

# **Thema 1**

## **Das neue Erbschaftsteuerrecht für Unternehmen – Geklärte und offene Fragen nach den Ländererlassen**

**(Referent: RA/StB Dr. Stephanie Thomas)**

**(Kommentator: Oberregierungsrat Wilfried Mannek)**

## Sachverhalt

Herr Ehrlich (E) hält sämtliche Geschäftsanteile an der Auto-GmbH (A-GmbH) und an der Bentley-GmbH (B-GmbH). Die A-GmbH wiederum ist zu 41 % an der Cars-GmbH (C-GmbH) beteiligt. Sämtliche Gesellschaften sind gewerblich tätig. Die A-GmbH hat gegenwärtig – ohne Berücksichtigung des E – 20 Mitarbeiter. Die B-GmbH hat gegenwärtig - ohne Berücksichtigung des E – fünf Mitarbeiter und die C-GmbH verfügt über 12 Mitarbeiter. Die A-GmbH hat in den letzten fünf Jahren durchschnittlich Löhne in Höhe von €1,6 Mio. an die Mitarbeiter gezahlt. Die B-GmbH hat bezogen auf den gleichen Zeitraum durchschnittlich Löhne in Höhe von €410.000,00 gezahlt und die C-GmbH €900.000,00. Sämtliche Zahlungen werden im laufenden Jahr so fortgeführt werden.

Im Wege der vorweggenommenen Erbfolge soll sein Sohn Herr Schlaw (S) im nächsten Jahr sowohl die Anteile an der A-GmbH als auch an der B-GmbH unentgeltlich von E erhalten. Die Geschäftsführerstellung in den Gesellschaften A-GmbH und B-GmbH möchte E auf unbestimmte Zeit noch nicht aufgeben.

Die C-GmbH hat vor dem Unternehmenskauf einen gemeinen Wert von €3 Mio., die Anteile an der A-GmbH ohne Berücksichtigung der Anteile an der C-GmbH haben einen gemeinen Wert von €13 Mio. Die Anteile an der B-GmbH haben einen gemeinen Wert von €5 Mio.

Die A-GmbH hat regelmäßig einen Finanzmittelbestand von €5 Mio. und einen durchschnittlichen Schuldenstand von €4 Mio. Bei der C-GmbH beträgt der regelmäßige Finanzmittelbestand €1,5 Mio., während sich der durchschnittliche Schuldenstand auf €1 Mio. beläuft.

E sucht zu seiner Nachfolgeplanung seinen Steuerberater auf und schildert ihm u.a. die folgenden Gegebenheiten bei den zu übertragenden Gesellschaften:

### **Fall 1**

E ist als Geschäftsführer sowohl in der A-GmbH als auch in der B-GmbH tätig.

*Variante 1:* E hat ausschließlich mit der A-GmbH einen Anstellungsvertrag geschlossen und bezieht sein Gehalt in Höhe von €120.000,00 ausschließlich von der A-GmbH, allerdings erfolgt eine hälftige Weiterbelastung der Kosten an die B-GmbH.

*Variante 2:* E hat ein Anstellungsverhältnis zu beiden Gesellschaften und bezieht sein Gehalt hälftig von der A-GmbH und der B-GmbH.

## **Fall 2**

Ein Mitarbeiter Herr Mutig (M) der A-GmbH soll künftig nur noch zu 70 % für die A-GmbH und zu 30 % für die B-GmbH tätig sein.

*Variante 1:* Sein Vertrag besteht mit der A-GmbH fort und auch sein Gehalt bezieht M weiter ausschließlich von der A-GmbH, die anteiligen Kosten werden der B-GmbH in Rechnung gestellt.

*Variante 2:* Es wird mit beiden Gesellschaften ein Vertrag abgeschlossen und sein Gehalt bezieht M künftig zu 70 % von der A-GmbH und zu 30 % von der B-GmbH.

## **Fall 3**

Die C-GmbH beabsichtigt noch in diesem Jahr den Erwerb einer 60 %-igen Beteiligung an der Dacia-GmbH (D-GmbH). Der Kaufpreis in Höhe von €10 Mio. soll in Höhe von €4 Mio. konzernintern durch die A-GmbH finanziert werden. Die übrige Finanzierung erfolgt durch die weiteren Gesellschafter in der gleichen Weise.

*Variante 1:* Die A-GmbH legt die €4 Mio. in die C-GmbH ein.

*Variante 2:* Die A-GmbH gewährt der C-GmbH ein Darlehen.

## **Fragen:**

1. Wie wirkt sich das Geschäftsführeranstellungsverhältnis des E auf die Beschäftigtenanzahl, die Ausgangslohnsumme und die Summen der maßgebenden jährlichen Lohnsummen bei der A-GmbH und der B-GmbH in der Variante 1 bzw. in der Variante 2 aus?
2. Wie wirkt sich die Aufteilung der Tätigkeit des M auf die A-GmbH und die B-GmbH auf die Beschäftigtenanzahl, die Ausgangslohnsumme und die Summen der maßgebenden jährlichen Lohnsummen in der Variante 1 bzw. in der Variante 2 aus?
3. Wie wirkt sich die konzerninterne Finanzierung des Unternehmenskaufs auf das Verwaltungsvermögen in der Variante 1 bzw. in der Variante 2 aus?

## **A. LÖSUNGSHINWEISE**

### **I. VORBEMERKUNG**

Die Fallgestaltung betrachtet zwei Themenbereiche aus dem geänderten Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht für Unternehmen, die auch von den koordinierten Ländererlassen aufgegriffen werden.<sup>1</sup> Dies sind zum einen der Bereich der Lohnsumme und zum anderen der Bereich des Verwaltungsvermögens.

Übertragen werden sollen mehrere selbständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart. Es handelt sich auch um begünstigungsfähige Einheiten gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, da die Beteiligung an zwei Kapitalgesellschaften übertragen werden soll, bei denen jeweils die Mindestbeteiligungshöhe von 25 % überschritten wird.

Ob in einem nächsten Schritt in der neuen Terminologie überhaupt begünstigtes Vermögen vorliegen kann, das von den erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungen für Unternehmen erfasst wird, ist zunächst anhand des sog. 90 %-Verwaltungsvermögenstests gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG zu klären.

Begünstigungsfähiges Vermögen ist vollumfänglich nicht begünstigt (Ausschluss des Verschonungsabschlags gem. § 13a ErbStG, des Abschmelzungsmodells gem. § 13c ErbStG, der Stundung gem. § 28 ErbStG und der Verschonungsbedarfsprüfung gem. § 28a ErbStG), wenn das Verwaltungsvermögen 90 % oder mehr des gemeinen Wertes der übertragenen wirtschaftlichen Einheit ausmacht. Die Grenze ist für jede übertragene wirtschaftliche Einheit gesondert zu prüfen. Dabei wird zur Ermittlung des gemeinen Wertes des Verwaltungsvermögens weder bei den Finanzmitteln noch bei dem Verwaltungsvermögen eine Verrechnung mit Schulden vorgenommen (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG). Auch der 15 %-ige Sockelbetrag bei der Ermittlung, ob Finanzmittel schädliches Verwaltungsvermögen darstellen, kommt ebenso wenig zur Anwendung, wie der 10 % Freibetrag für Verwaltungsvermögen, welches als unschädliches Verwaltungsvermögen gilt. Mithin wird der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens brutto dem gemeinen Wert der Einheit gegenübergestellt.<sup>2</sup>

Nur wenn dieser Test bestanden wird, kommt überhaupt eine Regel- oder eine Vollverschonung hinsichtlich des begünstigten Vermögens in Betracht. Begünstigtes Vermögen ist der gemeine Wert des betrieblichen Vermögens nach Abzug des (Netto-)

---

<sup>1</sup> Koordinierte Ländererlasse vom 22.06.2017, BStBl. I 2017, S. 902 (AEErbSt 2017).

<sup>2</sup> Wachter, DB 2017, S. 804; Reich, BB 2017, S. 1879.

Verwaltungsvermögens, mit Ausnahme des unschädlichen Verwaltungsvermögens. Für die Frage wiederum, ob die Vollverschonung in Betracht kommt, ist eine weitere Grenze zu überprüfen: Danach darf der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens nicht mehr als 20 % des gemeinen Wertes der begünstigungsfähigen Einheit ausmachen. Hier werden zur Ermittlung des gemeinen Wertes des Verwaltungsvermögens eine Verrechnung von Schulden mit den Finanzmitteln sowie eine Berücksichtigung des 15 %-igen Sockelbetrages zugelassen. Ausgeschlossen sind bei dieser Ermittlung aber auch eine darüberhinausgehende Verrechnung von Schulden mit dem Verwaltungsvermögen und die Berücksichtigung des 10 % Freibetrages. Damit kann es vorkommen, dass eine Gesellschaft zwar die 20 %-Grenze erfüllen würde, es aber darauf gar nicht ankommt, da der 90 %-Test nicht bestanden wird.<sup>3</sup> Diese Regelung resultiert aus der Gestaltung der Cash-GmbHs. Sie ist aber überschießend und aufgrund des Finanzmitteltests und der Regelung zu den jungen Finanzmitteln nicht erforderlich. Es empfiehlt sich eine einschränkende Anwendung für evident missbräuchliche Gestaltungen.<sup>4</sup>

Wie auch im alten Recht sieht das neue Recht für die Frage, ob und inwieweit Finanzmittel Verwaltungsvermögen darstellen, den sog. Finanzmitteltest vor. Änderungen haben sich hier hinsichtlich des Sockelbetrages von unschädlichen Finanzmitteln ergeben, der von 20 % auf 15 % herabgesenkt worden ist. Zudem findet der Sockelbetrag nur Anwendung, wenn das begünstigungsfähige Vermögen nach seinem Hauptzweck einer gewerblichen, einer land- und forstwirtschaftlichen oder einer freiberuflichen Tätigkeit dient, vgl. § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 4 und 5 ErbStG.<sup>5</sup>

Junge Finanzmittel sind, wie auch im alten Recht, aus den Finanzmitteln von vornherein auszuscheiden, eine Begünstigung kommt für diese nicht in Betracht. Junge Finanzmittel werden ermittelt als Saldo aus eingelegten und entnommenen Finanzmitteln, die dem Betrieb bei Steuerentstehung seit weniger als zwei Jahren zuzurechnen sind.

Auch im neuen Recht sind, um die Begünstigung zu behalten, Lohnsummenvoraussetzungen einzuhalten. Hier wurde eine gestaffelte Betrachtung eingeführt. Die Überwachung der Lohnsummenvoraussetzungen entfällt, wenn die Ausgangslohnsumme €0 beträgt oder die Mitarbeiterzahl 5 oder weniger beträgt. Hierbei sind die Mitarbeiter von Tochtergesellschaften entsprechend der Beteiligungshöhe einzubeziehen. Im Falle einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung allerdings nur, wenn die (un)mittelbare Beteiligung mehr als

---

<sup>3</sup> Korezkij, DStR 2017, S. 1729.

<sup>4</sup> Kaminski, Stbg 2017, S.804.

<sup>5</sup> Wachter, DB 2017, S. 804.

25 % beträgt. Bei mehreren übertragenen wirtschaftlichen Einheiten erfolgt die Betrachtung bezogen auf jede Einheit. Bei 6 bis 10 Beschäftigten muss die Summe der maßgebenden Lohnsummen für die Regelverschöpfung am Ende des 5-Jahres-Zeitraums 250 % der Ausgangslohnsumme und für die Vollverschöpfung 500 % am Ende des 7-Jahres-Zeitraums betragen. Bei 11 bis 15 Beschäftigten erhöht sich dieser Prozentsatz auf 300 % bzw. 565 %. Bei 16 Beschäftigten oder mehr beträgt der Prozentsatz 400 % bzw. 700 %.

Die Prüfung, ob die Mindestlohnsumme erfüllt ist, erfolgt nach Auffassung der Finanzverwaltung bei mehreren übertragenen wirtschaftlichen und begünstigungsfähigen Einheiten insgesamt für alle Einheiten.<sup>6</sup>

Wie auch im alten Recht ist im neuen Recht eine Behaltensfrist von 5 Jahren im Falle der Regelverschöpfung und von 7 Jahren im Falle der Vollverschöpfung vorgesehen, um die Begünstigung zu behalten.

Für sog. Großerwerbe sieht das neue Recht Besonderheiten vor. Ein solcher Großerwerb wird ab einem Schwellenwert von mehr als €26 Mio. angenommen. Für die Ermittlung, ob ein Großerwerb vorliegt, werden mehrere von derselben Person erworbene wirtschaftliche und begünstigungsfähige Einheiten zusammengerechnet.<sup>7</sup> Dies gilt für sämtliche Erwerbe innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren vor dem betreffenden Erwerb und gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung auch für solche Erwerbe vor dem 01.07.2016, wenn der aktuell zu steuernde Erwerb nach dem 30.06.2016 erfolgt.<sup>8</sup>

## **II. HINWEISE IM EINZELNEN**

### **Fall 1**

Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist sowohl für die A-GmbH als auch für die B-GmbH tätig.

#### *Variante 1a*

Er bezieht sein Gehalt aber nur von der A-GmbH, während die B-GmbH mit dem anteiligen Aufwand belastet wird.

---

<sup>6</sup> A 13a.6 S. 2 AEErbSt 2017.

<sup>7</sup> A 13a.1 Abs. 2 S. 4 AEErbSt 2017; Reich, BB 2017, S. 1879.

<sup>8</sup> A 13a.2 Abs. 2 S. 3 AEErbSt 2017; vgl. Wachter DB 2017, S. 804..

## **1. Übrige Begünstigungsvoraussetzungen**

Unterstellt, die begünstigungsfähigen Anteile an der A-GmbH und an der B-GmbH bestehen den 90 %-Verwaltungsvermögenstest, so kann der Verschonungsabschlag von 85 % gem. § 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG oder von 100 % gem. § 13a Abs. 10 S. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG grundsätzlich zur Anwendung auf das begünstigte Vermögen gebracht werden. Die zusammengerechneten gemeinen Werte der Anteile belaufen sich auf €19.230.000,00 = €13 Mio. für A-GmbH + €1.230.000,00 (41 % \* €3 Mio.) für C-GmbH + €5 Mio. für B-GmbH, sodass kein Großerwerb vorliegt. Es stellt sich die Frage nach der Lohnsummenkontrolle.

## **2. Lohnsummenkontrolle**

Gem. § 13a Abs. 3 S. 1 ErbStG ist Voraussetzung für die Gewährung des Verschonungsabschlags auf das begünstigte Vermögen von 85 % gem. § 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG oder von 100 % gem. § 13a Abs. 10 S. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG, dass die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen der jeweiligen Gesellschaft nach 5 Jahren 400 % oder gem. § 13a Abs. 10 S. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG i.V.m. §§ 13a Abs. 3 S. 1 ErbStG nach 7 Jahren 700 % nicht unterschreitet. Diese Prozentsätze finden bei einer Beschäftigtenanzahl von 16 oder mehr Anwendung. Bei 6 bis 10 Beschäftigten muss die Summe der maßgebenden Lohnsummen für die Regelverschonung am Ende des 5-Jahres-Zeitraums gem. § 13a Abs. 3 S. 4 Nr. 1 ErbStG 250 % der Ausgangslohnsumme und für die Vollverschonung 500 % gem. § 13a Abs. 10 S. 1 Nr. 4 i.V.m. § 13a Abs. 3 S. 4 Nr. 1 ErbStG am Ende des 7-Jahres-Zeitraums betragen. Bei 11 bis 15 Beschäftigten erhöht sich dieser Prozentsatz gem. § 13a Abs. 3 S. 4 Nr. 2 ErbStG auf 300 % bzw. 565 %, vgl. § 13a Abs. 10 S. 1 Nr. 5 i.V.m. § 13a Abs. 3 S. 4 Nr. 2 ErbStG.

### **a) Ausnahmen von der Lohnsummenkontrolle**

Diese Prozentsätze sind gem. § 13a Abs. 3 S. 3 ErbStG nicht anzuwenden, wenn die Ausgangslohnsumme der Gesellschaft €0 beträgt oder die Gesellschaft 5 Beschäftigte oder weniger hat. Die Ermittlung erfolgt jeweils unter anteiliger Einbeziehung von Tochtergesellschaften (bei Kapitalgesellschaften erst ab einer Beteiligungshöhe von 25 %). In der A-GmbH selbst sind – ohne Berücksichtigung des E – 20 Mitarbeiter beschäftigt, sodass diese Gesellschaft in die Lohnsummenkontrolle einzubeziehen ist. In der Tochtergesellschaft, der C-GmbH, sind zwar 12 Mitarbeiter beschäftigt, die Beschäftigten dieser Gesellschaft werden jedoch nur anteilig entsprechend der Beteiligung zugerechnet. Aufgrund der

Beteiligungshöhe von 41 % werden nur 4,92 Mitarbeiter, also weniger als 5, berücksichtigt. Dies bedeutet aber nicht, dass diese Gesellschaft aus der Lohnsummenkontrolle auszuschneiden ist. Zum einen kommt es nach dem Gesetzeswortlaut auf die Beschäftigten im Betrieb der Gesellschaft an. Zum anderen sind die Beschäftigten von Tochtergesellschaften stets entsprechend der Beteiligungshöhe einzubeziehen.<sup>9</sup> Dies soll missbräuchlichen Gestaltungen vorbeugen, erscheint aber nicht in jedem Fall als gerechtfertigt, da eine Lohnsummenkontrolle nur stattfindet, weil es sich um eine mittelbare Beteiligung handelt. Im Falle einer unmittelbaren Beteiligung und einer Beschäftigtenzahl von 5 würde eine Lohnsummenkontrolle für diese Gesellschaft nicht stattfinden.<sup>10</sup>

Die Beschäftigtenanzahl in der B-GmbH beträgt – ohne Berücksichtigung des Geschäftsführers – 5. Nach Auffassung der Finanzverwaltung zählt der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, anders als ein solcher einer Personengesellschaft zu den Beschäftigten.<sup>11</sup> Zudem zählt er im Falle der Beschäftigung bei mehreren Gesellschaften bei jeder Gesellschaft als Beschäftigter.<sup>12</sup> Vorliegend ist E sowohl für die A-GmbH als auch für die B-GmbH tätig, allerdings besteht ein Anstellungsverhältnis lediglich mit der A-GmbH, für die B-GmbH erfolgt eine interne Kostenweiterbelastung. Diese interne Kostenbelastung ändert nichts daran, dass ausschließlich das Anstellungsverhältnis mit der A-GmbH fortbesteht und ein zweites zu der B-GmbH nicht begründet wird. Da der koordinierte Ländererlass von dem angestellten Gesellschafter-Geschäftsführer spricht, bleibt es also bei der B-GmbH bei 5 Beschäftigten, sodass eine Lohnsummenkontrolle für diese Beteiligung nicht stattfindet.

## **b) Ausgangslohnsumme und Mindestlohnsumme**

Die Ausgangslohnsumme der A-GmbH als durchschnittliche Lohnsumme der letzten 5 Jahre (§ 13a Abs. 3 S. 2 ErbStG) wird voll berücksichtigt. Die Ausgangslohnsumme der C-GmbH wird zu 41 % und die Ausgangslohnsumme der B-GmbH wird gar nicht berücksichtigt. Die Mindestlohnsumme ist als Summe der Mindestlohnsummen aus den einzubeziehenden Beteiligungen zu bilden. Dabei kommt es auf die jeweilige Beschäftigtenzahl an. So gilt für die A-GmbH mit 20 bzw. unter Berücksichtigung des Gesellschaftergeschäftsführers von 21 Beschäftigten und unter Berücksichtigung der Beteiligung an der C-GmbH mit 25,92 Beschäftigten eine Mindestlohnsumme von 400 % bzw. 700 %. Die Ausgangslohnsumme der

---

<sup>9</sup> H 13a.6 Beispiel 2 AEErbSt 2017.

<sup>10</sup> Kaminski, Stbg 2017, S. 443.

<sup>11</sup> H 13a.4 AEErbSt 2017.

<sup>12</sup> H 13a.4 AEErbSt 2017.



A-GmbH beträgt €1,6 Mio. Zudem ist das Geschäftsführergehalt mit €60.000,00 zu berücksichtigen. An sich beträgt das Geschäftsführergehalt €120.000,00, allerdings ist dieser Lohnaufwand um das erhaltene Entgelt für die Überlassung des E an die B-GmbH zu kürzen, sodass im Ergebnis die Ausgangslohnsumme für die A-GmbH €1.660.000,00 beträgt. Die zu berücksichtigende Ausgangslohnsumme der C-GmbH beläuft sich auf €369.000,00 (41 % \* €900.000,00). Damit beträgt die Ausgangslohnsumme insgesamt €2.029.000,00. Mithin ergibt sich bei einer 85 % Verschonung eine einzuhaltende Mindestlohnsumme von €8.116.000,00 (400 % \* €2.029.000,00). Bei einer Vollverschonung beträgt die Mindestlohnsumme €14.203.000,00 (700 % \* €2.029.000,00).

Kommt es zum Erwerb der 60 %-igen Beteiligung an der D-GmbH durch die C-GmbH noch in diesem Jahr (Fall 3), ist diese Beteiligung anteilig für den Zeitraum ihrer Zugehörigkeit und mit dem Prozentsatz der mittelbaren Beteiligung in die Ausgangslohnsumme einzubeziehen.<sup>13</sup>

#### *Variante 2*

Hat der Gesellschafter-Geschäftsführer ein Anstellungsverhältnis zu beiden Gesellschaften und bezieht er sein Gehalt hälftig von beiden Gesellschaften, so ergibt sich ein anderes Ergebnis für die einzubeziehenden Gesellschaften, die Ausgangslohnsumme und die Mindestlohnsumme.

### **1. Ausnahmen von der Lohnsummenkontrolle**

Gem. § 13a Abs. 3 S. 3 ErbStG ist die Lohnsummenkontrolle nicht für solche übertragenen wirtschaftlichen und begünstigungsfähigen Einheiten durchzuführen, deren Ausgangslohnsumme €0 beträgt oder die über eine Beschäftigtenzahl von 5 oder weniger verfügen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft ist nach Aussage der koordinierten Ländererlasse als Beschäftigter anzusehen und zählt bei einer Tätigkeit im Anstellungsverhältnis in mehreren Gesellschaften bei jeder Gesellschaft als Beschäftigter.<sup>14</sup> Mithin ergibt sich für die A-GmbH unter Berücksichtigung der Beteiligung an der C-GmbH eine Beschäftigtenzahl von 25,92 und für die B-GmbH eine Beschäftigtenzahl von 6. Mithin sind in die Ermittlung der Ausgangslohnsumme und der Mindestlohnsumme alle drei Beteiligungen einzubeziehen.

---

<sup>13</sup> H 13.7 Abs. 3 Beispiel 1 AEErbst 2017.

<sup>14</sup> H 13a.4 AEErbSt 2017.

## **2. Ausgangslohnsumme und Mindestlohnsumme**

Für die A-GmbH unter Berücksichtigung der 41 %-igen Beteiligung an der C-GmbH und unter Berücksichtigung des gezahlten Geschäftsführergehaltes von €60.000,00 ergibt sich eine Ausgangslohnsumme von €2.029.000,00. Für die B-GmbH ergibt sich eine Ausgangslohnsumme von €410.000,00 zuzüglich des gezahlten Geschäftsführergehaltes von €60.000,00, also insgesamt €470.000,00.

Aufgrund der Beschäftigtenanzahl von 25,92 bei der A-GmbH ist eine Mindestlohnsumme von 400 % bzw. 700 % einzuhalten, bei der B-GmbH beträgt der Prozentsatz aufgrund der Beschäftigtenzahl von 6 Beschäftigten 250 % bzw. 500 %.

Danach ergibt sich insgesamt bei einer 85 %-Verschonung eine Mindestlohnsumme von €9.291.000,00 ( $400 \% * 2.029.000,00 + 250 \% * €470.000,00$ ) und bei einer Vollverschonung eine Mindestlohnsumme von €16.553.000,00 ( $700 \% * 2.029.000,00 + 500 \% * €470.000,00$ )

### **Fall 2**

Der Mitarbeiter M wird künftig sowohl für die A-GmbH als auch für die B-GmbH tätig werden.

*Variante 1:*

#### **1. Ausnahmen von der Lohnsummenkontrolle**

Für die Frage der Lohnsummenkontrolle ist zunächst zu klären, ob eine solche überhaupt stattzufinden hat. Da die Ausgangslohnsumme sowohl bei der A-GmbH als auch bei der B-GmbH größer als €0 ist, kommt nur die weitere Ausnahme der Beschäftigtenanzahl von 5 oder weniger in Betracht. Die A-GmbH hätte auch ohne Berücksichtigung des M mehr als 5 Beschäftigte, sodass deren Lohnsumme unter Berücksichtigung ihrer Tochtergesellschaft zu kontrollieren ist. Ohne Berücksichtigung des M und ohne Berücksichtigung des Geschäftsführers E hat die B-GmbH nur 5 Mitarbeiter, eine Lohnsummenkontrolle entfielen hinsichtlich dieser wirtschaftlichen Einheit. Aufgrund des fehlenden Anstellungsverhältnisses ist E nicht in die Beschäftigtenanzahl der B-GmbH einzubeziehen, vgl. oben. Es stellt sich die Frage, ob dies auch für den Mitarbeiter M gilt. Die koordinierten Ländererlasse äußern sich nur für den Gesellschafter-Geschäftsführer und seine Berücksichtigung bei mehreren Arbeitgebern, nicht jedoch für den bei mehreren Gesellschaften teilzeitbeschäftigten

Mitarbeiter.<sup>15</sup> Für diesen muss jedoch konsequenterweise das Gleiche gelten. Dieser ist bei den Gesellschaften zu berücksichtigen, zu denen er in einem Anstellungsverhältnis steht. Das Anstellungsverhältnis besteht in dieser Variante nur zu der A-GmbH, nicht jedoch zu der B-GmbH, sodass er auch nur hier als Beschäftigter zu berücksichtigen ist.

Mithin bleibt es dabei, dass aufgrund einer Beschäftigtenzahl von 5 bei der B-GmbH keine Lohnsummenkontrolle stattzufinden hat.

## **2. Ausgangslohnsumme und Mindestlohnsumme**

Die Ausgangslohnsumme und die Mindestlohnsumme bei der A-GmbH unter Berücksichtigung der Beteiligung an der C-GmbH werden aufgrund der anteiligen Tätigkeit für die B-GmbH zumindest für die Zukunft zu korrigieren sein. Ab dem Zeitpunkt der Erstattung durch die B-GmbH für die Überlassung des M mindert sich der Lohnaufwand für die A-GmbH um 30 % des Entgelts für M. Erfolgt aber die Änderung der Tätigkeit erst kurz vor der Übertragung, ergibt sich das Ergebnis einer Ausgangslohnsumme und mithin einer Mindestlohnsumme unter (fast) vollständiger Berücksichtigung des gesamten Lohnaufwandes für M, während dieser im Lohnaufwand des Überwachungszeitraums von 5 bzw. 7 Jahren nur noch zu 70 % berücksichtigt wird.

*Variante 2:*

In der Variante wird ein Anstellungsverhältnis des M mit der B-GmbH begründet, unter dem M 30 % seines bislang bezogenen Entgelts erhält.

## **1. Ausnahmen von der Lohnsummenkontrolle**

Nach der hier vertretenen Auffassung ist in diesem Fall in Anlehnung an die Ausführungen im koordinierten Ländererlass M sowohl bei der A-GmbH als auch bei der B-GmbH als Beschäftigter zu berücksichtigen.<sup>16</sup>

In dieser Folge überschreitet auch die Beschäftigtenanzahl der B-GmbH die Grenze von 5 Beschäftigten, sodass eine Lohnsummenkontrolle auch hinsichtlich dieser wirtschaftlichen Einheit stattzufinden hat.

---

<sup>15</sup> H 13a.4 AEErbSt 2017; Kaminski, Stbg 2017, S. 442; Geck ZEV 2017, S. 481.

<sup>16</sup> H 13a.4 AEErbSt 2017.

## **2. Ausgangslohnsumme und Mindestlohnsumme**

Dies hat zumindest in der Zukunft Einfluss auf die Ausgangslohnsumme und die Mindestlohnsumme der übertragenen wirtschaftlichen Einheiten. Während bislang der gesamte Lohnaufwand für M bei der A-GmbH berücksichtigt wird und in der Folge mit 400 % bzw. 700 % in die Mindestlohnsumme einfließt, fließt dieser künftig nur hinsichtlich 70 % zu diesen Prozentsätzen in die Lohnsumme ein, im Hinblick auf die übrigen 30 % mit 250 % bzw. 500 %. Erfolgt die Änderung des Anstellungsverhältnisses kurz vor der Übertragung, ergibt sich hier kein anderes Ergebnis. Zwar fließt der gesamte Lohnaufwand für M über den hohen Prozentsatz in die Mindestlohnsumme ein. Da aber die gemeinsame Mindestlohnsumme für beide übertragenen wirtschaftlichen Einheiten gilt und nach den koordinierten Ländererlassen auch die maßgebenden jährlichen Lohnsummen als Gesamtsumme auszuweisen sind,<sup>17</sup> fließen die Entgeltzahlungen durch die B-GmbH in diese Gesamtsumme ein, sodass auch weiter 100 % des Lohnaufwandes für M Berücksichtigung findet.

### **Fall 3**

Die Art der Finanzierung des Unternehmenskaufs könnte einen Einfluss auf das begünstigte Vermögen haben.

#### **1. Übrige Begünstigungsvoraussetzungen**

Unterstellt die begünstigungsfähigen Anteile an der A-GmbH und an der B-GmbH bestehen den 90 %-Verwaltungsvermögenstest, so kann der Verschonungsabschlag von 85 % bzw. 100 % § 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG oder von 100 % gem. § 13a Abs. 10 S. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG grundsätzlich zur Anwendung auf das begünstigte Vermögen gebracht werden. Der Wert der zusammengerechneten übertragenen Anteile beläuft sich auf €23.330.000,00 = €13 Mio. für A-GmbH + €5.330.000,00 (41 % \* €13 Mio.) für C-GmbH + €5 Mio. für B-GmbH.

#### **2. Begünstigtes Vermögen**

In einem nächsten Schritt ist unter anderem zu fragen, was begünstigtes Vermögen darstellt.

Begünstigtes Vermögen ist der gemeine Wert des betrieblichen Vermögens nach Abzug des (Netto-)Verwaltungsvermögens, mit Ausnahme des unschädlichen Verwaltungsvermögens. Finanzmittel sind als Verwaltungsvermögen anzusehen, soweit der gemeine Wert der

---

<sup>17</sup> A 13a.6 S. 3 AEErbSt 2017; vgl. dazu Korezkij, DStR 2017, S. 1729.

Finanzmittel (Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen) nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden 15 % des anzusetzenden gemeinen Wertes des Betriebs übersteigt. Da alle Gesellschaften gewerblich tätig sind, kann der Sockelbetrag zur Anwendung gebracht werden. Von vornherein auszuschneiden sind junge Finanzmittel. Dies ist der positive Saldo der eingelegten und entnommenen Finanzmittel, die dem Betrieb bei Steuerentstehung weniger als zwei Jahre zuzurechnen sind. Für diese jungen Finanzmittel kommt der sog. Finanzmitteltest zur Bestimmung, ob es sich bei Finanzmitteln überhaupt um Verwaltungsvermögen handelt (Schuldenverrechnung und 15 %-iger Sockelbetrag) ebenso wenig zur Anwendung wie der 10 % Freibetrag für Verwaltungsvermögen (unschädliches Verwaltungsvermögen) und die allgemeine Schuldenverrechnung. Junge Finanzmittel sind in jedem Fall einer Besteuerung zuzuführen, soweit der Wert dem gemeinen Wert der im Besteuerungszeitpunkt vorhandenen Finanzmittel entspricht.<sup>18</sup> Die Ansicht der Finanzverwaltung zur Begrenzung auf die vorhandenen Finanzmittel ist zu begrüßen, zumal sie sich dem Gesetzeswortlaut unmittelbar nicht entnehmen lässt, sondern nur im Wege der Auslegung ermittelt werden kann. Das Ergebnis ist sachgerecht, da ansonsten Finanzmittel besteuert würden, die gar nicht mehr vorhanden sein können.

*Variante 1:*

Erfolgt die Finanzierung des Unternehmenskaufs durch die C-GmbH mittels Einlage des Betrages von €4 Mio. und weiteren Einlagen der übrigen Gesellschafter in Höhe von €6 Mio., stellt dies aus Sicht der C-GmbH eine Einlage von Finanzmitteln dar, da ein Geldbetrag eingelegt wurde. Die Einlage erfolgt aus Sicht der C-GmbH im Jahr vor der geplanten Übertragung der Anteile und damit auch innerhalb des Zwei-Jahres-Zeitraums für die jungen Finanzmittel. Unterstellt, es liegen keine Entnahmen in dem maßgeblichen Zwei-Jahres-Zeitraum vor, führt diese Finanzierung des Unternehmenskaufs dazu, dass die €10 Mio. in Höhe der Beteiligung junge Finanzmittel sind. Die jungen Finanzmittel sind gem. § 13b Abs. 9 S. 2 HS. 2 ErbStG auf jeder Ebene, also zunächst isoliert auf Ebene der C-GmbH zu ermitteln. In einem nächsten Schritt werden sie zu dem Anteil, zu dem die Beteiligung besteht, in die Verbundvermögensaufstellung aufgenommen.<sup>19</sup> Hier also mit €4,1 Mio. (41 % \* 10 Mio.). Nach der in den koordinierten Ländererlassen vertretenen Auffassung der Finanzverwaltung findet eine Begrenzung auf den tatsächlichen Finanzmittelbestand erst auf der obersten Feststellungsebene statt.<sup>20</sup> Bei der A-GmbH ist ein

---

<sup>18</sup> A 13b.23 Abs. 3 S. 3 AEErbst 2017.

<sup>19</sup> A 13b.29 Abs. 2 S. 2 AEErbst 2017.

<sup>20</sup> A 13b.29 Abs. 4 S. 2 AEErbSt 2017.

(Brutto-)Finanzmittelbestand zum Besteuerungszeitpunkt von €5 Mio. anzunehmen, hinzu kommt der anteilige (Brutto-)Finanzmittelbestand der C-GmbH von €615.000,00 (41 % \* 1,5 Mio.), sodass in jedem Fall die jungen Finanzmittel in Höhe von €4,1 Mio. einer Besteuerung zuzuführen sind.

Dies gilt, obgleich die Mittel zum Erwerb des Unternehmenskaufs zumindest in Höhe von €4 Mio. nicht von außen zugeführt worden sind und mit den Mitteln eine Investition in betriebliches Vermögen getätigt wurde.<sup>21</sup> Die Mittel waren im Konzernverbund länger als zwei Jahre vorhanden und sind diesem nicht zugeführt worden, um an einer etwaigen Begünstigung teilzuhaben. Ein Missbrauch ist nicht zu befürchten. Zudem wurden von der Seite des E nur €4 Mio. zugeführt, also kann sich aus seiner Sicht auch nur in dieser Höhe der Vorwurf eines Missbrauchs durch Umqualifizierung ergeben. Dennoch werden ihm €4,1 Mio. zugerechnet. Auch der Gedanke, bei der A-GmbH liege äquivalent eine Entnahme von Finanzmitteln vor, kann nicht überzeugen. Liegen bei der A-GmbH keine zu kompensierenden Einlagen von Finanzmitteln innerhalb des relevanten Zwei-Jahres-Zeitraums vor, läuft diese Entnahme leer.<sup>22</sup>

#### *Variante 2:*

Im Falle einer Darlehensfinanzierung des Unternehmenskaufs stellt sich ebenfalls die Frage nach dem begünstigten Vermögen.

In diesem Fall liegt aus Sicht der C-GmbH keine Einlage, sondern die Begründung einer Verbindlichkeit vor. Eine Einlage von Finanzmitteln i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr.5 S. 2 ErbStG ist nicht gegeben. Eine Besteuerung von jungen Finanzmitteln unterbleibt.

Die zugeführten Finanzmittel in Höhe von €4 Mio. werden auch am Stichtag nicht mehr vorhanden sein, da die Investition in den Erwerb der D-GmbH erfolgt ist. Bei der C-GmbH ist eine Verbindlichkeit in Höhe von insgesamt €10 Mio. vorhanden, die anteilig, also mit €4,1 Mio., in die Verbundvermögensaufstellung aufzunehmen wäre.

Bei der A-GmbH ist in der Folge eine Forderung anstelle eines Geschäftsguthabens in Höhe von €4 Mio. vorhanden.

---

<sup>21</sup> Vgl. zum jungen Verwaltungsvermögen H 13b.29 "Junges Verwaltungsvermögen im Verbund" AEErbst 2017; Korezkij, DStr 2017, S. 1729; Reich, DStR 2017, S. 1858.

<sup>22</sup> Zum Ganzen Reich, DStR 2017, S. 1858; Geck, ZEV 2017, S. 481.

Da die Forderung und die Verbindlichkeit einander innerhalb des übertragenen Vermögens in Höhe von €4 Mio. gegenüberstehen, sind diese gem. § 13b Abs. 9 S. 3 ErbStG in dieser Höhe nicht anzusetzen.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> A 13b.29 Abs. 3 S. 2 AEErbSt 2017.

## **B. LITERATURHINWEISE**

- Geck, Reinhard, Der koordinierte Ländererlass zur Erbschaftsteuerreform vom 22.6.2017: eine Hilfestellung für die Beratungspraxis, ZEV 2017, S. 481.
- Kaminski, Bert, Der koordinierte Ländererlass zur Anwendung der erbschaftsteuerlichen Neuregelungen vom 22.06.2017, Stbg 2017, S. 442.
- Korezkij, Leonid, Anwendungserlasse zur Erbschaftsteuerreform: Eine erste Bestandsaufnahme, DStR 2017, S. 1729.
- Kußmaul, Heinz / Müller, Florian, Junges Vermögen im neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht – Konnexionen und Korrelationen, Ubg 2017, S. 269.
- Ramb, Jörg, (Neue) Verschonungsregelungen bei Unternehmensnachfolge - Teil I: Einzelunternehmen, NWB 2017, S. 3519; - Teil II: Anteile an Personen- und Kapitalgesellschaften, NWB 2017, S. 3592; - Teil III: Sonderproblembereiche bei Regelfverschonung; NWB 2017, S. 3878.
- Reich, Manfred, Der koordinierte Ländererlass vom 22.06.2017 zur Unternehmenserbschaftsteuer, BB 2017, S. 1879.
- Reich, Manfred, Der koordinierte Ländererlass zum Unternehmenserbschaftsteuerrecht aus Sicht der Beratungs- und Gestaltungspraxis, DStR 2017, S. 1858.
- Viskorf, Hermann-Ulrich, Ein Jahr „Erbschaftsteuerreform 2016“ – Eine Bestandsaufnahme, NWB 2017, S. 3448.
- Wachter, Thomas, Ausgewählte Fallbeispiele zur Erbschaftsteuerreform 2016, DB 2017, S. 804.