

Erbschaftssteuerreform – Bewertung von Unternehmensanteilen

Wie aus der Presseberichterstattung bekannt ist, sind jeweils zum 01. Januar 2009 und zum 01. Januar 2010 wichtige Neuerungen im Erbrecht und im Erbschaftssteuerrecht in Kraft getreten.

Nachdem diese Änderungen zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens eine große öffentliche Resonanz gefunden haben, ist es mittlerweile ruhiger um diese Themen geworden.

NJP wird, da erste Erfahrungen mit dem reformierten Erbrecht vorliegen, in loser Folge auf einige Neuerungen hinweisen, die im privaten wie auch geschäftlichen Umfeld von Bedeutung sein können.

Den Anfang macht eine Änderung in § 11 Bewertungsgesetz (BewG), welche gravierende Auswirkung auf die Bewertung von Unternehmensanteilen bei Erwerbsvorgängen durch Ausscheiden eines Gesellschafters zu Lebzeiten des Gesellschafters bzw. von Todes wegen haben kann.

Mit der Änderung des Bewertungsgesetzes ist der Gesetzgeber einer Forderung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 2006 nachgekommen, welches die unterschiedliche Bewertung von Betriebsvermögen nach der Gesellschaftsform bemängelt hatte. Insbesondere die Bewertung von Betriebsvermögen nach Steuerbilanzwerten und die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach dem so genannten Stuttgarter Verfahren hat das Bundesverfassungsgericht – neben den Bewertungsmethoden beispielsweise für Grundbesitz – für mit dem grundgesetzlichen Gleichheitsgrundsatz nicht vereinbar gehalten. Die verwendeten Bewertungsmethoden hätten keine Beziehung zum gemeinen Wert – also dem Verkehrswert –, welcher die Grundlage für die erbschaftssteuerrechtliche Bewertung anderer Vermögensgegenstände darstellt und führten zu einer ungerechtfertigten Unterbewertung von Betriebsvermögen.

Für die nunmehr für alle Unternehmensformen einheitliche Unternehmensbewertung gibt es nach dem neu gestalteten § 11 BewG sieben Methoden, den erbschaftssteuerrechtlichen Wert festzustellen:

- den Börsenkurs;
- den aus Verkäufen abgeleiteten Wert;
- das normale Ertragswertverfahren;
- das vereinfachte Ertragswertverfahren;
- andere nichtsteuerliche Methoden;
- den Substanzwert;
- den Liquidationswert,

wobei der aus Verkäufen abgeleitete Wert und insbesondere das vereinfachte Ertragswertverfahren voraussichtlich die größte Bedeutung haben werden.

Bei dem vereinfachten Ertragswertverfahren handelt es sich – wie beim Stuttgarter Verfahren – um ein vergangenheitsbezogenes Verfahren, welches jedoch nicht mehr auf dem Steuerbilanzwert basiert.

Nach den derzeitigen Einschätzungen wird diese Änderung zu einer Erhöhung der Wertansätze bei nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften um mehr als die Hälfte, bei Personengesellschaften auf mehr als das Doppelte und bei großen Familienunternehmen um mehr als das Dreifache führen.

Die Steuersätze wurden im Zuge dieser Änderungen nicht abgesenkt. Teilweise wurden sie sogar erhöht.

Auswirkungen hat die Gesetzesänderung insbesondere im Rahmen der erbschafts- und schenkungssteuerlichen Bewertung zu niedrig angesetzter gesellschaftsrechtlicher Abfindungen. Um das Gesellschaftsvermögen im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters – sei es von Todes wegen oder unter Lebenden – zu schonen und um eine klare Regelung im Gesellschaftsvertrag zu verankern, wurden und werden häufig Abfindungsbeschränkungen geregelt, die Abfindungen unter dem Verkehrswert der abzufindenden Beteiligung zum Gegenstand haben.

Waren solche Regelungen bislang aus erb- und schenkungssteuerlicher Sicht nicht relevant, werden diese jetzt zu erheblichen steuerlichen Belastungen für die in der Gesellschaft verbleibenden Gesellschafter führen. Durch die unverändert gebliebenen gesetzlichen Fiktionen in § 3 Abs. 1 Nr. 2 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) und in § 7 Abs. 7 ErbStG gilt der Betrag, um den der Wert des Anteils des ausscheidenden Gesellschafters den Wert der an diesen zu zahlenden Abfindung übersteigt, als Schenkung bzw. Schenkung auf den Todesfall des ausscheidenden Gesellschafters an die übrigen Gesellschafter und ist als solche zu versteuern. Dies gilt für alle Fälle des Übergangs von Geschäftsanteilen, die eine Anwachsung von Geschäftsanteilen zur Folge haben, also bei Personengesellschaften

- die Fortsetzung der Gesellschaft unter den lebenden Gesellschaftern bei Tod eines Gesellschafters;
- die Insolvenz eines Gesellschafters (§ 131 Abs. 3 Nr. 2 HGB);
- die Kündigung eines Gesellschafters (§ 131 Abs. 3 Nr. 3 HGB);
- die Ausschließung eines Gesellschafters (§ 140 HGB);
- etc.

bei der GmbH insbesondere

- die Zwangseinziehung von Geschäftsanteilen aufgrund gesellschafts-vertraglicher Regelungen.

Bei Personengesellschaften (GbR, OHG, KG, Partnerschaftsgesellschaft), aber auch bei der GmbH, gilt es – aufgrund dieser Änderungen – die Gesellschafts-verträge auf etwaige steuerrechtliche Fallstricke hin zu überprüfen und den neuen Umständen anzupassen. Gestalterische Ansätze können dabei Abtretungs-verpflichtungen als Alternative zu automatischen Ausscheidungsvorgängen bei Personengesellschaften oder Regelungen zum freiwilligen Ausscheiden aus der GmbH bis hin zum Wechsel in eine andere Rechtsform sein.

Ein besonderer Bedarf der Anpassung von Gesellschaftsverträgen besteht bei so genannten Buchwertklauseln, Verweisen auf das Stuttgarter Verfahren und Abfindungen zum „gemeinen Wert“. Eine obergerichtliche Bewertung dieser Regelungen im Lichte des reformierten Erbschaftssteuerrechts ist bislang nicht erfolgt. Hier besteht erhebliche Unsicherheit.

Der bestehende gestalterische Spielraum sollte individuell auf die jeweiligen gesellschaftsrechtlichen Bedürfnisse angepasst und mit Rechts- und steuerlichen Beratern abgestimmt werden.