer lassen bei einer Beteiligung an Unternehmen mit Blick auf die zweifelhafte Rechtsicherheit bereits jetzt das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht mehr zu und verlangen ein Bewertungsgutachten. Auch der gleichlautende Ländererlass vom 11.05.2017 wird eine Vorlage an das BVerfG nicht vermeiden können.<sup>30</sup>

Im Vorfeld der letzten ErbSt-Reform gab es zahlreiche Übertragungen nach „altem Recht“ (Rechtslage ab 01.01.2009). Dies führt bei der Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe von derselben Person innerhalb von 10 Jahren auf Grundlage des neuen Rechts dazu, dass bei Überschreiten des Schwellenwerts von 26 Mio. € die (partielle) Steuerfreiheit für die Vergangenheit für steuerfreie Erwerbe nach dem 30.06.2016 wegfällt. Ein von derselben Person erworbenes begünstigtes Vermögen wird zum Wert des früheren Erwerbs in die Zusammenrechnung einbezogen; dies gilt auch für Vorerwerbe vor dem 01.07.2016 (keine Einschränkung durch § 37 Abs. 12 ErbStG); die Erwerbe vor dem 01.07.2016 werden nicht benachteiligt, da keine nachträgliche Änderung der Besteuerung für diese erfolgt. Wird durch die Zusammenrech-

nung der Erwerbe mit dem Letzterwerb die Grenze von 26 Mio. € überschritten, gelten für den Letzterwerb die Regelungen von Verschonungsabschlag oder Verschonungsbedarfsprüfung.<sup>31</sup>

In der Beratungspraxis lässt sich durch die umsichtige Wahl einer geeigneten Bewertungsmethode die Frage der Schwellenwertüberschreitung zumindest in Einzelfällen zugunsten des Stpf. beeinflussen. Auf Grundlage des § 11 BewG können neben dem vereinfachten Ertragswertverfahren auch außersteuerlich anerkannte Bewertungsverfahren wie z.B. IDW S 1, Discounted Cashflow oder Multiplikator- und Umsatzverfahren zur Anwendung kommen.<sup>32</sup> Je nach Einzelfall kann die grundsätzliche Ausrichtung einer Bewertungsmethode auf Vergangenheits- oder Zukunftserträge, auf Rechtsformspezifika oder -neutralität, auf branchenspezifische oder -übergreifende Risikofaktoren wertbeeinflussend wirken. Auch das methodenspezifische Anerkennungsrisiko durch die Finanzverwaltung gilt es, in die Betrachtung einzubeziehen. Ausschließlich die verwaltungsseitige Anerkennung der – lege artis durchgeföhrten – Unternehmensbewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren steht unter dem gesetzlichen Vorbehalt, dass es nicht zu „offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen“ führen darf (vgl. §§ 11, 199 Abs. 1, 2 BewG).<sup>33</sup>

## b) Voraussetzungen, Möglichkeiten und Restriktionen durch die Finanzverwaltung

### aa) Voraussetzungen der Antragswahlrechte

Das Wahlrecht zu einem der Verschonungsmodelle ist antragsabhängig; wer keinen Antrag stellt wird ohne sachliche Steuerbefreiung nach §§ 13c, 28a ErbStG auf Grundlage des gemeinen Werts des Betriebsvermögens besteuert. Der Antrag auf Durchführung des Abschmelzmodells ist unwiderruflich und schließt einen Antrag für denselben Erwerb nach § 28a ErbStG aus (§ 13c Abs. 2 Satz 6 ErbStG). Der Antrag nach § 13c ErbStG kann bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der ErbSt-Festsetzung gestellt werden.<sup>34</sup> Soll das Abschmelzmodell für die Optionsverschonung angewendet werden, muss der Erwerber zusätzlich einen entsprechenden Antrag nach § 13a Abs. 10 ErbStG stellen.<sup>35</sup> Im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung kann der notwendige Antrag auf Erlass nach § 28a Abs. 1 Satz 1 ErbStG unabhängig vom Eintritt der materiellen Bestandskraft der ErbSt-Festsetzung bis zum Eintritt der Zahlungsverjährung gestellt werden; ein Widerruf des Antrags ist möglich. Ein bereits nach § 13c ErbStG gestellter Antrag schließt den Antrag nach § 28a ErbStG aus (§ 13c Abs. 2 Satz 6, § 28a Abs. 8 ErbStG).<sup>36</sup>

Es bestehen Hinweispflichten des steuerlichen Beraters zur Ausübung der Antragswahlrechte bzw. der Konsequenzen im Fall der Nichtausübung für die Erwerber.<sup>37</sup>

### bb) Antragsgebundenes Wahlrecht: Abschmelzmodell

Auch im Rahmen des neu gefassten § 13c ErbStG wird grds. die Systematik der Regel- und Optionsverschonung gem. § 13a Abs. 1 und 10 ErbStG umgesetzt. Allerdings reduziert sich der Verschonungsabschlag für jede vollen 750.000 € um einen

31 Vgl. dazu A 13a.2 Abs. 1, 2 ErbSt-E; vgl. Eisele, NWB 2017 S. 2751, 2753.

32 Zur Anwendung des IDW S 1-Verfahrens bei erbschaftsteuerlicher Bewertung vgl. Gurn, Erben + Vermögen 2017 S. 370.

33 Vgl. Koordinierter Ländererlass vom 17.05.2011, BStBl. I 2011 S. 606, Abschn. 19; vgl. bereits Bäuml, NWB 2016 S. 3516.

34 S.a. A 13c.1 Abs. 2 ErbSt-E.

35 A 13c.1 Abs. 1 ErbSt-E.

36 A 28a.1 Abs. 2 ErbSt-E.

37 Vgl. Bäuml, NWB 2016 S. 3516; Bäuml/Hiedewohl, BB 2016 S. 535.

27 A 13c.1 Abs. 1 bzw. A 28a.1 Abs. 1 Satz 4 ErbSt-E; zur Berechnung des Schwellenwerts vgl. Saecker/Gelhaar, NWB 2017 S. 2447, 2454.

28 S.a. A 13c.4 Abs. 1 ErbSt-E.

29 Vgl. Bäuml, NWB 2017 S. 2633.

30 Vgl. Koordinierter Ländererlass vom 11.05.2017, BStBl. I 2017 S. 751: Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung im Billigkeitswege möglich, wenn sich die Änderung des § 203 BewG nachteilig auf Steuerfestsetzung auswirkt; vgl. Eisele, NWB 2017 S. 1948, 1953 ff.

Prozentpunkt, die der Wert des begünstigten Vermögens den Schwellenwert von 26 Mio. € übersteigt.

Es wird – entgegen dem RegE – keine Sockelsteuerbefreiung gewährt. Stattdessen kommt es zum Wegfall des Verschonungsabschlags bei der Regelverschonung (Ausgangsbefreiung: 85%) bei Überschreiten der Grenze von 89,75 Mio. €. Bei der Optionsverschonung (Ausgangsbefreiung: 100%) liegt die Verschonung bei 0% im Fall des Überschreitens der Grenze von 89,99 Mio. € begünstigten Vermögens.<sup>38</sup> Die Möglichkeit, einen Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung zu stellen, bleibt unberührt.<sup>39</sup>

Die Wahl des Abschmelzmodells ist zunehmend unattraktiv, je weiter der Wert des begünstigungsfähigen Vermögens die 26 Mio. €-Grenze übersteigt.<sup>40</sup>

#### cc) Antragsgebundenes Wahlrecht: Verschonungsbedarfsprüfung

Liegt der Erwerb begünstigten Vermögens oberhalb der 26 Mio. €-Grenze kann alternativ zum Abschmelzmodell nach § 13c ErbStG eine individuelle Prüfung des Verschonungsbedarfs des Erwerbers zur Anwendung kommen (§ 28a ErbStG). Diese kann zu einem teilweisen oder vollständigen Erlass der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer führen. Auch hier ist die Ausübung eines Antragswahlrechts erforderlich.

Ein Erlass kommt nur für den Teil der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer in Betracht, den der Erwerber aus seinem sog. verfügbaren Vermögen begleichen kann. Vom Gesetzgeber anerkannt wird, dass bestimmtes Vermögen für die Besteitung des Lebensunterhalts zur Verfügung stehen sollte.<sup>41</sup> Dieser zu wahrende Kernbestand des Vermögens kann nicht zweifelsfrei abgegrenzt werden, weshalb das übrige Vermögen typisierend mit einem Anteil von 50% einbezogen wird. Bei der Prüfung ist abzustellen auf die Summe der gemeinen Werte des Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen des § 13b Abs. 2 ErbStG gehört bzw. gehören würde. Das gilt unabhängig davon, ob es im Rahmen des Erwerbs zugleich übergegangen ist oder dem Erwerber im Besteuerungszeitpunkt bereits gehörte.<sup>42</sup> Das Bedürfnis zur Verschonung liegt vor, wenn der Nachweis des Erwerbers gelingt, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuerschuld aus dem sog. verfügbaren Vermögen zu begleichen. Zum verfügbaren Vermögen zählen

- das mit der Übertragung des Betriebs zugleich übergegangene oder bereits vorhandene Privatvermögen (Kapitalvermögen, Grundstücke, übriges Vermögen);
- das nicht begünstigungsfähige Verwaltungsvermögen (nach Anwendung der 10%-Schmutzgrenze des § 13b Abs. 7 ErbStG), das zu einem im Übrigen begünstigungsfähigen übergehenden Betriebsvermögen gehört;
- das nicht nach § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigte Betriebsvermögen, z.B. Anteile an KapGes. unterhalb der Mindestbeteiligungsquote von 25% oder ausländisches Betriebsvermögen in einem Drittstaat;
- Vermögen, das nicht der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegt, z.B. Vermögen, das nicht der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegt oder nach einem DBA von der Besteuerung ausgenommen ist.

In die Prüfung eines Verschonungsbedarfs ist demnach auch das erworbene oder vorhandene Privatvermögen des Erwerbers

<sup>38</sup> A 13c.1 Abs. 4 Satz 1, 2 ErbSt-E.

<sup>39</sup> A 13c.1 Abs. 4 Satz 3 ErbSt-E.

<sup>40</sup> Im Einzelnen vgl. Bäuml, NWB 2016 S. 3516.

<sup>41</sup> A 28a.2 Abs. 1 Satz 4 ErbSt-E.

<sup>42</sup> A 28a.2 Abs. 1 Satz 5, 6 ErbSt-E.

mit einzubeziehen. Dies erfordert eine Feststellung des sog. „verfügbaren Vermögens“ auf Grundlage einer Inventur und Einzelbewertung der Vermögensgegenstände des Privatvermögens. Hinzu kommt die obligatorische Bewertung des Betriebsvermögens.<sup>43</sup>

In Zusammenhang mit der Bewertung des „verfügbaren Vermögens“ zu beachten ist, dass diese auf den Erwerbsstichtag (§§ 9, 11 ErbStG) zu erfolgen hat.<sup>44</sup> Grds. gilt der Ansatz des Nettowerts, d.h. abzuziehen sind Schulden, Lasten und Nachlassverbindlichkeiten. Allerdings mindern auf den Erwerb entfallende Steuern das verfügbare Vermögen nicht.<sup>45</sup> Unbeachtlich ist auch, dass der Erwerber nicht frei verfügen kann.<sup>46</sup> Auch Steuern durch einen Verkauf zwecks Liquidation (ESt, GrEST) mindern nicht.<sup>47</sup> Persönliche Freibeträge (§§ 16, 17 ErbStG) oder sachliche Steuerbefreiungen z.B. für Familienheime nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 a-c ErbStG werden ebenfalls nicht berücksichtigt.<sup>48</sup> Zu rechtfertigen ist diese Sichtweise dadurch, dass ja der zu wahrende Kernbestand des Vermögens typisierend mit 50% außerhalb der Betrachtung bleibt (s.o.); insoweit wird es auch keinen verfassungsrechtlichen Ansatzpunkt geben, dies anzugreifen.

Ist für die Zahlung der Steuerschuld auf das begünstigte Vermögen die Liquidation dieser Vermögensgegenstände erforderlich, kommt eine Steuerstundung in Betracht (§ 28a Abs. 3 ErbStG). Eine Stundung der ErbSt auf das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen ist in diesem Zusammenhang nicht vorgesehen.

Das beim Erwerber im Zeitpunkt des Erwerbs bereits vorhandene Privatvermögen ist i.d.R. sog. gebundenes Vermögen (z.B. Immobilien, Wertpapierdepots, Alterssicherung, mittel- u. langfristige Anlagen etc.). Auch das für die Steuerzahlung einzusetzende nicht begünstigte Verwaltungsvermögen im übergehenden Betrieb ist i.d.R. gebundenes Vermögen, z.B. Beteiligungen an KapGes. unterhalb der Mindestbeteiligungsquote, die 15%-Grenze des § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG übersteigende Finanzmittelbestände oder drittüberlassene Grundstücke. Ähnliches gilt für das nicht der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegende Auslandsvermögen. Bei gebundenem Betriebsvermögen kommt hinzu, dass dessen Entnahme bzw. Ausschüttung entsprechende Ertragsteuern auslösen.

Reicht das verfügbare Vermögen zur Tilgung der Steuerschuld auf das begünstigte Vermögen nur z.T. aus, wird der Restbetrag unter der Voraussetzung erlassen, dass die siebenjährige Behaltensfrist sowie die Lohnsummenregelung erfüllt werden (§ 28a Abs. 4 Nr. 1, 2 ErbStG). Erhält der Erwerber erhält innerhalb von 10 Jahren weiteres Vermögen durch Schenkung oder von Todes wegen, ist dieses hälftig für die Tilgung der noch offenen Restschuld auf den ursprünglichen Erwerb einzusetzen (§ 28a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG).

### 3. Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis

Vor dem Hintergrund der nach der ErbSt-Reform 2016 nur noch sehr eingeschränkt begünstigungsfähigen Betriebsvermögen kommt der planerischen Gestaltungspraxis im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge eine besondere Bedeutung zu.

<sup>43</sup> Vgl. Bäuml, NWB 2016 S. 3516; Bäuml/Hiedewohl, BB 2016 S. 535.

<sup>44</sup> A 28a.2 Abs. 2 Satz 1, 2 ErbSt-E.

<sup>45</sup> A 28a.2 Abs. 2 Satz 6 ErbSt-E.

<sup>46</sup> A 28a.2 Abs. 2 Satz 9 ErbSt-E.

<sup>47</sup> A 28a.2 Abs. 2 Satz 10 ErbSt-E.

<sup>48</sup> A 28a.2 Abs. 2 Satz 7, 11 ErbSt-E; zu den damit verbundenen Wertungswidersprüchen innerhalb des ErbStG vgl. bereits Viskorf/Löcherbach/Jehle, DStr 2016 S. 2425, 2432 bzw. Eisele, NWB 2017 S. 2751, 2762.

## a) Freibetragsmanagement, Kettenschenkungen und Zugewinnausgleich

Insb. die optimale Nutzung der 10-Jahreszeiträume des § 14 ErbStG i.V.m. den persönlichen Freibeträgen der Ehegatten untereinander (je 500.000 €) sowie der Kinder (je 400.000 €) und Enkel (je 200.000 €) im Verhältnis zu den Eltern bzw. Großeltern (vgl. §§ 15, 16 ErbStG) sind wichtige Elemente für Übertragungen gleich welcher Vermögensgröße.

Auch die Kettenschenkung unter Nutzung der persönlichen Freibeträge des § 16 ErbStG ist eine Möglichkeit. Entscheidend ist das Vorliegen einer nach der Gesamtschau aller vertraglichen und tatsächlichen Umstände eigenständigen und freien Entscheidungsbefugnis des „Zwischenerwerbers“ hinsichtlich einer Weiterübertragung der Vermögensgegenstände.<sup>49</sup>

Um zwischen Ehegatten die Ausgangslage für die freibetragsoptimierte Übertragung an Kinder zu verbessern mit dem Ziel, dass Schenkungen an die Kinder von jeweils beiden Elternteilen (mit verdoppelten Freibetragspotenzialen) erfolgen, lässt sich die Möglichkeit des gem. § 5 Abs. 2 ErbStG schenkungssteuerfreien Zugewinnausgleichs unter Lebenden nutzen.<sup>50</sup> Geht man vom gesetzlichen Güterstand der Zugewinngemeinschaft aus, wäre dieser durch Ehevertrag mit Wechsel z.B. in den Güterstand der Gütertrennung zu beenden mit der Folge, dass ein Zugewinnausgleichsanspruch entsteht. Ggf. kann im Anschluss unter bestimmten Voraussetzungen wieder in den Güterstand der Zugewinngemeinschaft zurückgekehrt werden (sog. „Güterstandsschaukel“), nicht zuletzt, um bei künftigen Vermögenszuwachsen erneut auf den § 5 Abs. 2 ErbStG zurückgreifen zu können.

Aufgrund der strengen Anknüpfung des ErbStG an das Zivilrecht ist Voraussetzung für die Steuerfreiheit, dass die Ehegatten tatsächlich den bisherigen Güterstand der Zugewinngemeinschaft beenden. Gem. § 1378 Abs. 3 BGB entsteht dann die Ausgleichsforderung und der Transfer des Vermögens erfolgt schenkungssteuerfrei auf den anderen Ehegatten.<sup>51</sup> Nicht anwendbar ist § 5 Abs. 2 ErbStG im Fall des sog. „fliegenden Zugewinnausgleichs“, in dem die Ehegatten sich ohne rechtliche Aufhebung des gesetzlichen Güterstandes wirtschaftlich so stellen, als hätten sie den Güterstand gewechselt.<sup>52</sup> Regelmäßig sollten die Ehegatten in diesen Fällen von der Zugewinngemeinschaft zur Gütertrennung wechseln, da beim Wechsel zur Gütergemeinschaft sowohl erbschaftsteuerliche als auch gravierende zivilrechtliche Veränderungen eintreten, was beim Wechsel zur Gütertrennung nicht der Fall ist. Das gilt gerade mit Blick auf die von der Rspr. zugelassene Güterstandsschaukel, bei der nach erfolgtem Vermögensausgleich wieder in den gesetzlichen Güterstand zurückgewechselt werden kann.

## b) Güterstandsschaukel

Ehegatten, die in der zwecks Gütersstandsbeendigung gewählten Gütertrennung sind, können sich entscheiden, zurück in die Zugewinngemeinschaft „zu schaukeln“. Gründe hierfür können z.B. die zivilrechtlichen Besonderheiten der Zugewinngemeinschaft sein und/oder auch die erneute Chance, einen künftigen Zugewinnausgleich wiederum steuerfrei zu bewerkstelligen.

In konsequenter Fortführung des Gedankens (nahezu) uneingeschränkter Dispositionsfreiheit bei der Wahl des Güterstandes, kann nur in äußerst extremen Fällen, in denen möglicherweise die

Schädigungsabsicht der Maßnahme „auf die Stirn geschrieben“ steht, von einem rechtsmissbräuchlichen Vorgehen ausgegangen werden, sodass i.d.R. die Güterstandsschaukel zivilrechtlich akzeptiert werden muss. Der BFH ist dem für die steuerrechtliche Bewertung gefolgt und hat auch steuerlich die Güterstandsschaukel gebilligt; ein Gestaltungsmisbrauch i.S.d. § 42 AO soll nicht vorliegen. Hierbei stützt sich der BFH auf die weitgreifende privatautonome Gestaltungsbefugnis der Ehegatten, wie sie § 1408 Abs. 1 BGB gewährt. Diese beinhaltet auch das Hin- und Herwechseln zwischen Güterständen, da die Idee einer endgültigen „Totalbeendigung“ dem Gesetz nicht entnommen werden können.<sup>53</sup> Wird also der Zugewinnausgleich kraft tatsächlicher, rechtlicher Beendigung des Güterstandes ausgelöst, so ist es unerheblich für die Anerkennung der Steuerfreiheit der Ausgleichszahlung, ob die Ehegatten – wenn auch nur eine logische Sekunde später – den ursprünglichen Güterstand wiederherstellen.<sup>54</sup>

Dennoch ist zu empfehlen, die Güterstandsschaukel durch getrennte Beurkundung in zwei (zeitlich auch verschiedenen) Eheverträgen zu vollziehen, um nicht bereits den Anschein einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung zu geben. Zudem sollte zur Unterstreichung der tatsächlichen Entscheidungsfreiheit bei Unterzeichnung der zweiten Urkunde ein gewisser Zeitraum zwischen den Beurkundungsterminen liegen, um sich nicht dem Vorwurf des Gesamtplans auszusetzen.<sup>55</sup>

## c) Schenkungen unter Vorbehaltsnießbrauch

Das oben geschilderte „optimierte Freibetragsmanagement“ ist sowohl im Bereich der betrieblichen wie auch privaten Vermögen kombinierbar mit einem sog. Vorbehaltsnießbrauch zugunsten des Schenkers. Auch wenn der BFH mit dem zur Buchwertprivilegierung des § 6 Abs. 3 EStG ergangenen Urteil vom 25.01.2017 in einem besonders gelagerten Einzelfall zu dem Schluss kam, dass der Vorbehaltsnießbrauch die (ertrag-) steuerneutrale unentgeltliche Übertragung eines als Einzelunternehmen geführten Gewerbebetriebs hindere, sollte dies nichts an der Tauglichkeit des Vorbehaltsnießbrauchs als Instrument der vorweggenommenen Erbfolge insgesamt ändern.<sup>56</sup> Typische Anwendungsfälle sind mit Vorbehaltsnießbrauch belegte Übertragungen von vermieteten Immobilien im Privatbereich und/oder mit Vorbehaltsnießbrauch behaftete Übertragungen von Anteilen an PersGes. oder KapGes. Nach § 10 Abs. 5, 6 ErbStG ist der Kapitalwert des Nießbrauchs von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abzuziehen; die Wirkung des Nießbrauchs unterscheidet hierbei nicht nach begünstigungsfähigem oder nicht begünstigungsfähigem Vermögen. Vielmehr erstreckt sich die Wirkung gleichermaßen auch auf z.B. im Privatbereich vermietete Gewerbeimmobilien wie auch auf Verwaltungsvermögen im übergehenden Betrieb. Die Übertragung von Privat- und Betriebsvermögen unter Vorbehalt des Nießbrauchs kann auf Lebenszeit des Schenkers (des Nießbrauchsberechtigten) oder zeitlich begrenzt ausgestaltet werden sowie hinsichtlich seines Umfangs als Voll- oder als Quotennießbrauch. Der Nießbrauch vermittelt Nutzungsvorhalte, die schenkungssteuerlich als Nutzungsauflagen bereicherungsmindernd vom Steuerwert des Zuwendungsgegenstands abzuziehen sind.<sup>57</sup>

53 BFH vom 12.07.2005, a.a.O. (Fn. 51); Schlünder/Geißler, NJW 2007 S. 482 f.

54 So auch die Finanzverwaltung in H E 5.2 ErbStR 2011.

55 So auch Wachter, FR 2006 S. 42, 44.

56 BFH, Urteil vom 25.01.2017 – X R 59/14, DB 2017 S. 1813; vgl. dazu Dräger, DB 2017 S. 2768; Hübner/Friz, DStR 2017 S. 2353.

57 Troll/Gebel, ErbStG, § 12 Rn. 910 bzw. Rn. 926 bei Übertragung von Mitunternehmeranteilen.

49 Vgl. u.a. BFH, Beschluss vom 30.11.2011 – II B 60/11, BFH/NV 2012 S. 580.

50 Zur Planung und Vorsorge beim Zugewinn vgl. Betz, Erben + Vermögen 2017 S. 378.

51 Anerkannt durch den BFH, Urteil vom 12.07.2005 – II R 29/02, BStBl. II 2005 S. 843, 844 f. = DB 2005 S. 2504, unter der Klarstellung, dass hier ein nicht steuerbarer Vorgang vorliegt.

52 R E 5.2 Abs. 3 ErbStR 2011.

Bei Nießbrauchsübertragungen von Unternehmensanteilen gilt, dass, nur wenn der Erwerber ertragsteuerlicher Mitunternehmer der Gesellschaft wird, er die schenkungssteuerlichen Begünstigungen für Unternehmensvermögen in Anspruch nehmen kann (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Wichtig zu beachten bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen ist daher die sog. „diagonale Spaltung“ des Mitunternehmerrisikos und der -initiative; bei KapGes ist entsprechend der Kernbereich der Gesellschafterrechte zu wahren.<sup>58</sup> Zugleich kann eine Nießbrauchsgestaltung als „back-up“ für die Nichtgewährung von Begünstigungen nach §§ 13a-c, 28a ErbStG dienen. Werden die Begünstigungen für Betriebsvermögen versagt, kann das „Wiederaufleben“ des Nießbrauchs, der bei der Regelverschonung anfangs nur bezüglich der steuerpflichtigen 15% Anwendung findet und bei der 100%-Optionsverschonung zunächst vollständig „verdrängt“ ist, die nachträglich erhöhte Steuer als gegenläufiger Effekt, zumindest teilweise, kompensieren. Die schenkweise Übertragung von Betriebsvermögen unter Vorbehaltsnießbrauch erweist sich insb. in Konstellationen, in denen der Erwerber minderjährig ist, als nützlich. Im Rahmen der Ausgestaltung des Nießbrauchs werden in diesen Fällen regelmäßig die Stimmrechte und die Ertragsbezugsrechte weitgehend dem Schenker zugeordnet. Steuerrechtliche Grenzen sind hierbei die oben erwähnte Wahrung der Mitunternehmerstellung des Erwerbers bei Übertragung von Anteilen an PersGes. bzw. die (korrespondierende) Kernbereichslehre des Gesellschaftsrechts bei der Übertragung von KapGes.<sup>59</sup> Für die Ausgestaltung der Nießbrauchsklausel im Schenkungsvertrag zu empfehlen ist eine ausdrückliche Zuordnung der Stimmrechte bei sog. Grundlagengeschäften (z.B. Liquidation, Veräußerung) zum Erwerber; entsprechendes gilt für die Zuordnung der außerordentlichen Erträge aus solchen Geschäften (z.B. Liquidationserlös, Veräußerungserlös unter Realisierung der im Anteil enthaltenen stillen Reserven).<sup>60</sup>

#### d) Atypisch stille Unterbeteiligung von Minderjährigen

Vor dem Hintergrund der eingeschränkten Begünstigungsmöglichkeiten für die unentgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen wird die optimale Nutzung der 10-Jahreszeiträume des § 14 ErbStG zunehmend wichtig.

Insb. auch und gerade bei sog. Großvermögen werden minderjährige Erwerber als Adressaten von Übertragungen ausgemacht, verbunden mit der Auflage, in Zusammenhang mit dem Erwerb den Antrag auf sog. Verschonungsbedarfsprüfung i.S.d. § 28a ErbStG zu stellen. Dieser Erwerbergruppe sollte zum Übertragungszeitpunkt regelmäßig der Nachweis gelingen, in Ermangelung verfügbaren Vermögens i.S.d. § 28a ErbStG<sup>61</sup> persönlich nicht in der Lage zu sein, die Steuer zu zahlen.

Zahlreiche Familienunternehmen nehmen hierbei in Kauf, Vertreter für die minderjährigen Erwerber der Gesellschaftsanteile in die Gesellschaftergremien einzubinden. Wird dies nicht gewünscht, kann erwogen werden, z.B. eine atypisch<sup>62</sup>

58 Zur Unterscheidung des Gewinnstammrechts und des Anspruchs auf thesaurierte/außerordentliche Erträge (beachte sog. „Kernbereichslehre“ bei GmbHs) vgl. u.a. BFH, Urteil vom 16.05.2013 – II R 5/12, BStBl. II 2013 S. 635 = DB 2013 S. 1825; gleichlautende Ländererlassen vom 02.11.2012, BStBl. I 2012 S. 1101.

59 Instruktiv dazu: BFH, Urteil vom 06.05.2015 – II R 34/13, DB 2015 S. 1817; vom 16.05.2013, a.a.O. (Fn. 58); vom 23.02.2010 – II R 42/08, ZEV 2010 S. 320 = DB 2010 S. 932.

60 Instruktiv zur Vertragsgestaltung im Ertrag- und Schenkungsteuerrecht bei Vorbehaltsnießbrauch an einem Gesellschaftsanteil: Biele, NWB 2017 S. 65.

61 A 28a.2 Abs. 1 Nr. 1-3 ErbSt-E 2017.

62 Nur die atypisch stille Beteiligung vermittelt Mitunternehmerstellung und eröffnet den Zugang zu Begünstigungsvorschriften der §§ 13a-c, 28a ErbStG.

stille Unterbeteiligung an einer (Haupt-)Beteiligung des Schenkers einzuräumen anstelle der Übertragung eines (unmittelbaren) Gesellschaftsanteils am Familienunternehmen. Auch die Einräumung einer solchen atypischen Unterbeteiligung kann mit einem Vorbehaltsnießbrauch kombiniert werden und Mitunternehmerrisiko bzw. -initiative als Voraussetzung für die Begünstigung nach §§ 13a-c, 28a ErbStG entsprechend der oben geschilderten Grundsätze vermitteln.<sup>63</sup> Beide Maßnahmen, sowohl der Nießbrauchsvorbehalt als auch die Einräumung einer (atypisch) stillen Unterbeteiligung z.B. (aber nicht nur) für Minderjährige, erleichtern das Generationenmanagement im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge erheblich.

### III. Schlussbemerkung

Die rechtzeitige Planung der Unternehmens- und Vermögensnachfolge sowie frühzeitige regelmäßige Übertragungen auf die nachfolgenden Generationen unter Einbeziehung ggf. auch der Enkelgeneration sind unabdingbar geworden. Beachtet man dies, können die steuerlich und rechtlich geeigneten Instrumente gewählt und die entsprechenden Maßnahmen getroffen werden. Zugleich erreicht man damit im Rahmen des Möglichen eine Vorsorge gegen das latente ErbSt-Risiko im Fall eines Übergangs von Todes wegen. Aufgrund der „harten“ (erwerbsbezogenen) 26 Mio. €-Obergrenze für begünstigtes Betriebsvermögen und der daran anknüpfenden Konsequenzen für die anwendbaren Verschonungsmodelle werden Bewertungsfragen in Zukunft deutlich häufiger vor die FG gebracht werden als bisher.

Auch sind aufgrund der Ausgestaltung der Verschonungsbedarfsprüfung frühzeitige Schenkungen von Betriebsvermögen an vermögenslose Kinder mit der Auflage, einen Antrag nach § 28a ErbStG zu stellen, Mittel der Wahl. Dies ist keine Förderung betriebswirtschaftlich sinnvoller Übertragungen, sondern setzt Fehlanreize. Andererseits ermöglichen z.B. hinsichtlich der Stimmrechte und Ertragsbezugsrechte klug ausgestaltete Nießbrauchsregelungen und Unterbeteiligungen eine sanfte Heranführung der jüngeren Generation an die Verantwortung und damit auch ein sinnvolles Familien- und Interessenmanagement. Aufgrund der gegenüber der bisherigen Rechtslage erheblich gestiegenen latenten Steuerbelastung sollte ein weiteres Augenmerk auf der Planung der Finanzierungsvorsorge liegen, um etwaige Steuern auf Verwaltungsvermögen und nicht begünstigtes Betriebs- oder Privatvermögen abfedern zu können. Hier werden die Unternehmer i.d.R. auf eigene Finanzkraft angewiesen sein.

#### Redaktionelle Hinweise:

- Vgl. zu Belastungswirkungen der ErbSt-Reform 2016 und daraus resultierenden Gestaltungsansätzen bei der Unternehmensnachfolge Maiterth, DB 2017 S. 1037 = DB1230608.
- Vgl. zur ErbSt-Reform 2016 Thonemann-Micker, DB 2016 S. 2312 = DB1217895.
- Zur erbschaftsteuerlichen Unternehmensbewertung vgl. Bruckmeier/Zwirner/Vodermeier/Zimny, DB 2017 S. 797 = DB1231771.
- Vgl. zu Problembereichen des neuen ErbStG und einer Veranschaulichung anhand ausgewählter Fallbeispiele Wachter, DB 2017 S. 804 = DB1233021.
- Vgl. zur Ausnahmeregelung des § 13b Abs. 3 ErbStG für Planvermögen der betrieblichen Altersversorgung v. Wolfersdorff, DB 2017 S. 935 = DB1233156.

63 Zu den Mindestanforderungen an die Stimmrechtsregelungen bei einem atypisch stillen Unterbeteiligungsvertrag vgl. Hohage/Schäfer, NWB 2017 S. 423.