

69. Düsseldorfer Steuerfachtagung

26. Februar 2018

---

## **Thema 1**

**Das neue Erbschaftsteuerrecht  
für Unternehmen –**

Geklärte und offene Fragen nach  
den Ländererlassen

**Referent**

**Dr. Stephanie Thomas, RA/StB**

**Kommentator**

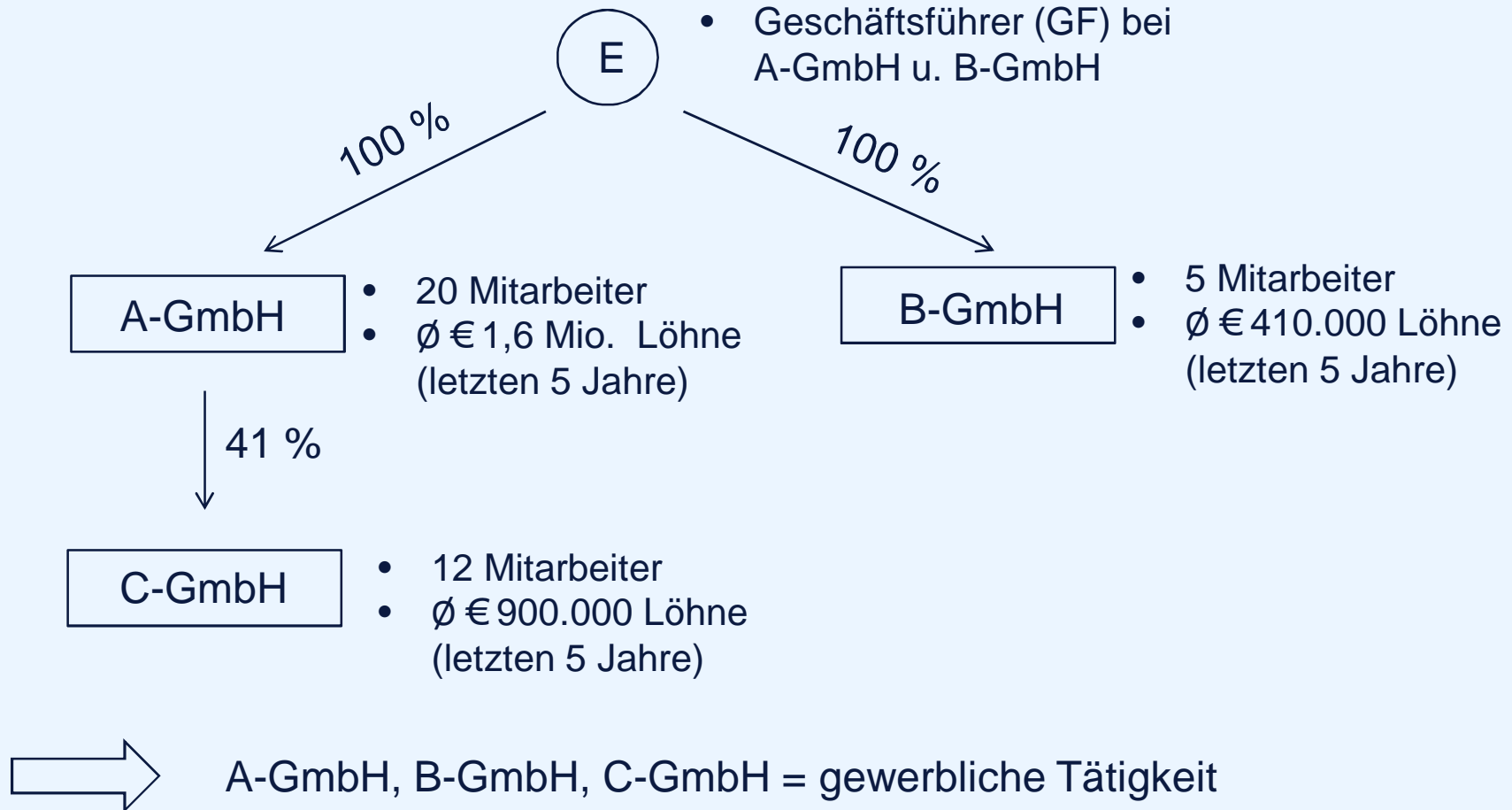
**Oberregierungsrat Wilfried  
Mannek**

---

# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

## A. Sachverhalt

### I. Ausgangslage



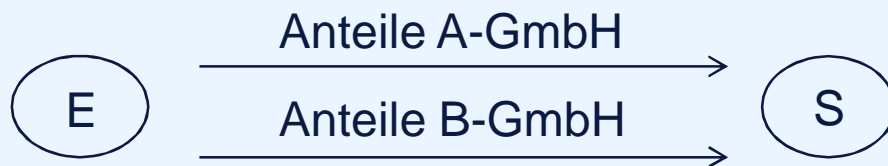
# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

---

## A. Sachverhalt

### I. Ausgangslage

vorweggenommene Erbfolge:



- Unentgeltlich
- Geschäftsführerstellung bleibt

Gemeiner Wert:

Regelm. Finanzmittelbestand:

Ø Schuldenstand:

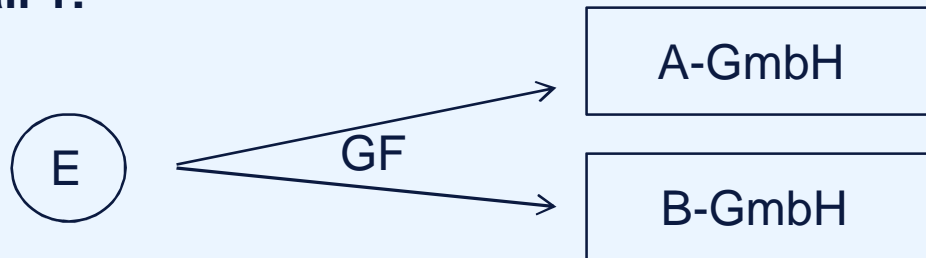
A-GmbH (ohne C-GmbH)	B-GmbH	C-GmbH
<ul style="list-style-type: none"><li>• € 13 Mio.</li><li>• € 5 Mio.</li><li>• € 4 Mio.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• € 5 Mio.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• € 3 Mio.</li><li>• € 1,5 Mio.</li><li>• € 1 Mio.</li></ul>

# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

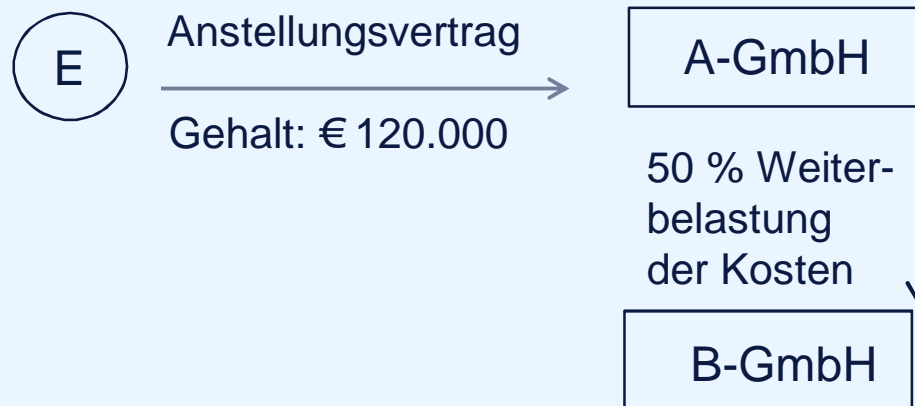
A. Sachverhalt

II. Fallgestaltung

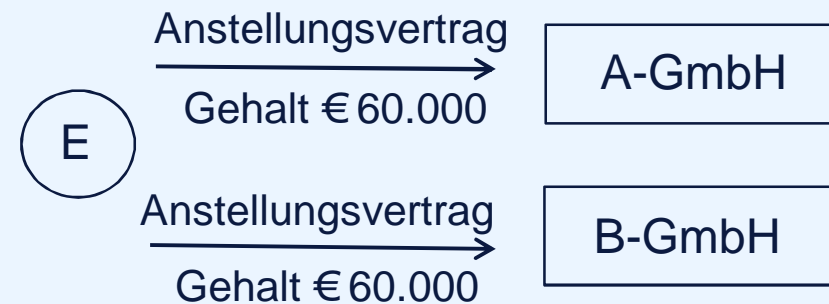
**Fall 1:**



**Variante 1:**



**Variante 2:**

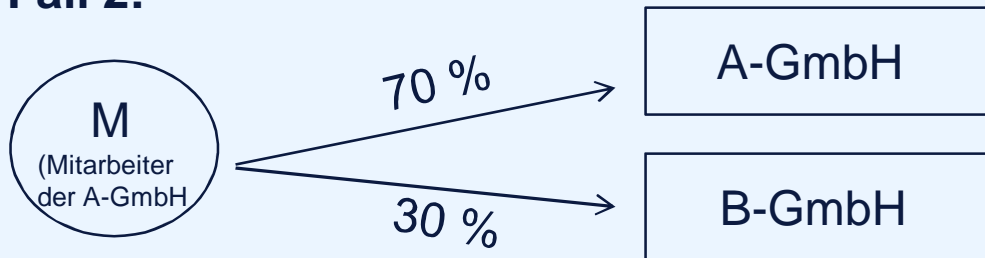


# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

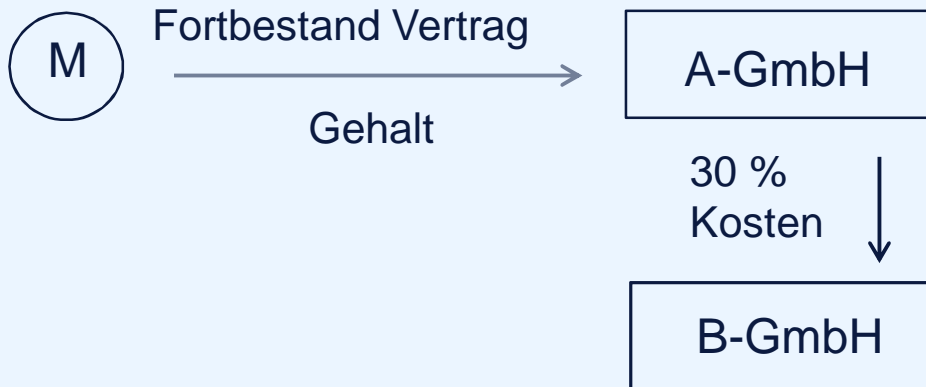
A. Sachverhalt

II. Fallgestaltung

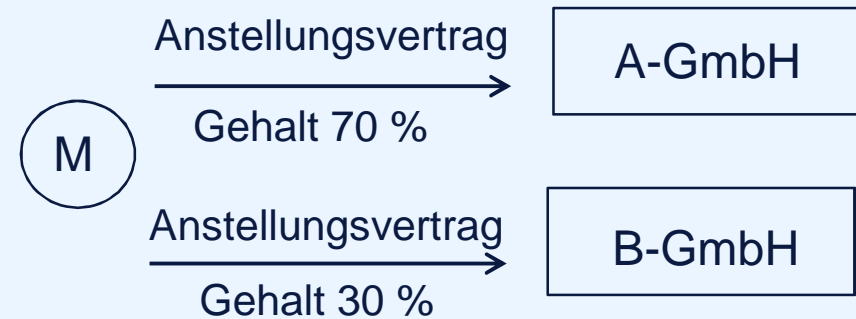
**Fall 2:**



**Variante 1:**



**Variante 2:**



# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

---

## A. Sachverhalt

## II. Fallgestaltung

### Fall 3:



- Kaufpreis: **€10 Mio.**
- Finanzierung durch A-GmbH: **€4 Mio.**
- Finanzierung durch übrige Gesellschafter der C-GmbH: **€6 Mio.**

### Variante 1:



### Variante 2:



# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

---

## A. Sachverhalt

### III. Problemstellung

#### 1) Auswirkungen des GF-Anstellungsverhältnisses des E

auf

- Beschäftigtenanzahl, Ausgangslohnsumme und Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen

bei

- A-GmbH
- B-GmbH

in

- Variante 1
- Variante 2

# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

---

## A. Sachverhalt

### III. Problemstellung

#### 2) Auswirkungen der Aufteilung der Tätigkeit des M auf

➤ A-GmbH

➤ B-GmbH

auf

➤ Beschäftigtenanzahl, Ausgangslohnsumme, Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen

in

- Variante 1
- Variante 2



# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

---

A. Sachverhalt

III. Problemstellung

3) Auswirkungen der konzerninternen Finanzierung des Unternehmenskaufs auf das Verwaltungsvermögen

in

- Variante 1
- Variante 2

# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

## B. Lösungshinweise

### Fall 1 – Variante 1

#### 1. Übrige Begünstigungsvoraussetzungen

Begünstigungsfähige Anteile an A-GmbH und B-GmbH  
-> 90 %-Verwaltungsvermögenstest (+)

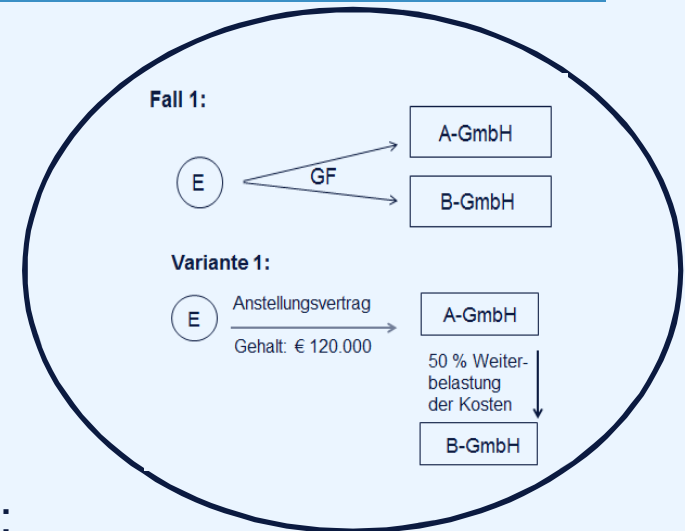
Verschonungsabschlag auf das begünstigte Vermögen:

- Verschonungsabschlag: 85 %  
§ 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG
- Verschonungsabschlag: 100 %  
§ 13a Abs. 10 S. 1 Nr. 1 ErbStG i. V. m. §§ 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG

Zusammenrechnung der gemeinen Werte der Anteile:

€ 13 Mio. A-GmbH + € 1,23 Mio. (41% v. € 3 Mio. ) für C-GmbH  
+ € 5 Mio. für B-GmbH = **€ 19,23 Mio.**

➡ Kein Großwerb



# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

---

B. Lösungshinweise

## Fall 1 – Variante 1

2. Lohnsummenkontrolle

Voraussetzung für Gewährung des Verschonungsabschlags:

Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen der jeweiligen Gesellschaft

bei  $\geq 16$  Mitarbeiter (MA):

- 85 %: nach 5 Jahren: mind. 400 %
- 100 %: nach 7 Jahren: mind. 700 %

bei 6-10 MA:

- 85 %: nach 5 Jahren: mind. 250 %
- 100 %: nach 7 Jahren: mind. 500 %

bei 11-15 MA:

- 85 %: nach 5 Jahren: mind. 300 %
- 100%: nach 7 Jahren: mind. 565 %

# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

---

## B. Lösungshinweise

### Fall 1 – Variante 1

## 2. Lohnsummenkontrolle

### a. Ausnahmen von der Lohnsummenkontrolle

#### Keine Anwendung der Lohnsummenkontrolle:

- Ausgangslohnsumme der Gesellschaft = € 0 oder
- ≤ 5 MA

#### Ermittlung:

- unter anteiliger Einbeziehung von Tochtergesellschaften
- bei KapG: ab 25 % Beteiligungshöhe

#### A-GmbH:

- 20 MA (ohne E) → Lohnsummenkontrolle (+)

# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

---

## B. Lösungshinweise

### Fall 1 – Variante 1

## 2. Lohnsummenkontrolle

### a. Ausnahmen von der Lohnsummenkontrolle

#### Tochtergesellschaft C-GmbH:

- 12 MA → Zurechnung anteilig entsprechend der Beteiligung
- Beteiligungshöhe: 41 % → 4,92 MA → ≤ 5 MA

#### ➤ **Kein** Ausscheiden aus der Lohnsummenkontrolle

- Grund: Gesetzeswortlaut - Beschäftigte im Betrieb der Gesellschaft und Beschäftigte von Tochtergesellschaften sind entsprechend der Beteiligungshöhe einzubeziehen
- Zweck: Vorbeugung missbräuchlicher Gestaltungen

#### Nicht in allen Fällen gerechtfertigt

- Grund: Lohnsummenkontrolle nur bei mittelbaren Beteiligungen
- Keine Anwendung bei unmittelbarer Beteiligung sowie 5 Beschäftigten

# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

---

## B. Lösungshinweise

### Fall 1 – Variante 1

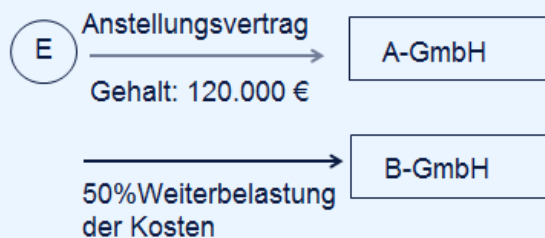
#### 2. Lohnsummenkontrolle

##### a. Ausnahmen von der Lohnsummenkontrolle

###### B-GmbH:

- 5 MA (ohne GF)
- Finanzverwaltung (FinV): Gesellschafter-GF einer KapG (anders als bei PersG)  
→ Beschäftigter
- im Falle der Beschäftigung bei mehreren Gesellschaften → Beschäftigter bei **jeder** Gesellschaft

###### Vorliegender Fall:



- Koordinierter Ländererlass: „**angestellter** Gesellschafter-GF“ = Beschäftigter

→ Folge: 5 Beschäftigte

→ Lohnsummenkontrolle bei B-GmbH (-)

# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

## B. Lösungshinweise

### Fall 1 – Variante 1

#### 2. Lohnsummenkontrolle

##### b. Ausgangslohnsumme und Mindestlohnsumme

	Beschäftigtenanzahl	Ausgangslohnsumme (ALS)	Mindestlohnsumme (MLS)	
			85 %	100 %
A-GmbH	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 20 (ohne GF)</li> <li>• 21 (mit GF)</li> <li>• 25,92 (mit Beteiligung an C-GmbH)</li> </ul>	€ 1.600.000 + € 60.000 GF-Gehalt + € 369.000 C-GmbH = € 2.029.000	€ 8.116.000,00 (= 400 % * € 2.029.000)	€ 14.203.000,00 (= 700 % * € 2.029.000)
B-GmbH	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 5</li> </ul>	-	-	-
C-GmbH	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 20 (ohne GF)</li> <li>• 21 (mit GF)</li> <li>• 25,92 (mit Beteiligung an C-GmbH)</li> </ul>	€ 369.000 (= 41 % * 900.000)	400 %	700 %

# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

---

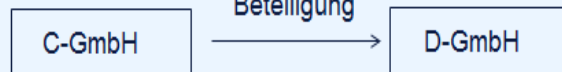
B. Lösungshinweise

## Fall 1 – Variante 1

2. Lohnsummenkontrolle

b. Ausgangslohnsumme und Mindestlohnsumme

Fall 3:



ALS:

- Beteiligung ist anteilig für den Zeitraum ihrer Zugehörigkeit und mit %-Satz der mittelbaren Beteiligung einzubeziehen



# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

## B. Lösungshinweise

### Fall 1 – Variante 2

#### 1. Ausnahmen von der Lohnsummenkontrolle

Anderes Ergebnis für:

- einzubeziehende Gesellschaften, ALS, MLS

Keine Lohnsummenkontrolle: Ausgangslohnsumme € 0 oder  $\leq 5$  Beschäftigte

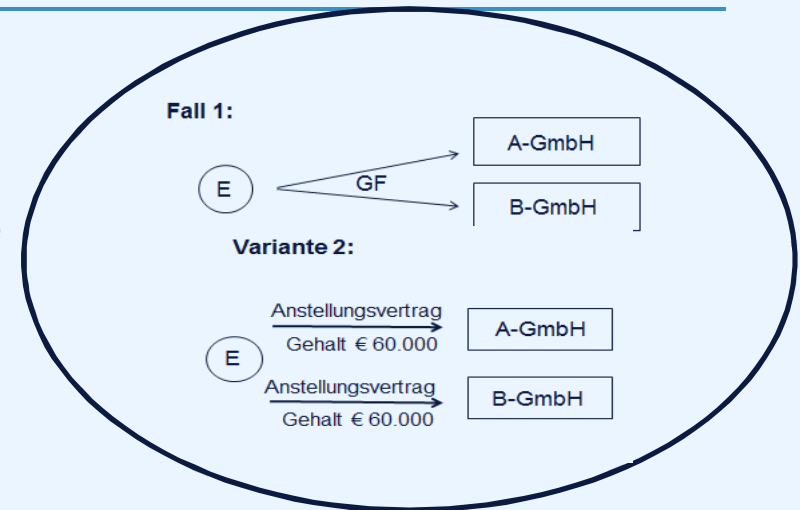
Koordinierte Ländererlasse:

- Gesellschafter-GF einer KapG → Beschäftigter
- im Falle der Beschäftigung bei mehreren Gesellschaften → Beschäftigter bei **jeder** Gesellschaft; entscheidend ist Anstellungsverhältnis

A-GmbH: 25,92 MA (mit Beteiligung an C-GmbH)

B-GmbH: 6 MA, da E zweites Anstellungsverhältnis bei B-GmbH hat

➤ Ermittlung ALS und MLS: **alle drei** Beteiligungen sind **einzubeziehen**



# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

## B. Lösungshinweise

### Fall 1 – Variante 2

#### 2. Ausgangslohnsumme und Mindestlohnsumme

	A-GmbH	B-GmbH
Ausgangslohnsumme als Ø Lohnsumme der letzten 5 Jahre, § 13a (3) 2 ErbStG	€ 2.029.000  (unter Berücksichtigung v. 41 % Beteiligung an C-GmbH und gezahltes GF-Gehalt v. € 60.000)	€ 470.000  (ALS € 410.000 + GF-Gehalt € 60.000)
Mindestlohnsumme  → Summe der Mindestlohnsummen aus einzubeziehenden Beteiligungen → Beschäftigtenanzahl	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 25,92 Beschäftigte</li> </ul> → MLS 400 % bzw. 700 %	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 6 Beschäftigte</li> </ul> → MLS 250 % bzw. 500 %
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>85%-Verschonung:</u> MLS € 9.291.000 (= 400 % * 2.029.000 + 250 % * € 470.000)</li> <li>• <u>Vollverschonung:</u> MLS € 16.553.000 (= 700 % * € 2.029.000 + 500 % * € 470.000)</li> </ul>	

# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

## B. Lösungshinweise

### Fall 2 – Variante 1

#### 1. Ausnahmen von der Lohnsummenkontrolle

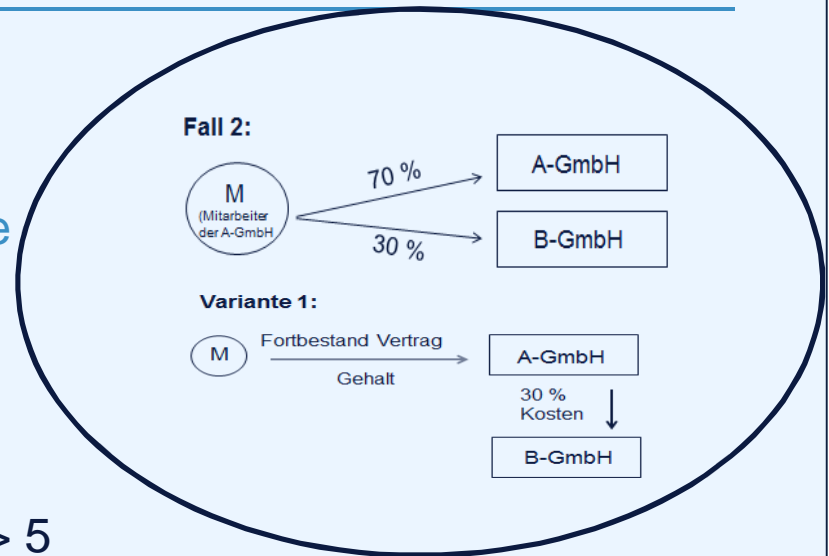
##### Prüfung Lohnsummenkontrolle:

###### A-GmbH:

- ALS: > €0
- Beschäftigte (mit Berücksichtigung von M): > 5
- (+)

###### B-GmbH:

- ALS: > €0
- Beschäftigte (mit Berücksichtigung von M): > 5
- Beschäftigte (ohne Berücksichtigung von M und E): 5
- Keine Berücksichtigung des E (s. Erläuterungen oben)
- Keine Berücksichtigung des M - analoge Geltung der Ländererlasse
- Keine Berücksichtigung B-GmbH, da 5 MA



# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

---

## B. Lösungshinweise

### Fall 2 – Variante 1

## 2. Ausgangslohnsumme und Mindestlohnsumme

A-GmbH (mit Beteiligung an C-GmbH):

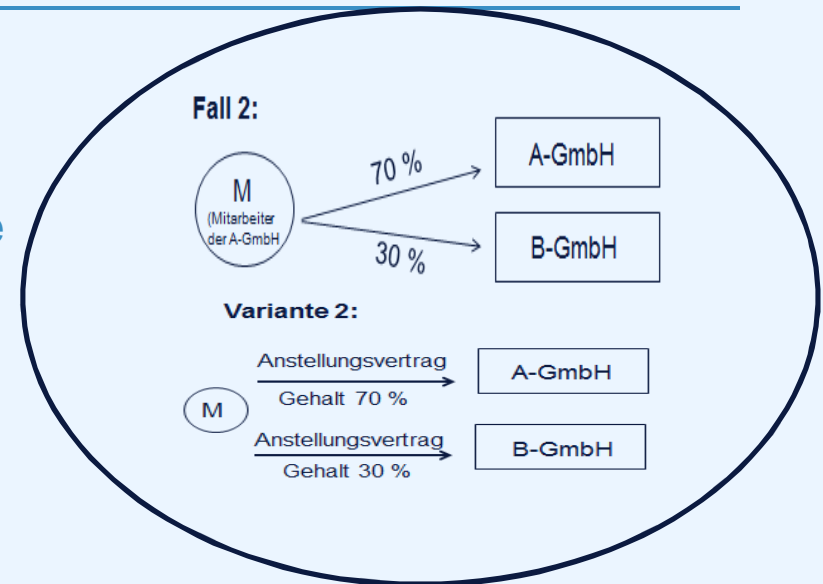
- ALS und MLS: Korrektur für die Zukunft
- Grund: anteilige Tätigkeit für die B-GmbH
- Lohnaufwandminderung: 30 % des Entgelts für M durch B-GmbH
- Änderung der Tätigkeit **vor** Übertragung:  
Ergebnis der ALS und MLS → fast vollständige Berücksichtigung des gesamten Lohnaufwandes für M
- Überwachungszeitraum von 5 - 7 Jahre: nur 70 %-ige Berücksichtigung

# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

## B. Lösungshinweise

### Fall 2 – Variante 2

#### 1. Ausnahmen von der Lohnsummenkontrolle



Koordinierter Ländererlass:

- Berücksichtigung des M als Beschäftigter bei A-GmbH und B-GmbH
- A-GmbH: Lohnsummenkontrolle (+), s. o.
- B-GmbH: > 5 Beschäftigte → Lohnsummenkontrolle (+)

# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

## B. Lösungshinweise

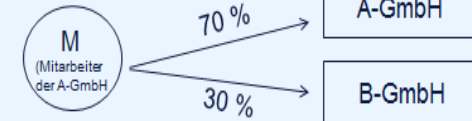
### Fall 2 – Variante 2

## 2. Ausgangslohnsumme und Mindestlohnsumme

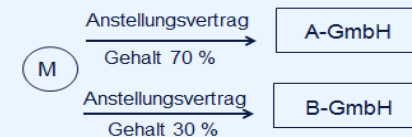
Einfluss auf die ALS und MLS der übertragenen wirtschaftlichen Einheiten

- Bislang: 100 %-ige Berücksichtigung des Lohnaufwandes für M bei A-GmbH, zu 400 % bzw. 700 % in der MLS
- Künftig: 70 %-ige Berücksichtigung des Lohnaufwandes für M bei A-GmbH, zu 400 % bzw. 700 % in der MLS;  
übrige 30 % zu 250 % bzw. 500 % in der MLS

Fall 2:



Variante 2:



# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

---

B. Lösungshinweise

## Fall 2 – Variante 2

2. Ausgangslohnsumme und Mindestlohnsumme

Änderung des Anstellungsverhältnisses **kurz vor** der Übertragung:

- 100 % des Lohnaufwandes für M über hohen %-Satz in MLS
- Gemeinsame MLS gilt für beide übertragenen wirtschaftlichen Einheiten
- Koordinierte Ländererlasse: maßgebende jährl. Lohnsummen als Gesamtsumme
  
- Folge: Entgeltzahlungen durch B-GmbH fließen in Gesamtsumme ein
- Folge: 100 %-ige Berücksichtigung des Lohnaufwandes für M
  
- Kein anderes Ergebnis

# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

## B. Lösungshinweise

### Fall 3

#### 1. Übrige Begünstigungsvoraussetzungen

- Art der Finanzierung hat möglicherweise Einfluss auf begünstigtes Vermögen

Begünstigungsfähige Anteile an A-GmbH und B-GmbH  
-> 90 %-Verwaltungsvermögenstest (+)

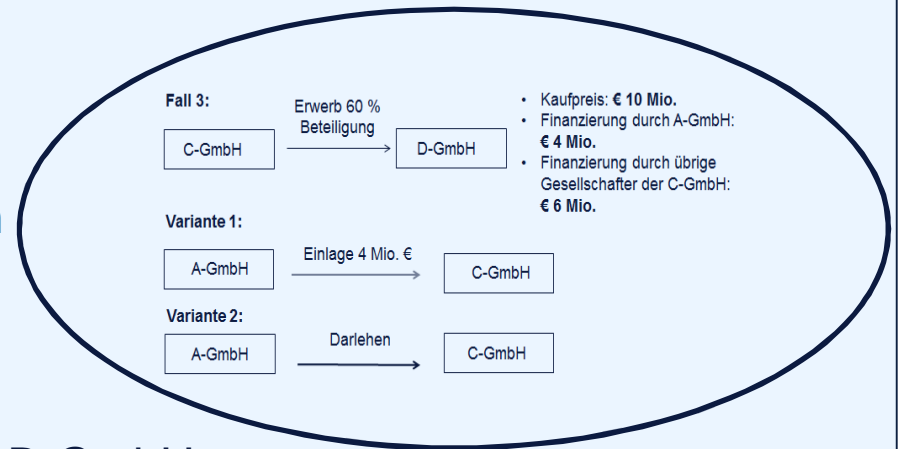
#### Verschonungsabschlag auf das begünstigte Vermögen:

- Verschonungsabschlag: 85 %
- Verschonungsabschlag: 100 %

#### Wert der zusammengerechneten übertragenen Anteile:

- Wert C-GmbH nach Kauf: € 13 Mio.
- € 23.330.000
- € 13 Mio. für A-GmbH + 5,33 Mio. ( $41\% * € 13 \text{ Mio.}$ ) für C-GmbH + 5 Mio. für B-GmbH

⇒ Kein Großerwerb





# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

---

B. Lösungshinweise

## Fall 3

2. Begünstigtes Vermögen

**Begünstigtes Vermögen** = gemeiner Wert des betrieblichen Vermögens nach Abzug des (Netto-) Verwaltungsvermögens (Ausn.: unschädliches Verwaltungsvermögen)

**Finanzmittel (FM)** = Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen) → Verwaltungsvermögen

Voraussetzung: gemeiner Wert der FM abzüglich gemeiner Wert der Schulden > **15 %** des anzusetzenden gemeinen Wertes des Betriebs

**Sockelbetrag von 15 %:** (+), da alle Gesellschaften gewerbl. tätig

# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

---

B. Lösungshinweise

## Fall 3

2. Begünstigtes Vermögen

### **Junge Finanzmittel**

= Saldo aus eingelegten und entnommenen FM (Zurechnung < 2 Jahre)

→ Kein Finanzmitteltest

→ Ansicht FinV: Begrenzung auf im Besteuerungszeitpunkt vorhandene FM

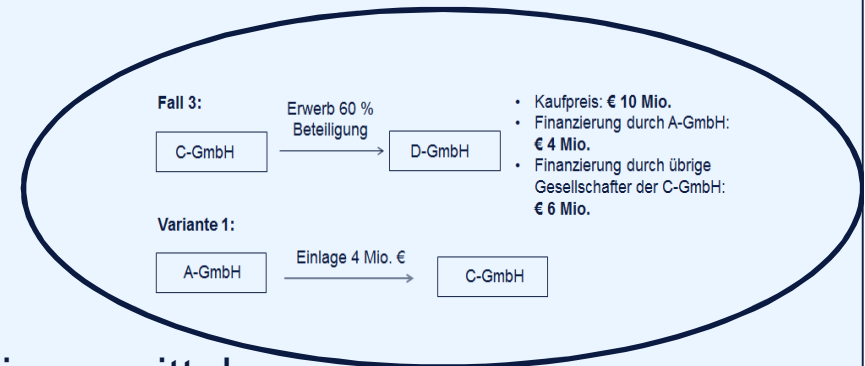
→ Ergebnis: sachgerecht, da Gefahr vor Besteuerung von FM, die nicht mehr vorhanden sind

# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

## B. Lösungshinweise

### Fall 3 – Variante 1

## 2. Begünstigtes Vermögen



### C-GmbH:

- Einlage eines Geldbetrags → Einlage von Finanzmitteln
- Einlage im Jahr vor geplanter Übertragung der Anteile → innerhalb des 2 Jahreszeitraums für junge FM
- Finanzierung des Unternehmenskaufs: € 10 Mio. → junge FM

### Ermittlung der jungen FM:

- auf jeder Ebene
- 1. C-GmbH
- 2. Aufnahme in Verbundvermögensaufstellung i. H. d. Beteiligung (41 % \* € 10 Mio. = € 4,1 Mio.)
- FinV: Begrenzung auf tatsächlichen FM-Bestand auf oberster Feststellungsebene

# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

---

## B. Lösungshinweise

### Fall 3 – Variante 1

#### 2. Begünstigtes Vermögen

A-GmbH: Brutto-FM-Bestand: € 5 Mio.

+ anteil. Brutto-FM-Bestand der C-GmbH: € 615.000 (41 % \* € 1,5 Mio.)

= Brutto-FM Bestand: € 5.615.000

→ Besteuerung junger FM: € 4,1 Mio.



- Zuführung der Mittel zum Erwerb des Unternehmenskaufs i. H. v. € 4 Mio. **nicht** von außen
- Investition in betriebliches Vermögen
- Bestand der Mittel: > 2 Jahre im Konzernverbund
- Zweck der Zuführung: etwaige Begünstigungen (-)
- **Keine** Missbrauchsgefahr
- E: Zuführung € 4 Mio. → mögl. Missbrauch durch Umqualifizierung in dieser Höhe  
→ Zurechnung i. H. v. € 4,1 Mio.
- A-GmbH: mögl. Nutzung durch Entnahme v. FM (-)

# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

## B. Lösungshinweise

### Fall 3 – Variante 2

## 2. Begünstigtes Vermögen

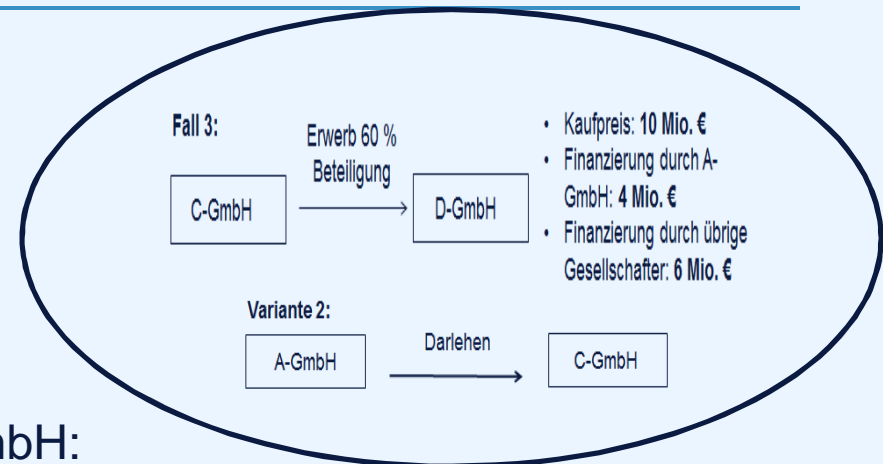
### Begünstigtes Vermögen?

#### C-GmbH:

- Begründung einer Verbindlichkeit → € 10 Mio. (anteilig mit € 4,1 Mio. in Verbundvermögensaufstellung)
- **keine** Einlage i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG
- **Keine** Besteuerung von jungen FM → Kein Ansatz insoweit, § 13b Abs. 9 S. 3 ErbStG
- Investition in Erwerb der D-GmbH, daher zugeführte FM (€ 4 Mio.) am Stichtag nicht mehr vorhanden

#### A-GmbH:

- Begründung einer Forderung: € 4 Mio.
- Forderung ↔ Verbindlichkeit innerhalb des übertragenen Vermögens i. H. v. € 4 Mio.



# Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen

---

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!