

EIDEL & PARTNER
Sinnvolle Zahlen.

EIDEL & PARTNER
Sinnvolle Zahlen.

Generationswechsel:

Die Erbschaftsteuerreform als Unsicherheitsfaktor
in der Unternehmensnachfolge

UniCredit Bank AG
Offenburg, 27. Januar 2016

WP/StB Dr. Michael Strickmann

Eidel & Partner mbB
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Berliner Straße 56
D-77694 Kehl
Tel. + 49 7851 74810
Fax + 49 7851 748190
ep@eidel-partner.de
www.eidel-partner.de



Agenda

1. **Bewegte Zeiten für erbschaftsteuerliche Regeln**
2. **Was war/ist: ErbSt-Vorgaben 2008**
3. **Die geplante Neuregelung gemäß Regierungsentwurf**
4. **Alt- und Neuregelung im Vergleich**
5. **Kritik am Regierungsentwurf**

Chronologie und Status Quo des Gesetzgebungsprozesses

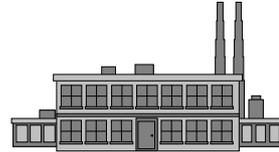
Datum

- | | |
|------------|--|
| 07.11.2008 | Verfassungswidrigkeit des ErbStG erstmalig durch das BVerfG festgestellt |
| 24.12.2008 | Erbschaftsteuerreformgesetz:
wesentliche/gänzliche Steuerbefreiung von Betriebsnachfolgen unabhängig von der Steuerklasse |
| 17.12.2014 | erneut Feststellung der Verfassungswidrigkeit des ErbStG durch das BVerfG
Frist zur Nachbesserung = 30.06.2016 |
| 02.06.2015 | Gesetzesentwurf der Bundesregierung |
| 25.09.2015 | Länderentwurf des Bundesrats als Gegenvorschlag (erhebliche Änderungen) |
| 08.10.2015 | Bundesregierung weist Vorschlag des Bundesrats zurück |
| HEUTE | Verzögerung des Gesetzgebungsverfahrens aufgrund „politischen Verständigungsbedarfs“ |
| HEUTE | Frist des BVerfG für Umsetzung der ErbSt-Änderung ambitioniert |

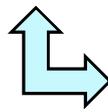
Das Grundproblem: Gleichmäßigkeit der Besteuerung



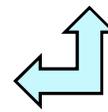
Barvermögen = 9,1 Mio. EUR



Jahresertrag 500 TEUR
x Multiplikator (2016) = 18,2
= Wert 9,1 Mio. EUR



Erbe: Tochter/Sohn
Steuerklasse I
Freibetrag 400 TEUR
Steuerlast ca. 2 Mio. EUR



Privilegierung



Begünstigungsstruktur nach bisherigem Recht

1.	Anwendungsbereich: Betriebsvermögen • inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen • inländisches Betriebsvermögen iSd §§ 15, 18 EStG • Anteile an Kapitalgesellschaften > 25% (Mindestbeteiligung) mit Sitz im Inland/EU		
	} inkl. Anteile an Personengesellschaften		
2.	Verwaltungsvermögenstest		
	VwV > 50%	VwV ≤ 50% (insgesamt Begünstigung)	
3.	insgesamt KEINE Begünstigung	Regelverschonung	Optionsverschonung VwV < 10% unwiderruflicher Antrag
4.	Steuerbegünstigung	85%	100%
	Behaltensfrist	5 Jahre	7 Jahre
	Lohnsumme (ab 20 AN)	400%	700%
	Abzugsbetrag	150 TEUR (alle 10 Jahre)	-

Erläuterungen zur bisherigen Begünstigungsstruktur

Was ist eigentlich „Verwaltungsvermögen“ in Industrie, Handel, Dienstl.?

- Dritten zur Nutzung überlassenes Immobilienvermögen (Ausnahme: Betriebsaufspaltung, Betriebsverpachtung im Ganzen)
- Anteile an Kapitalgesellschaften ≤ 25%
- Beteiligungen an Gesellschaften iSd §§15, 18 EStG und Anteile an Kapitalgesellschaften (Mindestbeteiligung) mit eigenem Verwaltungsvermögen > 50%
- Wertpapiere und vergleichbare Forderungen
- Gemeiner Wert der liquiden Mittel, Geldforderungen und anderen Forderungen abzgl. Schulden > 20% des Werts des Betriebsvermögens
- Kunst, Literatursammlungen, Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine (außer bei Handel mit diesen Gegenständen)



„nicht betriebsnotwendiges Vermögen“

Erläuterungen zur bisherigen Begünstigungsstruktur

Ausnahme: Junges Verwaltungsvermögen

- Betriebszugehörigkeit < 2 Jahre
- ist stets steuerpflichtig bzw. nicht begünstigt

Ermittlung des Verwaltungsvermögensanteils

$$\frac{\Sigma \text{gemeiner Wert der Einzelwirtschaftsgüter des VwV}}{\Sigma \text{gemeiner Wert des Betriebs}}$$

Lohnsummenregelung (Anwendung erst > 20 AN)

- Jahreslohnsumme darf während der Behaltensfrist (5/7 Jahre) 400% bzw. 700% der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten
- Unterschreiten der Mindestlohnsumme = prozentuale Verminderung des Verschonungsabschlags (85% bzw. 100%) mit Wirkung für die Vergangenheit

Erläuterungen zur bisherigen Begünstigungsstruktur

Abzugsbetrag bei Regelverschonung

- Zusätzliche Verschonung von max. 150.000 € auf 15% des nicht begünstigten Vermögens mit Abschmelzungseffekt (50% des übersteigenden Betrags)

Veräußerung/Aufgabe des Betriebs innerhalb der Behaltensfrist

- Rückwirkende Versteuerung des Erwerbs

Was hatte das Verfassungsgericht auszusetzen?

- ⌋ Überprivilegierung des Betriebsvermögens
- ⌋ Schlupflöcher (z.B. Cash-GmbH), z.T. Nachbesserungsversuche
- ⌋ Lohnsummen: unverhältnismäßige Freistellung von Betrieben ≤ 20 AN
- ⌋ VwV-Test: „Alles-oder-nichts“-Prinzip
- ⌋ VwV-Test: Kaskadeneffekt in Konzernen (VwV $\leq 50\%$ wird auf nächster Ebene wie uneingeschränktes Produktivvermögen behandelt)
- ⌋ Automatische Verschonung bei großen Unternehmen ohne Bedürfnisprüfung

Erstanwendung und Rückwirkung

Erstanwendung	Rückwirkung
<p>Fristgewährung zur Schaffung eines verfassungsmäßigen ErbSt-Rechts durch das BVerfG bis zum 30.06.2016</p>	<p>Inkrafttreten am Tag nach der Gesetzesverkündung (Gesetzesentwurf)</p> <ul style="list-style-type: none"> • keine Rückwirkung vorgesehen • aktuelles Recht weiter anwendbar, aber Rechtsunsicherheit bei Übertragungen seit 17.12.2014 • Bescheide für nach Alt-Recht entstandene Erbschaftsteuer ergehen aktuell vorläufig gem. § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 AO

Gesetzesentwurf:

Ankündigung -> „minimal-invasive „Änderungen

Tatsächlich: Deutliche Verschärfung mit Mehrbelastungen für größere Betriebe

Begünstigungsstruktur des Gesetzesentwurfs im Überblick

1. Begünstigungskonzept für Betriebsvermögen wird grundsätzlich beibehalten
2. **NEU:** Einführung von Erwerbsgrenzen:
 - Klein-Erwerbe **≤ 26 Mio. €** (≤ 52 Mio. € Familienunternehmen)
 - Groß-Erwerbe **> 26 Mio. €** (> 52 Mio. € ≤ 142 Mio. € Familienunternehmen)
3. **NEU:** besondere Erwerbshöchstgrenzen für Familienunternehmen
4. **NEU:** Abschaffung des Verwaltungsvermögenstests
Neudefinition für begünstigtes Vermögen = „Wirtschaftsgüter, die im Zeitpunkt der Entstehung der ErbSt jeweils überwiegend einer betrieblichen Tätigkeit iSd §§ 13, 15, 18 EStG als Hauptzweck dienen“
5. **NEU:** Anpassung der Lohnsummenregelung:
 - Anwendung ab 4 Arbeitnehmern (vorher 20)
 - gestaffelte Vergünstigung: > 4-10, > 11-15, > 16
6. **NEU:** neue Berechnung der Begünstigungsquote

Regelungsdetails

Klein-Erwerbe bis 26 Mio. € (bis 52 Mio. €) pro Erbe

	≤ 3 AN	4-10 AN	11-15 AN	> 15 AN
Regelverschonung (Verschonung 85%)				
Behaltensfrist:	5 Jahre	5 Jahre	5 Jahre	5 Jahre
Lohnsumme:	-	mind. 250%	mind. 300%	mind. 400%
Optionsverschonung (Verschonung 100%)				
Antrag unwiderruflich				
Behaltensfrist:	7 Jahre	7 Jahre	7 Jahre	7 Jahre
Lohnsumme:	-	mind. 500%	mind. 565%	mind. 700%

⇒ Lohnsummenregelung gestaffelt ab 4 Arbeitnehmern (vorher ab 20 AN)

⇒ maximale Lohnsumme (400%/700%) unverändert

⇒ Abzugsbetrag von 150 TEUR bei Regelverschonung (mit Abschmelzung) bleibt erhalten

Regelungsdetails

Groß-Erwerbe > 26 Mio. € (> 52 Mio. €) pro Erbe => grds. keine Verschonung

auf ANTRAG Alternative I:	Verschonungs- abschlagsmodell	
ODER	Regelverschonung: 85% - 20%	<ul style="list-style-type: none"> Lohnsummen gestaffelt nach Neuregelung Behaltensfrist 5 / 7 Jahre Verschonungsabschlag verringert sich um 1%-Punkt je 1,5 Mio. €, die der Erwerb über 26 Mio. € (52 Mio. €) liegt => ab 116 Mio. € (142 Mio. €) konstanter Verschonungsabschlag von 20% bzw. 35% (Mindestverschonungsabschlag)
	Optionsverschonung: 100% - 35%	
	Abschmelzung des Verschonungsabschlags	
auf ANTRAG Alternative II:	Verschonungsbedarfs- prüfung	
	Behaltensfrist: 7 Jahre	<ul style="list-style-type: none"> Steuererlass, soweit „Steuerschuld nicht aus 50% des verfügbaren Vermögens“ begleichbar ⇒ Vorhandenes nicht begünstigtes Betriebsvermögen und durch Erbschaft erworbenes Privatvermögen ⇒ Steuerstundung bis zu 6 Monaten möglich
	Lohnsumme:	
	4-10: 500%	
	11-15: 565%	
	>15: 700%	

Regelungsdetails

Wie werden „Familienunternehmen“ abgegrenzt?

„Satzungstest“ → Voraussetzungen, die kumulativ zu erfüllen sind:

- Entnahmen bei Personengesellschaften bzw. Gewinnausschüttungen bei Kapitalgesellschaften sind nahezu vollständig beschränkt
- Verfügung über die Beteiligung auf Angehörige iSd § 15 AO beschränkt
- bei Ausscheiden ist eine Abfindung erheblich unter dem gemeinen Wert vorgesehen
- Bestimmungen müssen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen
- Überwachungszeitraum verlängert sich von 10 auf 40 Jahre – 10 Jahre vor und 30 Jahre nach Übertragungstichtag

Regelungsdetails

Ermittlung des „begünstigten Betriebsvermögens“

$$\text{Begünstigungsquote} = \frac{\text{Nettowert begünstigtes Vermögen (orig. beg.)}}{\text{Nettowert gesamtes Vermögen}}$$

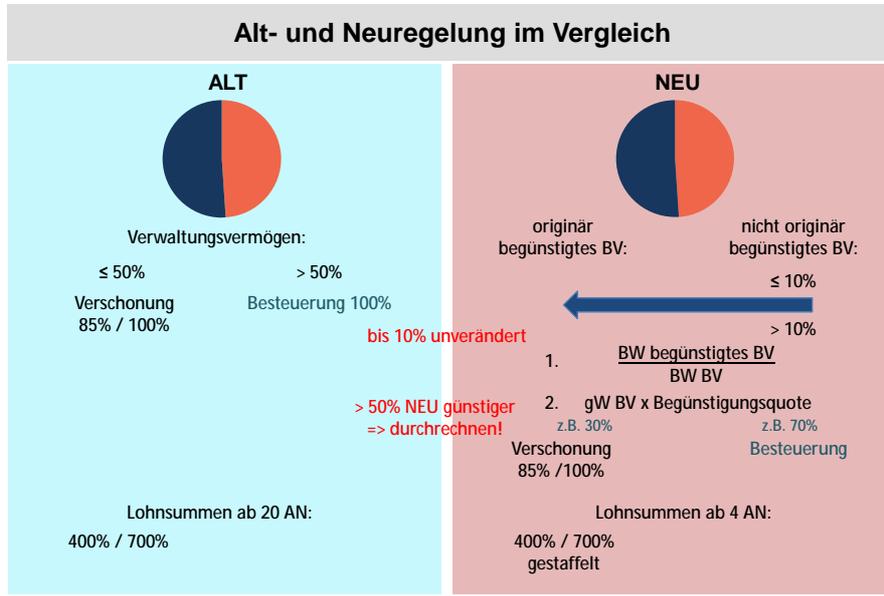
$$\text{Begünstigtes Vermögen} = \text{Begünstigungsquote} \times \text{gemeiner Wert des BV}$$

Ergänzende Regelungen

- Nettowert des nicht begünstigten Vermögens (nach Neudefinition) wird bis zu 10% des Nettowerts des begünstigten Vermögens wie begünstigtes Vermögen behandelt
- Junges Betriebsvermögen wird wie bisher herausgelöst und ist zu versteuern
- Finanzmittel sind nur zum Teil begünstigt (Finanzmitteltest):

$$\text{Nicht begünstigte Finanzmittel} = \Sigma \text{Finanzmittel} - \Sigma \text{Schulden} - 20\% \text{ des gemeinen BV-Werts}$$

- Konzern/Verbund: Prüfung der 10%-Grenze und Finanzmitteltest auf konsolidierter Basis



Alt- und Neuregelung im Vergleich - Rechenbeispiel

Entwicklung der Besteuerung des Betriebsvermögens*

Höhe VwV/ nicht beg.V	ErbSt ALT				ErbSt NEU			
	Regelverschonung		Steuerpflicht		begünstigtes BV		nicht beg. BV	
	auf 85% BV Steuersatz	auf 15% BV Steuersatz	auf 100% BV Steuersatz	ErbSt in T€	auf 85% BV Steuersatz	auf 15% BV Steuersatz	Steuerpflicht auf ...% Steuersatz	ErbSt in T€**
0%	0%	19%		713	0%	19%	0%	713
<10%	0%	19%		713	0%	19%	0%	713
>10%	0%	19%		713	0%	19%	19%	1.116
20%	0%	19%		713	0%	23%	23%	1.840
30%	0%	19%		713	0%	23%	23%	2.329
40%	0%	19%		713	0%	23%	23%	2.818
<50%	0%	19%		713	0%	27%	27%	3.824
>50%	„Alles-oder-nichts“		27%	6.750	0%	27%	27%	3.881
60%			27%	6.750	0%	27%	27%	4.455
70%			27%	6.750	0%	27%	27%	5.029
80%			27%	6.750	0%	27%	27%	5.603
90%			27%	6.750	0%	27%	27%	6.176
100%	27%	6.750	0%	6.750	0%	27%	6.750	

Annahmen:
 Erwerb = 25 Mio €
 Betrieb
 Erwerber Stkl. I
 unveränderte Steuersätze gem. § 19 ErbStG
 *stark vereinfacht: Finanzmitteltest, Lohnsummenregelung, Härteausgleich, Abzugsbetrag vernachlässigt
 ** ErbSt als Summe auf 15% im Rahmen der Regelverschonung des nicht begünstigten Vermögens zzgl. auf originär nicht beg. BV

Zeichnet sich eine neuerliche Verfassungswidrigkeit ab?

- ⌋ **Unschärfe Abgrenzung des Hauptzwecks (was ist bei mehreren Hauptzw.)**
- ⌋ **Definition des beg. Vermögens auf Ebene von Einzelwirtschaftsgütern**
- ⌋ **Stichtagsbeurteilung der betrieblichen Nutzung (zB Vorratsgrundstücke)**
- ⌋ **Satzungstest und Überwachungszeitraum bei FamUN zu unkonkret/lang**
- ⌋ **Lohnsummenregelung ungleich angepasst (400% versus 500% bei Regelverschönung)**
- ⌋ **Berechnung der Begünstigungsquote nach unterschiedlichen Werten führt zur indirekten Besteuerung des Firmenwerts**
- ⌋ **Bei Konzernen sehr komplexe Verbundvermögensaufstellung**

Zeichnet sich eine neuerliche Verfassungswidrigkeit ab?

- ⌋ **Fehlen einer Sanierungsklausel**
- ⌋ **Bei Großerwerben Mindestverschönung von 20% bzw. 35%**
- ⌋ **Bei Großerwerben Durchrechnen bis zur ErbSt erforderlich**
- ⌋ **Positiv: ab VwV > 50 % durch Neuregelung besser gestellt**

Herzlichen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit