Das Beratungs-
kompendium für
die Steuerpraxis

köstdi

KSp 38

Steuer-Arbeitsunterlagen

Arbeitskreis für Steuerrecht
GmbH Köln

Inhalt

Strahl/Carlé/Bodden

DIE NEUEN ERBSCHAFTSTEUERRICHTLINIEN – VORWEGGENOMMENE ERBFOLGE – TESTAMENTSGESTALTUNG

2019, 192 Seiten,
DIN A 4, kartoniert,
69 €

- Schwerpunkt Entwurf der neuen **Erbschaftsteuerrichtlinien:** Umfassende Darstellung und Gestaltungshinweise
- Gestaltungshinweise zur unentgeltlichen Übertragung von **Betriebsvermögen** und **Privatvermögen**
- **Testamentsgestaltung**
- **Erb- und Pflichtteilsrecht**
- Rascher Zugriff auf die Inhalte durch ein **umfassendes Sachregister**
- Verständliche, durch **Beispiele und Abbildungen** ergänzte Ausführungen

Autoren

Dr. Martin Strahl und Thomas Carlé sind Equity Partner, Dr. Guido Bodden ist Salary Partner der Partnerschaftsgesellschaft mbB C·K·S·S. Schwerpunkte ihrer Beratungstätigkeit liegen in der Gestaltung vorweggenommener Erbfolgen sowie Unternehmensübertragungen in steuer- und zivilrechtlicher Hinsicht. Des Weiteren zählen u.a. die Übertragung von Privatvermögen, die Errichtung von Stiftungen sowie die Testamentsgestaltung zu ihren herausgehobenen Beratungsfeldern. Bekannt sind sie durch ihre zahlreichen Beiträge in der Fachliteratur und ihre umfangreiche Vortragstätigkeit. Unter anderem sind sie Autoren der Berater-Monatsschrift „Kölner Steuerdialog“ **(kösdi)** und Mitautoren der im Stollfuß Verlag erscheinenden Berater-Kommentare zum EStG sowie zu den Problemfeldern „Ertragsteuerrecht“.

Neuester Stand

Vorweggenommene Erbfolge und Testamentsgestaltung (KSp 38) • 23.5.2019

D. Entwurf der neuen Erbschaftsteuerrichtlinien und Entwicklung der Rechtsprechung im Bereich der Unternehmensnachfolge

Fachanwalt für Steuerrecht / Steuerberater Dr. Guido Bodden

I. Vorbemerkung

(1) Im **Mittelpunkt** der im aktuell immer noch im Entwurf vorliegenden Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 (ErbStR-E 2019) stehen die Neuregelungen zur Verschonung unternehmerischen Vermögens nach **§§ 13a, 13b, 13c, 19a und 28a ErbStG.** In diesem Zusammenhang übernehmen die ErbStR-E 2019 weitgehend die bisherige Ansicht der FinVerw. in den **koordinierten Ländererlassen vom 22.6.2017** (AEErbSt 2017) und berücksichtigen die zwischenzeitlich erfolgten Neuregelungen zum nachträglichen Widerruf des Steuererlasses bei Großerwerben durch das „JStG 2018“.[1] Die Richtlinien sind auf alle Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem Tag der Veröffentlichung der Richtlinien im BStBl. I entsteht.

(2) Die komplexen Regelungen des neuen Unternehmenserbschaftsteuerrechts werden von der FinVerw. **im Zweifel ungünstig für die Stpfl. ausgelegt.** Dies zeigt sich insbesondere mit Blick auf die abweichende Auffassung des Freistaats Bayern zu zwei Punkten des AEErbSt 2017, die sich bundesweit offensichtlich nicht durchsetzen konnte.[2] Überdies werden diverse durch den AEErbSt 2017 nicht geklärte oder sogar neu aufgeworfene Fragen auch in den ErbStR-E 2019 nicht beantwortet, so dass **viele Detailprobleme weiterhin ungeklärt** sind.

(3) Der vorliegende Beitrag soll einen komprimierten **Überblick** zu wesentlichen Punkten der ErbStR-E 2019 betreffend das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht verschaffen. Zusätzlich wird die Entwicklung der **Finanz-Rspr.** zu Einzelfragen der erbschaftsteuerlichen Behandlung von Unternehmensvermögen nachgezeichnet, die zwar zu §§ 13a, b ErbStG aF ergangen ist, jedoch zugleich Bedeutung für die Behandlung nach neuem Recht hat.

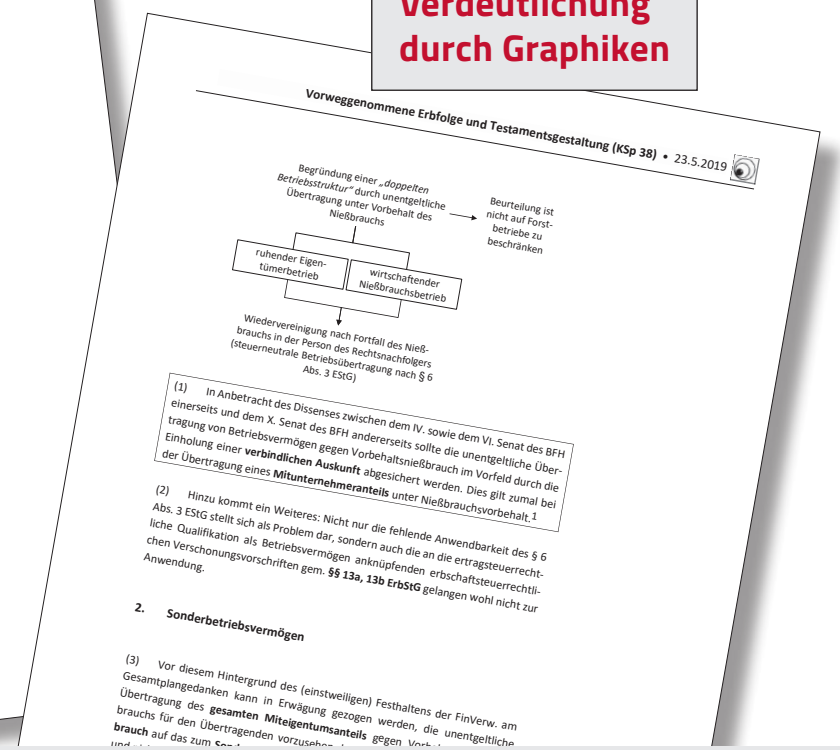
1 Vgl. Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018, BGBl. 2018 I, 2338.

2 Vgl. Verfügung Bayerisches Landesamt für Steuern S 3715.1.1 –30/8 St34 v. 14.11.2017, DB 2018, 98, betreffend junge Finanzmittel aufgrund Einlage in verbundene Konzernunternehmen (vgl. Tz. 54) sowie fehlender Minderung des verfügbaren Erwerbervermögens um die auf den Miterwerb entfallende Erbst.-Belastung (vgl. Tz. 103 f.).

Bodden

KSp 38 Abschnitt D 89

Verdeutlichung durch Graphiken



Vorweggenommene Erbfolge und Testamentsgestaltung (KSp 38) • 23.5.2019

Begründung einer „doppelten Betriebsstruktur“ durch unentgeltliche Übertragung unter Vorbehalt des Nießbrauchs → Beurteilung ist nicht auf Forstbetriebe zu beschränken

ruhender Eigentümerbetrieb | wirtschaftender Nießbrauchsbetrieb

Wiedervereinigung nach Fortfall des Nießbrauchs in der Person des Rechtsnachfolgers (steuerneutrale Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG)

(1) In Anbetracht des Dissenses zwischen dem IV. sowie dem VI. Senat des BFH einerseits und dem X. Senat des BFH andererseits sollte die unentgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen gegen Vorbehaltsnießbrauch im Vorfeld durch die Einholung einer **verbindlichen Auskunft** abgesichert werden. Dies gilt zumal bei der Übertragung eines **Mitunternehmeranteils** unter Nießbrauchsvorbehalt.[1]

(2) Hinzu kommt ein Weiteres: Nicht nur die fehlende Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 EStG stellt sich als Problem dar, sondern auch die an die ertragsteuerrechtliche Qualifikation als Betriebsvermögen anknüpfenden erbschaftsteuerrechtlichen Verschonungsvorschriften gem. **§§ 13a, 13b ErbStG** gelangen wohl nicht zur Anwendung.

2. Sonderbetriebsvermögen

(3) Vor diesem Hintergrund des (einstweiligen) Festhaltens der FinVerw. am Gesamtplangedanken kann in Erwägung gezogen werden, die unentgeltliche Übertragung des **gesamten Miteigentumsanteils** gegen Vorbehaltsnießbrauchs für den Übertragenden vorzusehen, ... **brauch** auf das zum Sp...

Schwerpunkte der Schrift

- **Gestaltungshinweise zur vorweggenommenen Erbfolge – Betriebsvermögen**
  - Gestaltungen mit Sonderbetriebsvermögen
  - Nießbrauch am Einzelunternehmen, am Sonderbetriebsvermögen, am Mitunternehmeranteil
  - Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen – gestaltungssicher!

- **Gestaltungshinweise zur vorweggenommenen Erbfolge – Privatvermögen**
  - Immobilien und Kapitalvermögen in der Schenkung- und Erbschaftsteuerplanung
  - Gestaltungsinstrument „Vermögensverwaltende Personengesellschaft“

- **Doppelbesteuerung im Spannungsfeld zwischen Erbschaft-/Schenkungsteuer und Einkommensteuer**
  - Verhältnis zwischen Erbschaft-/Schenkungsteuer und Einkommensteuer
  - Geklärte und ungeklärte Einzelfälle
  - Fälle mit doppelter Erfassung

- **Entwurf der neuen Erbschaftsteuerrichtlinien und Entwicklung der Rechtsprechung im Bereich der Unternehmensnachfolge**
  - Rückwirkende Anwendung des neuen Rechts auf Erbfälle und Schenkungen ab dem 1.7.2016
  - Begünstigungsfähiges Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG)
  - Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 4 ErbStG)
  - Begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG)
  - Vorwegabschlag für Familienunternehmen (§ 13a Abs. 9 ErbStG)
  - Prüfschwelle von 26 Mio. € (§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG)
  - Tarifbegrenzung (§ 19a ErbStG)
  - Behaltefristen (§ 13a Abs. 6 ErbStG)
  - Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 ErbStG)
  - Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)

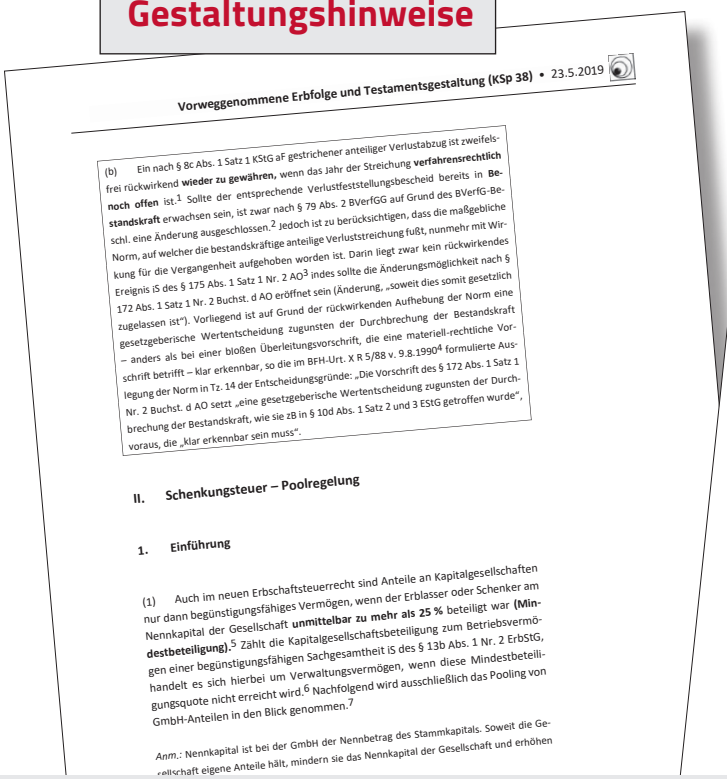
- **Testamentsgestaltung und erbschaftsteuerliche Folgen**
  - Gesetzliche oder gewillkürte Erbfolge
  - Gestaltungen zur Erbeinsetzung

- **Bedeutung des Erb- und Pflichtteilsrechts für die Gestaltung vorweggenommener Erbfolgen**
  - Zivilrechtliche Grundlagen
  - Erbschaftsteuer
  - Gestaltungshinweise

- **Besondere Hinweise zur Unternehmensnachfolge bei Betriebsaufspaltung**
  - Gestaltungsfalle unbedachte Entstrickung
  - Vorbeugende Maßnahmen zur Vermeidung der ungewollten Entstrickung

- **Besondere Hinweise zur Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft**
  - Ertragsteuern – Verlusterhalt
  - Schenkungsteuer – Poolregelung

Steuerliche Gestaltungshinweise


Vorweggenommene Erbfolge und Testamentsgestaltung (KSp 38) • 23.5.2019

(b) Ein nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG aF gestrichener anteiliger Verlustabzug ist zweifelsfrei rückwirkend **wieder zu gewähren,** wenn das Jahr der Streichung **verfahrensrechtlich noch offen** ist.[1] Sollte der entsprechende Verlustfeststellungsbescheid bereits in **Bestandskraft** erwachsen sein, ist zwar nach § 79 Abs. 2 BVerfGG auf Grund des BVerfG-Beschl. eine Änderung ausgeschlossen.[2] Jedoch ist zu berücksichtigen, dass die maßgebliche Norm, auf welcher die bestandskräftige anteilige Verluststreichung fußt, nunmehr mit Wirkung für die Vergangenheit aufgehoben worden ist. Darin liegt zwar kein rückwirkendes Ereignis iS des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO[3] indes sollte die Änderungsmöglichkeit nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO eröffnet sein (Änderung, „soweit dies somit gesetzlich zugelassen ist“). Vorliegend ist auf Grund der rückwirkenden Aufhebung der Norm eine gesetzgeberische Wertentscheidung zugunsten der Durchbrechung der Bestandskraft – anders als bei einer bloßen Überleitungsvorschrift, die eine materiell-rechtliche Vorschrift betrifft – klar erkennbar, so die im BFH-Urt. X R 5/88 v. 9.8.1990[4] formulierte Auslegung der Norm in Tz. 14 der Entscheidungsgründe: „Die Vorschrift des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO setzt „eine gesetzgeberische Wertentscheidung zugunsten der Durchbrechung der Bestandskraft, wie sie zB in § 10d Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG getroffen wurde“, voraus, die „klar erkennbar sein muss“.

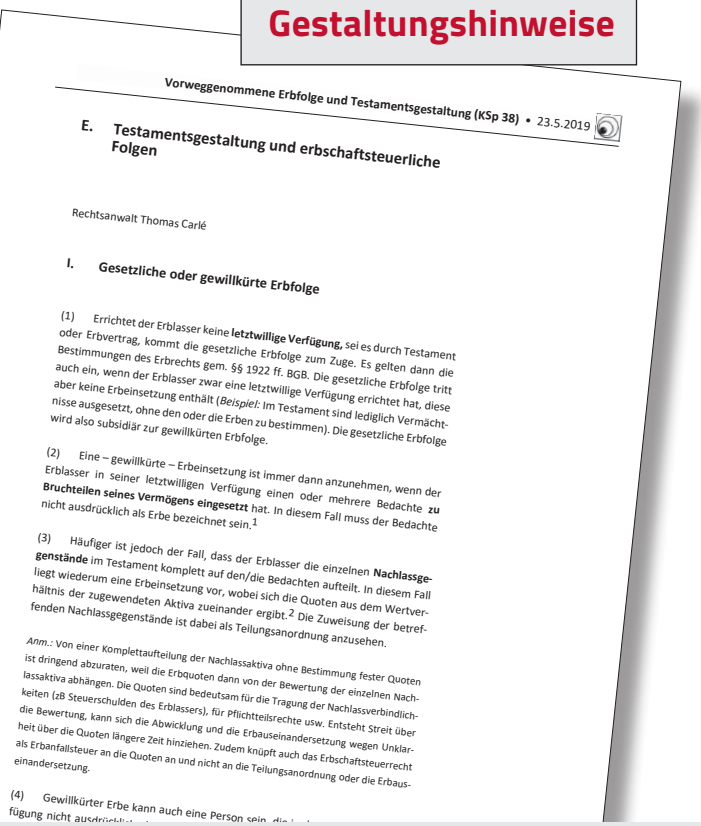
II. Schenkungsteuer – Poolregelung

1. Einführung

(1) Auch im neuen Erbschaftsteuerrecht sind Anteile an Kapitalgesellschaften nur dann begünstigungsfähiges Vermögen, wenn der Erblasser oder Schenker am Nennkapital der Gesellschaft **unmittelbar zu mehr als 25 %** beteiligt war **(Mindestbeteiligung).**[5] Zählt die Kapitalgesellschaftsbeteiligung zum Betriebsvermögen einer begünstigungsfähigen Sachgesamtheit iS des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, handelt es sich hierbei um Verwaltungsvermögen, wenn diese Mindestbeteiligungsquote nicht erreicht wird.[6] Nachfolgend wird ausschließlich das Pooling von GmbH-Anteilen in den Blick genommen.[7]

Anm.: Nennkapital ist bei der GmbH der Nennbetrag des Stammkapitals. Soweit die Gesellschaft eigene Anteile hält, mindern sie das Nennkapital der Gesellschaft und erhöhen

Zivilrechtliche Gestaltungshinweise


Vorweggenommene Erbfolge und Testamentsgestaltung (KSp 38) • 23.5.2019

E. Testamentsgestaltung und erbschaftsteuerliche Folgen

Rechtsanwalt Thomas Carlé

I. Gesetzliche oder gewillkürte Erbfolge

(1) Errichtet der Erblasser keine **letztwillige Verfügung,** sei es durch Testament oder Erbvertrag, kommt die gesetzliche Erbfolge zum Zuge. Es gelten dann die Bestimmungen des Erbrechts gem. §§ 1922 ff. BGB. Die gesetzliche Erbfolge tritt auch ein, wenn der Erblasser zwar eine letztwillige Verfügung errichtet hat, diese aber keine Erbeinsetzung enthält (*Beispiel:* Im Testament sind lediglich Vermächtnisse ausgesetzt, ohne den oder die Erben zu bestimmen). Die gesetzliche Erbfolge wird also subsidiär zur gewillkürten Erbfolge.

(2) Eine – gewillkürte – Erbeinsetzung ist immer dann anzunehmen, wenn der Erblasser in seiner letztwilligen Verfügung einen oder mehrere Bedachte **zu Bruchteilen seines Vermögens eingesetzt** hat. In diesem Fall muss der Bedachte nicht ausdrücklich als Erbe bezeichnet sein.[1]

(3) Häufiger ist jedoch der Fall, dass der Erblasser die einzelnen **Nachlassgegenstände** im Testament komplett auf den/die Bedachten aufteilt. In diesem Fall liegt wiederum eine Erbeinsetzung vor, wobei sich die Quoten aus dem Wertverhältnis der zugewendeten Aktiva zueinander ergibt.[2] Die Zuweisung der betreffenden Nachlassgegenstände ist dabei als Teilungsanordnung anzusehen.

Anm.: Von einer Komplettaufteilung der Nachlassaktiva ohne Bestimmung fester Quoten ist dringend abzuraten, weil die Erbquoten dann von der Bewertung der einzelnen Nachlassaktiva abhängen. Die Quoten sind bedeutsam für die Tragung der Nachlassverbindlichkeiten (zB Steuerschulden des Erblassers), für Pflichtteilsrechte usw. Entsteht Streit über die Bewertung, kann sich die Abwicklung und die Erbauseinandersetzung wegen Unklarheit über die Quoten längere Zeit hinziehen. Zudem knüpft auch das Erbschaftsteuerrecht als Erbanfallsteuer an die Quoten an und nicht an die Teilungsanordnung oder die Erbauseinandersetzung.

(4) Gewillkürter Erbe kann auch eine Person sein, die

BESTELLSCHEIN

DEUBNER MEDIEN
Kunden-Center
Vogelsanger Str. 187
50825 Köln

Für die schnelle Bestellung: Fax 0800 . 11 19 934

Ich/Wir bestelle(n):

Anzahl

Strahl/Carlé/Bodden,
Die neuen Erbschaftsteuerrichtlinien – Vorweggenommene Erbfolge – Testamentsgestaltung 69,00 €*
2019, 192 Seiten

kösdi-Probeabonnement für 3 Monate 55,50 €*
– inkl. online-Zugriff ab dem Jahrgang 2006 und kösdi-app –
(Das Probeabonnement verlängert sich automatisch, wenn Sie es nicht spätestens zwei Wochen vor seinem Ablauf abbestellen.)

kösdi-Probeheft gratis
– ohne online-Zugriff und kösdi-app –

* inklusive Umsatzsteuer, zuzüglich Versandspesen

Name

Vorname

Straße

PLZ Ort

Kunden-Nr.

Datum Unterschrift/Stempel