



Unternehmensnachfolge und Änderung der Erbschaftbesteuerung in Deutschland im Lichte der aktuellen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes

DNJV – Frühjahrstagung - Bornholm 29. Mai 2015

Matthias Chuchra

Gliederung

- 1. Leitsätze der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes vom 17. Dezember 2014 (Az.: 1 BvL 21/12)**
- 2. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Grundlagen**
- 3. Auswirkungen des Urteils des Bundesverfassungsgerichts**
- 4. Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers**
- 5. Handlungsbedarf bei der (vorweggenommenen) Erbfolge**
- 6. Aktuelles zu Verwaltungserlassen, Rechtsprechung und Gesetzgebung**



Gliederung

- 1. Leitsätze der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes vom 17. Dezember 2014 (Az.: 1 BvL 21/12)**
2. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Grundlagen
3. Auswirkungen des Urteils des Bundesverfassungsgerichts
4. Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers
5. Handlungsbedarf bei der (vorweggenommenen) Erbfolge
6. Aktuelles zu Verwaltungserlassen, Rechtsprechung und Gesetzgebung



Leitsätze der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes vom 17. Dezember 2014

- **Ls. 4: Die Verschonung von Erbschaftsteuer beim Übergang betrieblichen Vermögens in §§ 13a und 13b ErbStG ist angesichts ihres Ausmaßes und der eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar**
- **Ls. 5: Ein Steuergesetz ist verfassungswidrig, wenn es Gestaltungen zulässt, mit denen Steuerentlastungen erzielt werden können, die es nicht bezweckt und die gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen sind**



Gliederung

1. Leitsätze der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes vom 17. Dezember 2014 (Az.: 1 BvL 21/12)
- 2. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Grundlagen**
3. Auswirkungen des Urteils des Bundesverfassungsgerichts
4. Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers
5. Handlungsbedarf bei der (vorweggenommenen) Erbfolge
6. Aktuelles zu Verwaltungserlassen, Rechtsprechung und Gesetzgebung



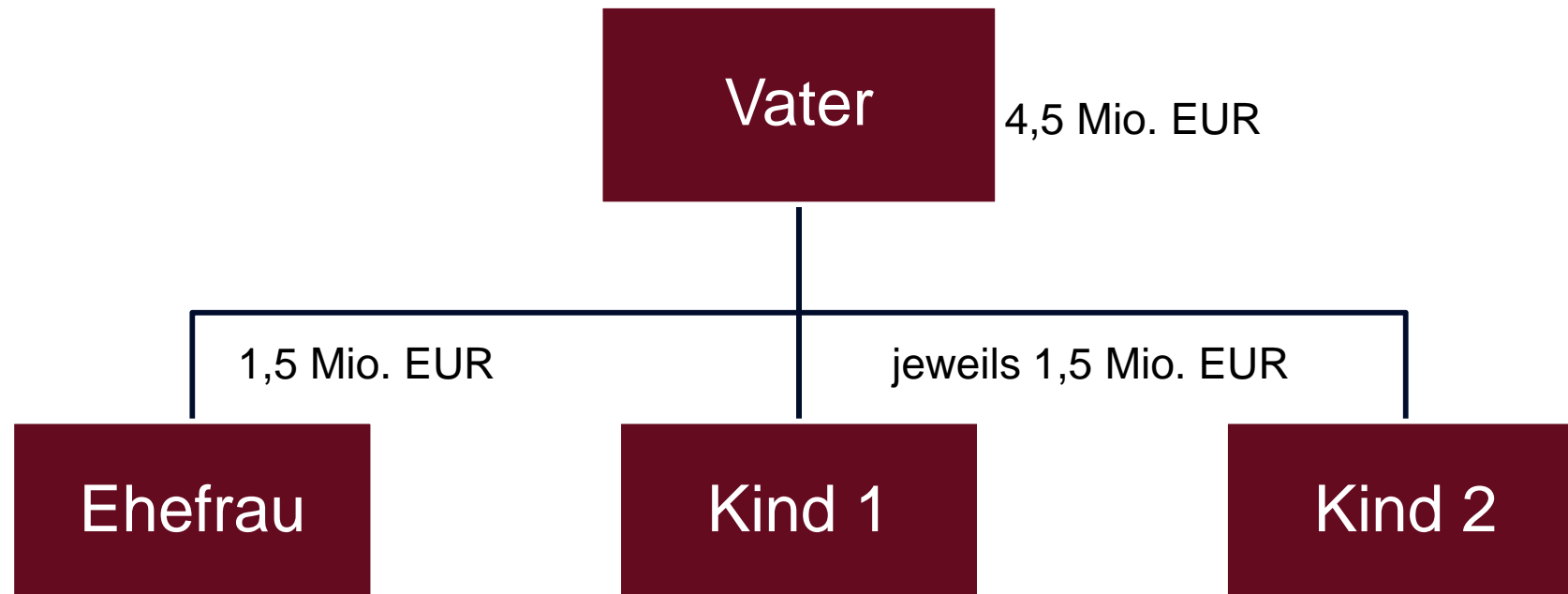
Steuersätze

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschl. EUR ...	Prozentsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III
75.000	7	15	30
300.000	11	20	30
600.000	15	25	30
6.000.000	19	30	30
13.000.000	23	35	50
26.000.000	27	40	50
über 26.000.000	30	43	50

Persönliche Freibeträge

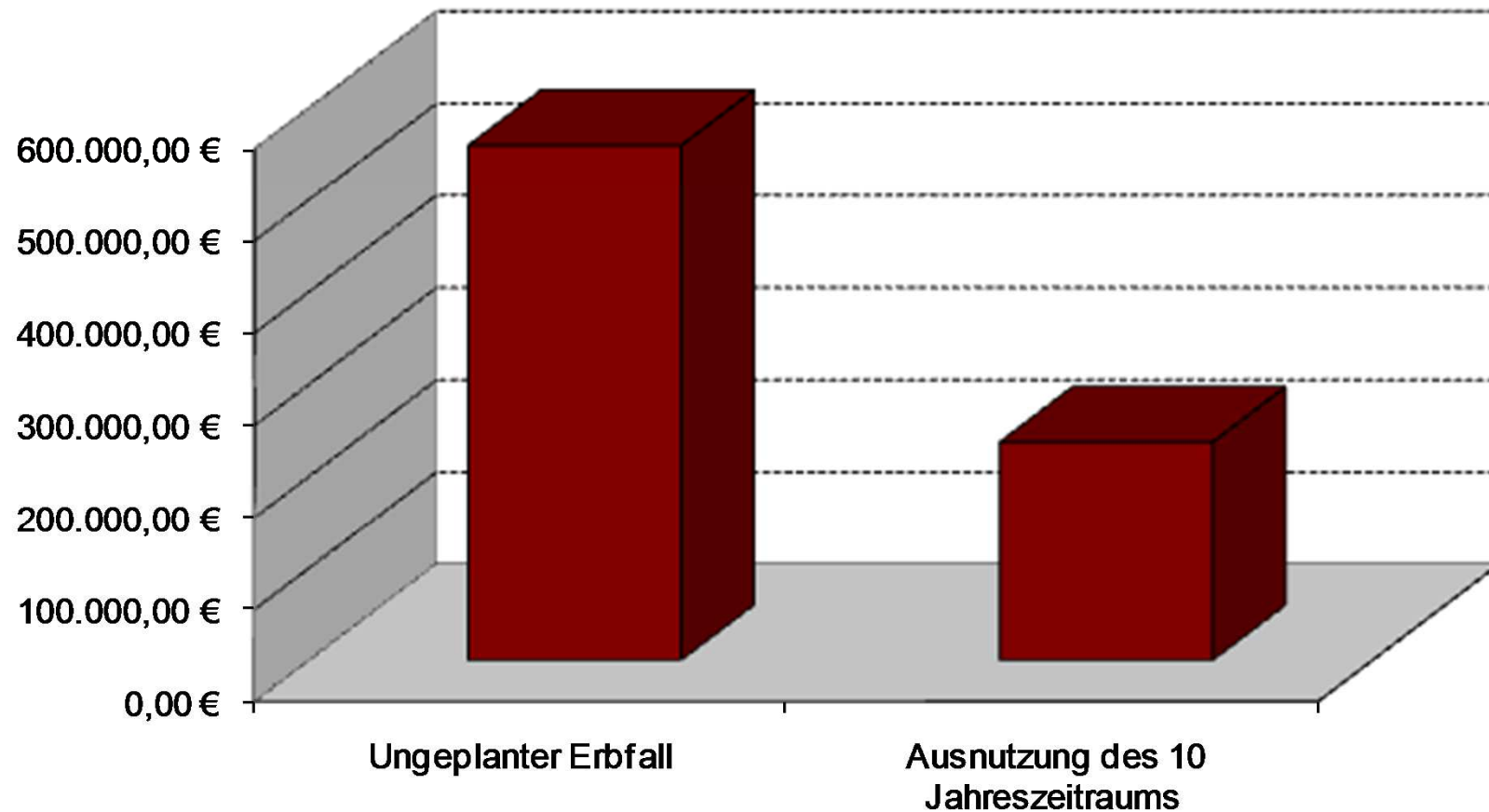
	<u>EUR</u>
Ehegatte	500.000
Eingetragener Lebenspartner	500.000
Kinder	400.000
Enkel	200.000
sonst. Steuerklasse I	100.000
Steuerklasse II	20.000
Steuerklasse III	20.000
Beschränkt Steuerpflichtige	2.000

Mehrfachnutzung von Freibeträgen

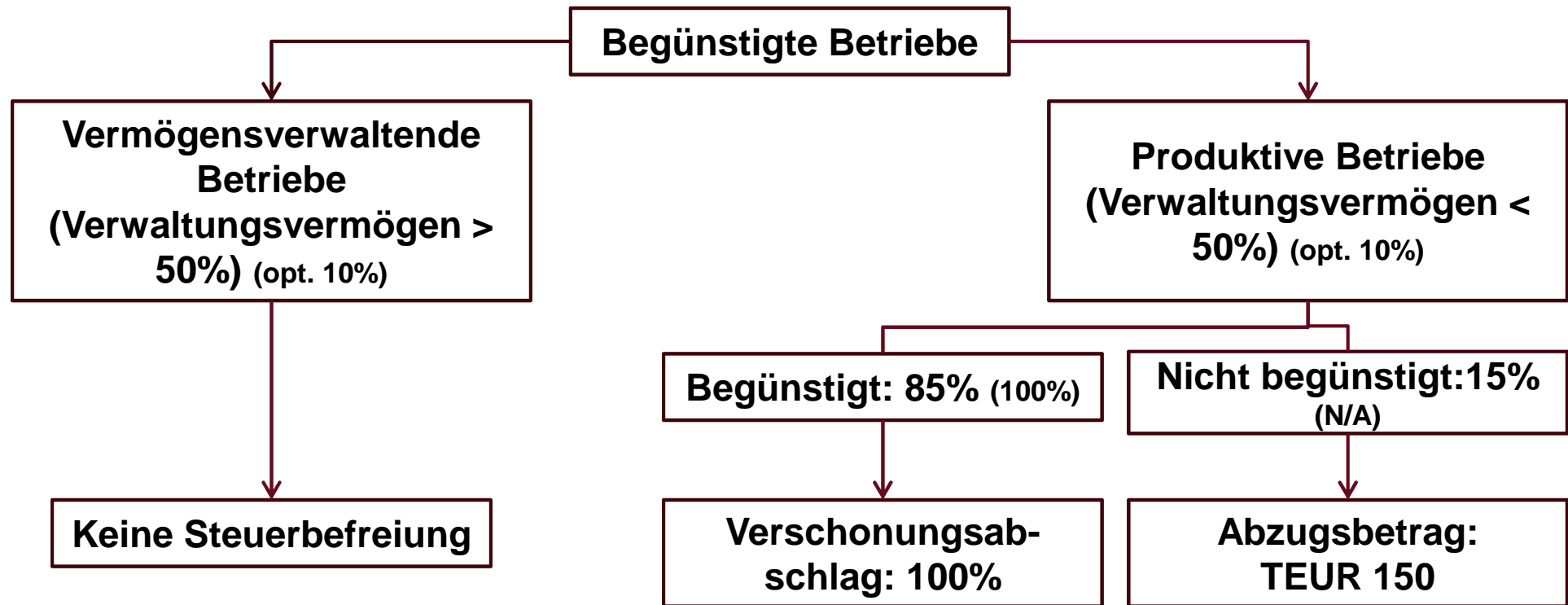


Mehrfachnutzung der Freibeträge

Verkehrswert des Vermögens TEUR 5.000



Verschonungsregeln für Betriebsvermögen



Verschonungsregeln für Betriebsvermögen

- **Produktives Vermögen**

- Betriebsvermögen bei Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, Teilbetriebs, Anteils an Mitunternehmerschaft
- Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn Beteiligung am Nennkapital > 25 %

- **Verwaltungsvermögen**

- an Dritte vermietete Grundstücke
- Anteile an Kapitalgesellschaft, wenn Beteiligung am Nennkapital \leq 25 %
- Beteiligung an Personen- und Kapitalgesellschaften, soweit deren Verwaltungsvermögen mehr als 50 % beträgt
- Finanzmittel (Geld, Geldforderungen), wenn kein Kreditinstitut vorliegt
- Kunstgegenstände und -sammlungen, Münzen etc.
(sofern nicht Teil eines gewerblichen Betriebs)

- **Kein Verwaltungsvermögen**

- 20% der Netto-Finanzmittel
- Vorratsbestände
- An Dritte vermietete Grundstücke bei Wohnungsunternehmen

Verschonungsregeln für Betriebsvermögen - Nachversteuerungsregeln

**Lohnsummenregelung
(wenn > als 20 AN)**

Behaltensregelungen § 13a Abs. 5 ErbStG

**Veräußerungs- und
Aufgabetatbestände**

**Poolrege-
lung**

**Über-
-entnahme/
ausschüttung**

**Bei Nichterreichen:
Anteiliger Wegfall
Verschonungsabschlag, keine
Auswirkung Abzugsbetrag**

**Soweit innerhalb der Behaltensfrist
schädlich verfügt wird:
Verschonungsabschlag entfällt (ggf.
zeitanteilig)
Abzugsbetrag entfällt vollständig
(ggf. Reinvestitionsklausel bei Veräußerungs-
und Aufgabetatbeständen)**

**Verschonungs
abschlag und
Abzugsbetrag
entfallen
vollständig
(Ausgleich
möglich)**

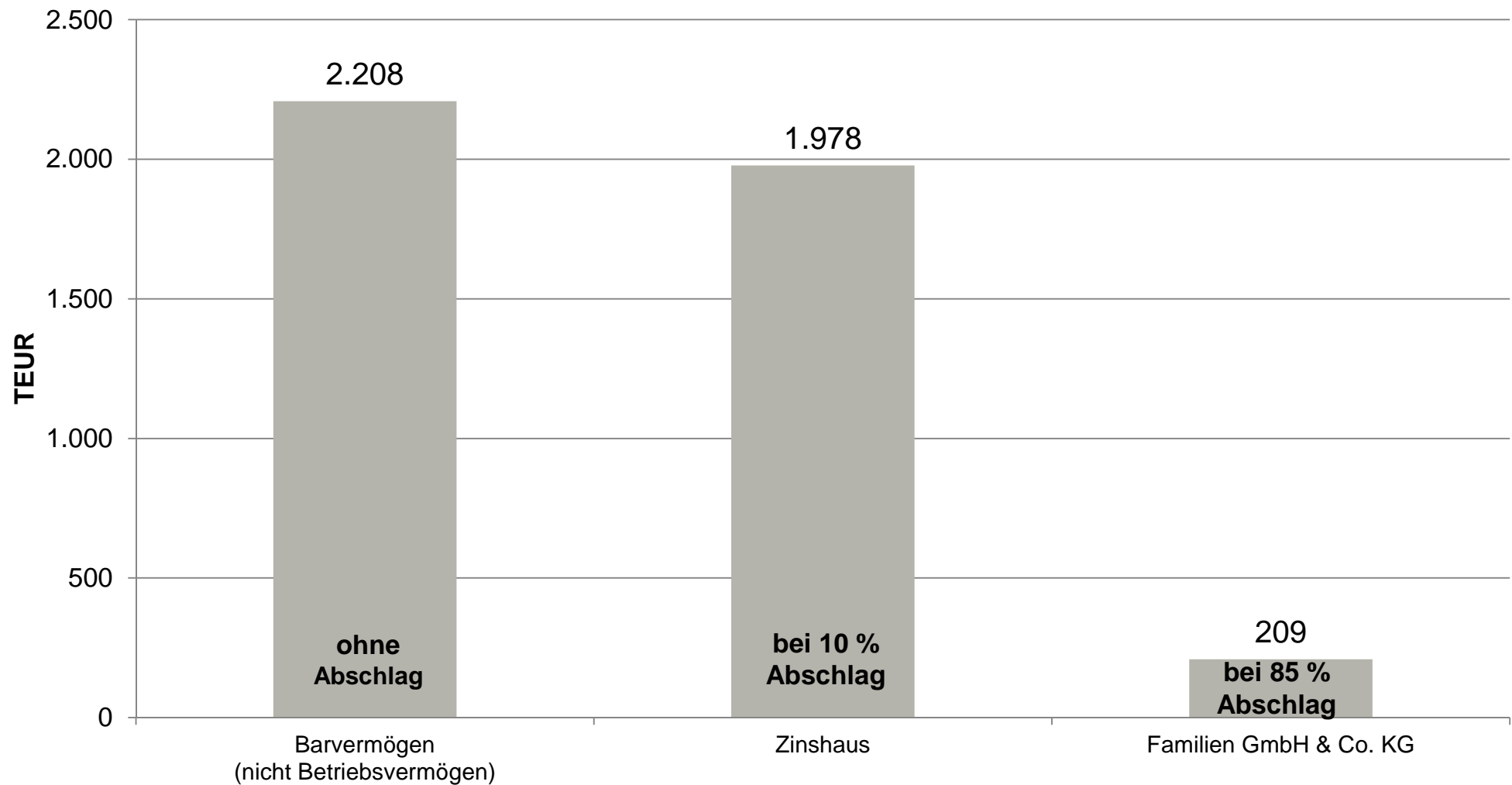


Verschonungsregeln für Betriebsvermögen

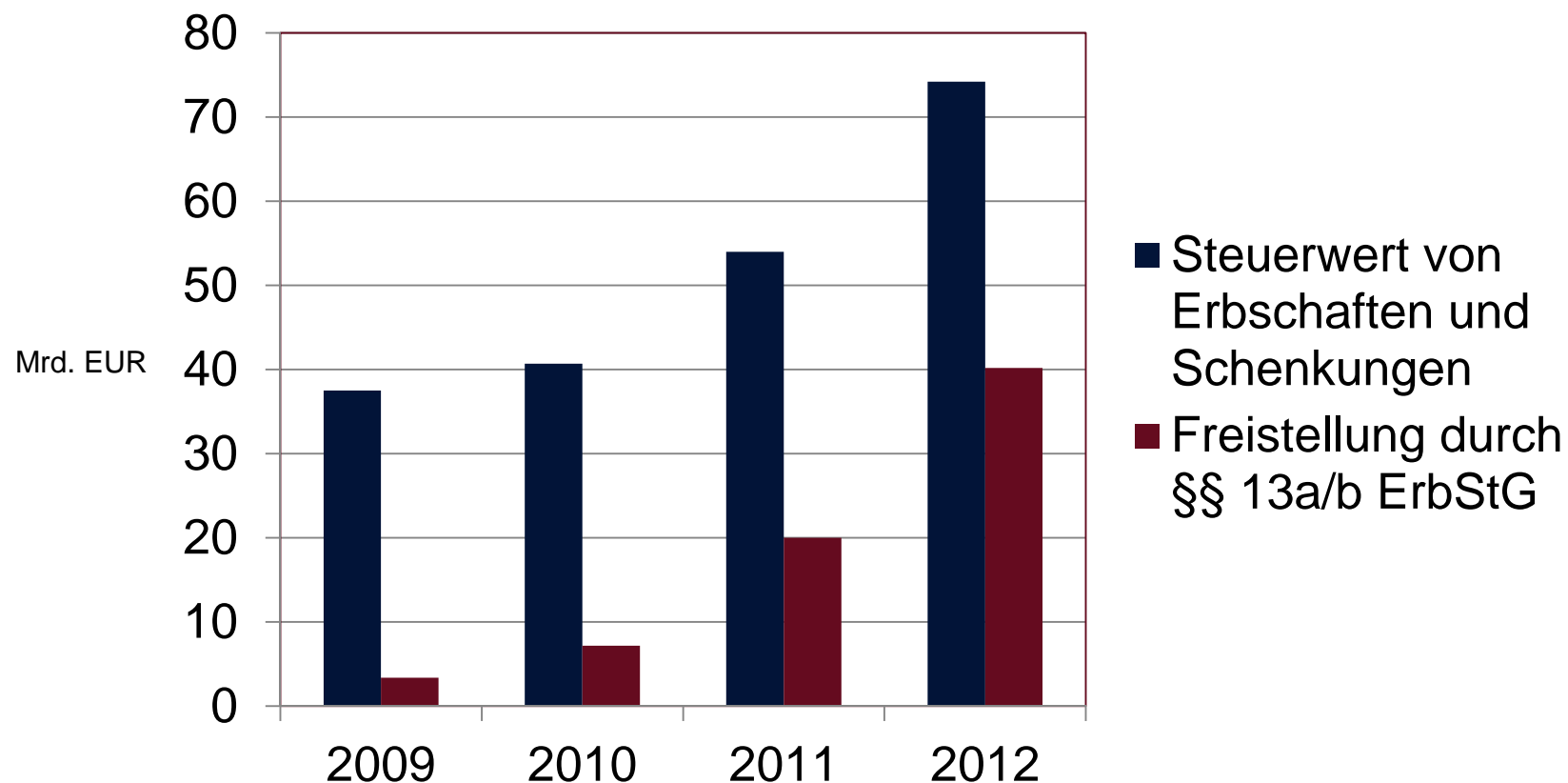
Tatbestandsvoraussetzungen	Verschonungsabschlag 85 % (Regelverschonung)	Verschonungsabschlag 100 % (Option 2)
Verwaltungsvermögen	≤ 50 %	≤ 10 %
Verschonungsabschlag	85 %	100 %
Lohnsumme	400 %	700 %
Kein Lohnsummenvergleich bei Beschäftigtenzahl	≤ 20	≤ 20
Frist für Behaltensregeln	5 Jahre	7 Jahre
Überentnahmen	≤ EUR 150.000	≤ EUR 150.000

Strukturierung von Vermögen – Steuerbelastungsvergleich

Ausgangslage: Vater überträgt Vermögen von EUR 10 Mio. auf ein Kind (Steuerklasse I).



Inanspruchnahme der Begünstigungen für Betriebsvermögen



Quelle: Statistische Auswertungen des Bundesministeriums der Finanzen als Basis für die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes

Beimischung von nicht begünstigtem Vermögen

Begünstigt

Keine
Begünstigung

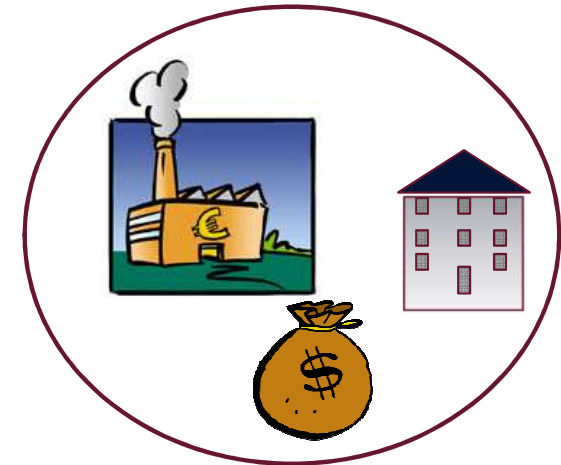
85 %/100%
Verschonung



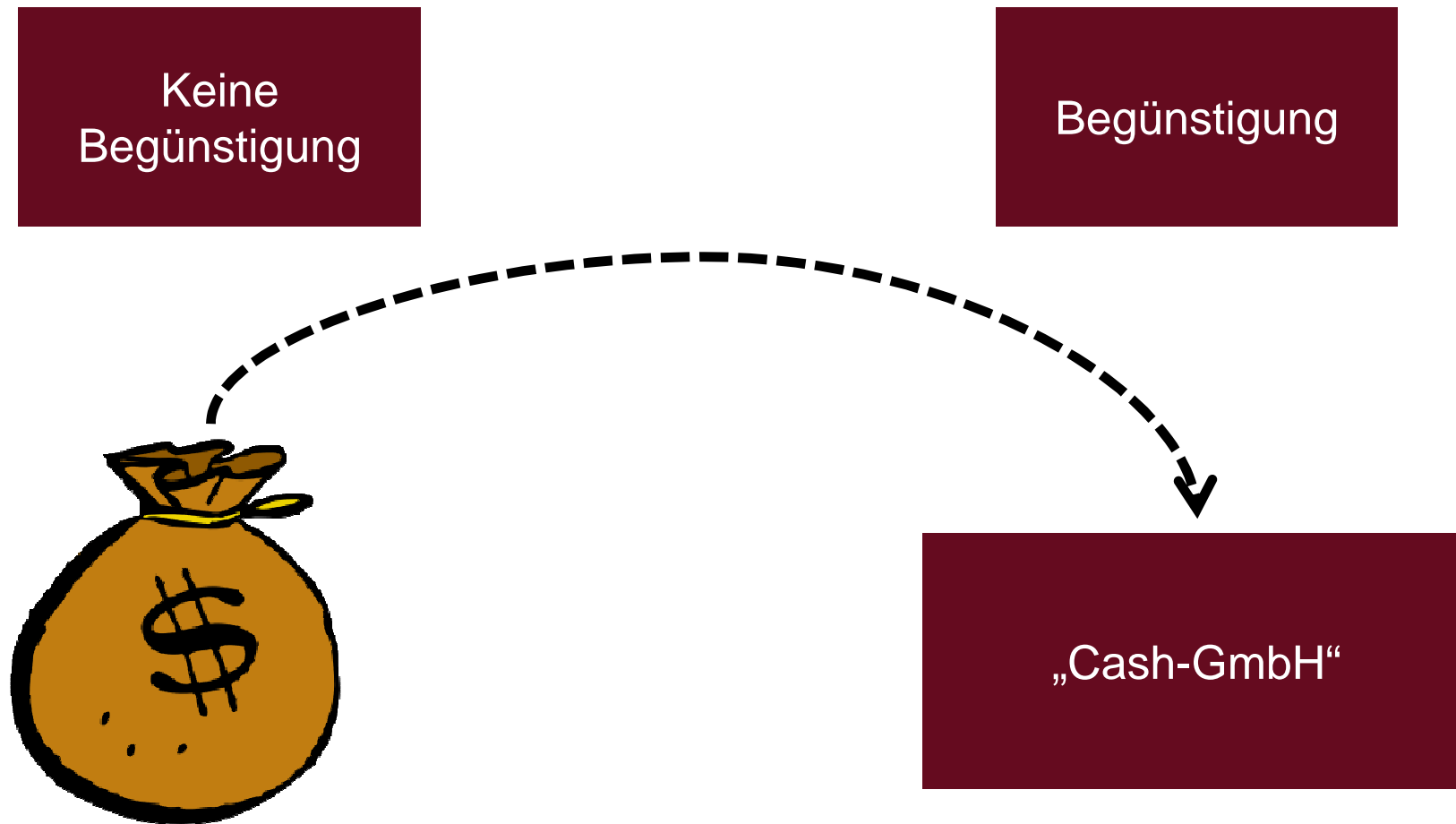
Produktives
Betriebsvermögen



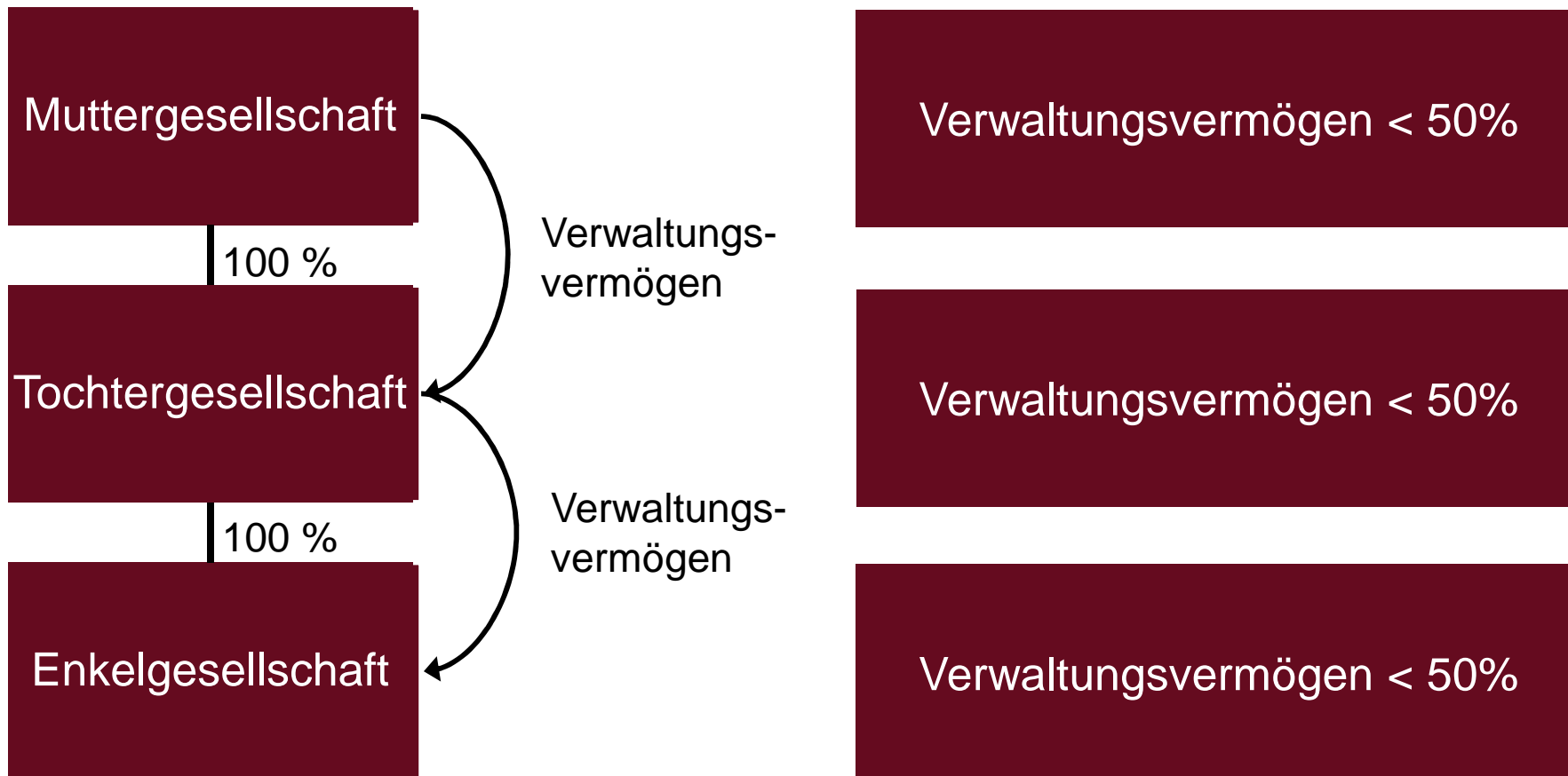
Einbringung in
das
Betriebsvermögen



Übertragung von „Cash-GmbHs“



Mehrstöckige Gesellschaftstrukturen



Gliederung

1. Leitsätze der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes vom 17. Dezember 2014 (Az.: 1 BvL 21/12)
2. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Grundlagen
- 3. Auswirkungen des Urteils des Bundesverfassungsgerichts**
4. Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers
5. Handlungsbedarf bei der (vorweggenommenen) Erbfolge
6. Aktuelles zu Verwaltungserlassen, Rechtsprechung und Gesetzgebung



Auswirkungen des Urteils des Bundesverfassungsgerichtes

- **Verschonungsregeln im Grundsatz verfassungsgemäß, weil**
- **sie legitimen Zielen dienen**
 - Schutz Unternehmen vor Liquiditätsproblemen
 - Sicherung Arbeitsplätze
- **Verschonungsregeln sind geeignet diese Ziele zu erreichen**
- **Verschonungsregeln im Grundsatz zur Zielerreichung auch erforderlich**
 - Empirischer Nachweis nicht nötig, Gefährdungsprognose durch Gesetzgeber reicht aus, da keine der „Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebenssachverhalte“
- **Verschonungsregelungen führen zu Ungleichbehandlungen zwischen betrieblichen und nicht betrieblichen Vermögen, die ein „enormes Ausmaß“ erreichen, so dass die konkrete Ausgestaltung der Verschonungsregeln i.S.d. §§ 13a/b ErbStG in Teilen verfassungswidrig ist**

Auswirkungen des Urteils des Bundesverfassungsgerichtes

- **Kleine und mittlere Unternehmen**

- Verschonungsregeln im Grundsatz verfassungsgemäß bei Anwendung der Lohnsummen- und Behaltensregeln

- **Großunternehmen**

- Erwerb von Anteilen an Großunternehmen nur nach individueller Bedürfnisprüfung privilegiert zur Verhinderung, dass Unternehmen in finanzielle Schwierigkeiten geraten, Investitionskraft verlieren, Arbeitsplätze abbauen ...
- Bei Festhalten am Steuerverschonungsmodell auch für Großunternehmen Prüfung, ob Erbschaftsteuer auch durch nicht begünstigtes miterworbenes Vermögen oder sonstiges eigenes Vermögen beglichen werden kann

- **Begünstigtes Vermögen**

- Anteile an Mitunternehmerschaften ohne Mindestbeteiligung
- Anteile an Kapitalgesellschaften > 25% Beteiligung am Nennkapital

- **Lohnsummenregelung**

- Als Bedingung für Verschonung im Grundsatz verfassungsgemäß und erforderlich, um Ungleichbehandlung aus der Verschonung zu rechtfertigen
- Nicht verfassungsgemäß ist, dass Betriebe mit bis zu 20 Arbeitnehmer hiervon nicht erfasst werden

Auswirkungen des Urteils des Bundesverfassungsgerichtes

- **Behaltensfristen (5 bzw. 7 Jahre)**
 - Grundsätzlich erforderlich um Ungleichbehandlung aus Verschonungsregeln zu rechtfertigen
- **Verwaltungsvermögensgrenze von 50%**
 - Verfassungswidrigkeit des „Alles- oder – Nichts – Prinzips“ im gesetzlichen Kontext
- **Verfassungswidrigkeit der Gestaltungsanfälligkeit im gesetzlichen Kontext**



Auswirkungen des Urteils des Bundesverfassungsgerichtes

- **Grundsätzlich**

- Verfassungswidrigkeit gilt auch für Tarifvorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG, so dass Erhebung Erbschaftsteuer nicht nur für Betriebs-, sondern auch für Privatvermögen und damit für jegliches Vermögen „blockiert“ ist
- Verfassungswidrige Normen isoliert nicht oder so nicht mehr anwendbar, aber alle anderen Teile des Gesetzes, da Gesetz nicht insgesamt verfassungswidrig
- Verpflichtung des Gesetzgebers, zur rückwirkenden Umgestaltung des Gesetzes

- **Im vorliegenden Fall**

- Weitere Anwendung des bestehenden Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes, auch der verfassungswidrigen Normen
- Kein Vertrauensschutz für eine auf den Zeitpunkt der Verkündung des Urteils bezogene gesetzliche Neuregelung, die einer exzessiven Ausnutzung der als gleichheitswidrig anerkannten Normen entgegensteht
- Auftrag an den Gesetzgeber, bis zum 30. Juni 2016 eine verfassungskonforme Neuregelung zu schaffen

Auswirkungen des Urteils des Bundesverfassungsgerichtes

- **Auswirkungen auf Besteuerungsfälle, die vor der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts verwirklicht worden sind**
 - Wohl Vertrauensschutz für abgeschlossene Sachverhalte; keine rückwirkende Steuerverschärfung
 - Vorläufigkeitsvermerk der Finanzverwaltung hat keine Bedeutung (entgegen BMF)
 - Ausübung Widerrufsklauseln für verwirklichte Tatbestände aus (steuerlicher) Sicht nicht notwendig



Gliederung

1. Leitsätze der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes vom 17. Dezember 2014 (Az.: 1 BvL 21/12)
2. Erbschaft- und Schenkungsteuerliche Grundlagen
3. Auswirkungen des Urteils des Bundesverfassungsgerichts
4. **Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers**
5. Handlungsbedarf bei der (vorweggenommenen) Erbfolge
6. Aktuelles zu Verwaltungserlassen, Rechtsprechung und Gesetzgebung



Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers

- **Abschaffung der Erbschaftsteuer → unwahrscheinlich**
- **Neues System der Erbschaft- und Schenkungsteuer → unwahrscheinlich**
 - Bundesverfassungsgericht hat aktuelle Rechtslage grundsätzlich gebilligt
- **Modifizierung des bestehenden Gesetzes → (sehr) wahrscheinlich**
 - Zielrichtung: Verfassungskonforme Regelung der beanstandeten Bereiche
 - Gesetzgeber arbeitet bereits intensiv an der Neuregelung
 - (Politischer) Hauptdiskussionspunkt im Eckpunktepapier des Bundesministeriums der Finanzen: Bedürftigkeitsprüfung bei Großunternehmen



Eckpunktepapier Bundesfinanzministerium

- **Neudefinition Verwaltungsvermögensregelung**

- Begünstigtes Vermögen nur noch solches, welches zu mehr als 50% für betriebliche Zwecke genutzt wird (Hauptzweck)
- Unschädliche Verwaltungsvermögensquote bei max. 10% auf Basis konsolidierter Nettobetrachtung
- Rechtsformneutrale Ausgestaltung

- **Kleinere Unternehmen**

- Einführung von erwerbsbezogener Freigrenze von EUR 20 Mio. für begünstigte betriebliche Erwerbe innerhalb eines zehn Jahres Zeitraumes
- Verschonung wie bisher (85%/100%) bei Einhaltung der bisherigen Haltefristen und Lohnsummenregelungen

- **Größere Unternehmen** (erworbenes Vermögen übersteigt Freigrenze von EUR 20 Mio.)

- Bedürfnisprüfung auf Ebene des Erben / Beschenkten je Erbschaft, nicht auf Ebene des Unternehmens
- Berücksichtigung der individuellen Leistungsfähigkeit des Erben / Beschenkten unter Einbeziehung von bis zu 50%
 - sonstigem nicht betrieblichem bereits vorhandenem Vermögen und
 - mit der Erbschaft/Schenkung zugleich übergegangenem Privatvermögen

Eckpunktepapier Bundesfinanzministerium

- **Lohnsummenregelung**

- Einführung einer Bagatellgrenze – Freistellung für Betriebe mit einem Wert von EUR 1 Mio., das heißt Nichtanwendung der Lohnsummenregelung
- Überlegung Nichtanwendung Lohnsummenregelung auf Betriebe mit max. 5 Mitarbeiter zu beschränken

Eckpunktepapier Bundesfinanzministerium

Vermögen des
Vaters

Vermögen des
Sohnes vor
Schenkung

Vermögen des
Sohnes nach
Schenkung



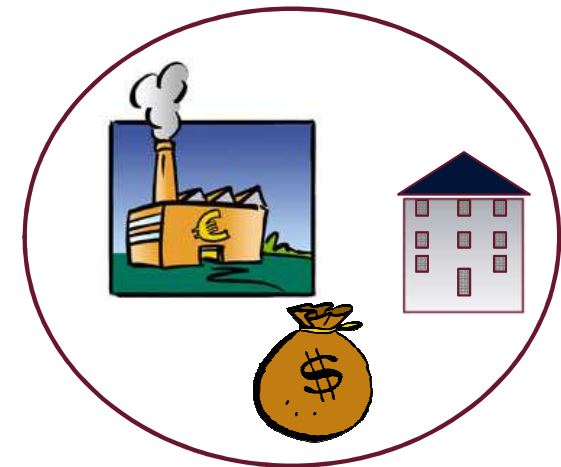
Produktives
Betriebsvermögen

Einfamilienhaus:
TEUR 500

Wert: EUR 30 Mio. Bargeld: TEUR 100



Unentgeltliche
Übertragung



Eckpunktepapier Bundesfinanzministerium – Mögliche Beispielrechnung

Übergehendes Vermögen	Wert (TEUR)
Unternehmen	30.000
Freibetrag	400
Steuerpflichtiger Erwerb	29.600
Schenkungssteuer	8.880
<u>Bedürfnisprüfung</u>	
nicht betriebliches vorhandenes Vermögen	
- Wohnhaus	500
- Liquidies Vermögen	100
Vermögen für Bedürfnisprüfung	600
- davon maximal 50% einzubeziehen	300

Eckpunktepapier Bundesfinanzministerium – Mögliche Beispielrechnung

Übergehendes Vermögen	Wert (TEUR)
(vollständig?) zu erlassende Schenkungsteuer	8.580
zu zahlende Schenkungsteuer	300
- sofort	50
- später aufgrund Stundung	250

Gliederung

1. Leitsätze der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes vom 17. Dezember 2014 (Az.: 1 BvL 21/12)
2. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Grundlagen
3. Auswirkungen des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 auf Unternehmen und Unternehmer
4. Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers
5. **Handlungsbedarf bei der (vorweggenommenen) Erbfolge**
6. Aktuelles zu Verwaltungserlassen, Rechtsprechung und Gesetzgebung



Handlungsbedarf bei der (vorweggenommenen) Erbfolge

- Überlegungen zum Handeln bei Unternehmern / Unternehmen, die von verfassungswidrigen Regeln betroffen sind
- Unternehmen mit einer Mitarbeiterzahl zwischen 5 und 20
- Unternehmen mit einer Verwaltungsvermögensquote in einem Bereich von 10 bis 50%
- Sogenannte Großunternehmen
- Anstehende Schenkungen bzw. vorweggenommene Erbfolge (nur aus steuerlichen Gründen!) zügig umsetzen
- Berücksichtigung von Widerrufs klauseln bzw. Rückforderungsrechten



Gliederung

1. Leitsätze der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes vom 17. Dezember 2014 (Az.: 1 BvL 21/12)
2. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Grundlagen
3. Auswirkungen des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 auf Unternehmen und Unternehmer
4. Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers
5. Handlungsbedarf bei der (vorweggenommenen) Erbfolge
6. **Aktuelles zu Verwaltungserlassen, Rechtsprechung und Gesetzgebung** ←



Risiko der Nachversteuerung bei Einbringungs- und Umwandlungsfällen

- **Erbschaft- und schenkungsteuerliche Vergünstigungen setzen 5 bzw. 7 jährige Behaltensfrist voraus**
- **Verfügung über erworbenes Betriebsvermögen innerhalb der Behaltensfrist führt zu (teilweisem) Wegfall der Vergünstigungen und damit Nachsteuerung**
- **Wann liegt ein Verstoß gegen Behaltensregeln in Einbringungs- und Umwandlungsfällen vor?**
- **BMF-Schreiben vom 20. November 2013**
 - Wertverhältnis zwischen Anteilstausch oder bei Sacheinlage zwischen abgegebenen und erhaltenen Anteilen

Anzeigepflicht bei Verstoß gegen die Behaltensregeln

- **Pflicht des Erwerbers, Verstöße gegen Behaltensregeln beim zuständigen Finanzamt anzuzeigen**
- **Anzeigefrist 1 Monat**
- **Anzeigepflicht unabhängig von tatsächlicher Nachversteuerung**
- **Empfehlung: Alle Umwandlungsvorgänge beim zuständigen Finanzamt anzeigen**
- **Anzeige auch dann vornehmen, wenn nur geringste Zweifel bestehen, ob eine Steuerpflicht vorliegt**
- **Ggf. der Anzeige einen Hinweis beifügen, dass nach eigener Auffassung kein Tatbestand der Nachversteuerung ausgelöst wird**

Auslandsbezug bei Kapitalgesellschaften

- **Risiko, wenn Erbe / Beschenkter steuerlichen Wohnsitz im Ausland hat bzw. ins Ausland umzieht**
- **„Fingierter“ Verkauf der Anteile an Kapitalgesellschaften unter Aufdeckung der stillen Reserven**
- **Möglichkeit der zinslosen Stundung ohne Sicherheitsleistung bei Wegzug innerhalb der EU / EWR**





Kontakt und Ansprechpartner

MDS MÖHRLE Partnerschaft mbB
HAPP LUTHER Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Haferweg 24
22769 Hamburg

Telefon: +49 (0) 40 / 85 30 10
Telefax: +49 (0) 40 / 85 30 11 66

Matthias Chuchra

Dipl.- Wirtschaftsjurist (FH), LL.M (com.), Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater, Partner

M.Chuchra@MDS-MOEHRLE.DE