INFOB

WE ARE IN FAMILY OWNED BUSINESS

Vermögen · Familie · Strategie
FAMILY OFFICE ACADEMY

INFOB

Aktuelles Steuerrecht – Steuerpläne und -reformen der Bundesregierung

62. Fachvortragsveranstaltung

Steuerberaterkammer Schleswig-Holstein & Steuerberaterverband Schleswig-Holstein

14. November 2025

Prof. Dr. Swen O. Bäuml, Wirtschaftsjurist | Steuerberater

Agenda

A. **Erbschaft- und Schenkungsteuern**

B. **Ertragsteuern**

Agenda

A. Erbschaft- und Schenkungsteuern

B. Ertragsteuern

1. Erwartete Entscheidung zur Erbschaftsteuer

Verstoß gegen Gleichheitsgrundsatz

Az. 1 BvR 804/22 – Verstoß durch Überbegünstigung von Unternehmensvermögen

FG Münster, Urteil v. 6.5.2021 – 3 K 3532/19

- Der Kläger ist Allein**erbe von Privatvermögen** (u.a. Aktien), für welches die Finanzverwaltung entsprechend Erbschaftsteuer festsetzte
- Vor dem FG Münster brachte der Kläger vor, die §§ 13a 13b, 13c und § 28a ErbStG würden gegen den Gleichheitsgrundsatz, das Rechtsstaats- und Sozialstaatsprinzip verstoßen und seien daher verfassungswidrig. Die Aktien seien daher steuerfrei (vgl. Rz. 14)
- Das FG Münster entschied, dass die Klage unbegründet sei. Selbst wenn die Vorschriften für die Verschonung für Betriebsvermögen verfassungswidrig wären, würde sich hieraus keine Steuerfreiheit für die vom Kläger erworbenen Aktien ergeben (Grundsatz: Keine Gleichheit im Unrecht; vgl. Rz. 24)
- Die **Revision** wurde **<u>nicht</u> zugelassen**

Verstoß gegen Gleichheitsgrundsatz

Az. 1 BvR 804/22 – Verstoß durch Überbegünstigung von Unternehmensvermögen

- BFH, Beschluss v. 17.1.2022 – II B 49/21
  - Der Kläger legte **Nichtzulassungsbeschwerde** ein, die als **unbegründet** zurückwiesen wurde
  - Mit Verweis auf sein Urteil v. 6.5.2021 (II R 1/19) stellte der BFH nochmals klar, dass er **nicht von der Verfassungswidrigkeit** der angewandten Normen **überzeugt** sei (vgl. Rz. 11).
  - Auch läge **keine „Hyperkomplexität“** des ErbStG vor, welche gegen das Gebot der Bestimmtheit und Klarheit verstoße (vgl. Rz. 12).
  - Ebenso sei **kein Verstoß gegen das Sozialstaatsprinzip** aus den Ausführungen des Klägers erkennbar (vgl. Rz. 13).
- Nächster Verfahrensschritt: Verfassungsbeschwerde nach Karlsruhe

Ausblick

Mögliche Auswirkungen einer begründeten Verfassungsbeschwerde

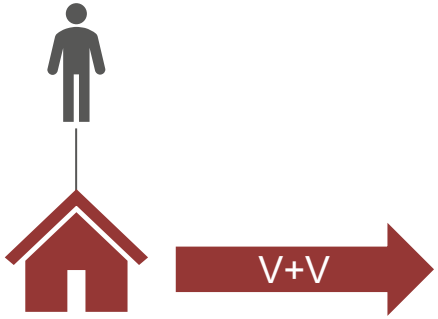
- Die Entscheidung des BVerfG ist noch für 2025 angekündet. – *vgl. Scherff in FAS v. 21. September 2025*
- Sollte das BVerfG die aktuelle Gesetzeslage hinsichtlich der Begünstigungsnormen für Betriebsvermögen nach den §§ 13a-13c, 28a ErbStG für **verfassungswidrig** erklären, ist zu erwarten, dass das Gericht den Gesetzgeber unter Anordnung eines Übergangszeitraums zur **Neuregelung** anhalten wird. Dies könnte **erhebliche Veränderungen** im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer, insbesondere im Hinblick auf die Übertragung von Betriebsvermögen, mit sich bringen:
  - **Flat Tax** (einheitliche Bemessungsgrundlage ohne Privilegierungsausnahmen, Bewertung am Verkehrswertniveau orientiert, Stundungsmöglichkeiten und pro rata Zahlung)
  - Einführung eines § 28b ErbStG mit **absoluter Begünstigungsdeckelung**,
  - Kurzfristige **Streichung der Begünstigung** von Wohnungsunternehmen (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG)

2. Wohnungsunternehmen

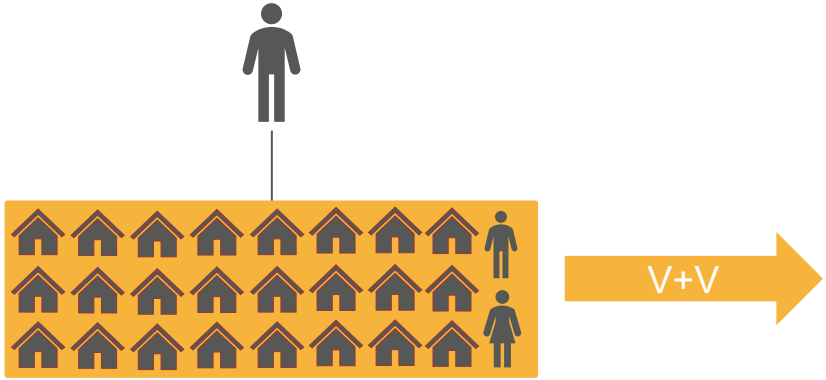
Wohnungsunternehmen

INFOB

Hintergrund



- Verwaltungsvermögen, § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG
- Erbschaftsteuerliche **Verschonung nicht denkbar**



- Kein Verwaltungsvermögen, § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 lit. d ErbStG
- Vollständige **Verschonung denkbar**

Wohnungsunternehmen

Kriterien eines Wohnungsunternehmens

Betriebsvermögen	Wohnung	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
• Zuordnung zu einem steuerlich anerkannten Betriebsvermögen • Zuordnung zu Gesamthandsvermögen erforderlich; Sonderbetriebs-vermögen künftig ausreichend?	• Mehr als 50 % Wohnungs-bestand erforderlich (Verhältnis der gemeinen Werte maßgeblich) • Wohnungen i. S. des § 181 Abs. 9 BewG, d.h. Möglichkeit zur Führung eines eigenständigen Haushalts und Mindestgröße von 20 m^2	• BFH: Originäre gewerbliche Tätigkeit, die über bloße Vermietung hinausgeht • Finanzverwaltung: Typisierungsregelung bei Erreichen einer 300-Objekt-Grenze, alternativ Kriterienkatalog

Wohnungsunternehmen

Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach BFH: Boarding House – Prinzip / Concierge - Services

- Erbringung von Zusatzleistungen, die das bei Vermietungen übliche Maß überschreiten und der Vermietungstätigkeit einen originär gewerblichen Charakter verleihen; gewerbliche Prägung nicht ausreichend
- Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht
- Anzahl vermieteter Wohnungen ist irrelevant
- Siehe dazu: BFH, Urteil v. 24.10.2017 - II R 44/15, BStBl. 2018 II S. 358; FG Münster, Beschluss v. 29.4.2020 - 3 V 605/20 F, EFG 2020 S. 1005 (rkr.); FG Münster, Urteil v. 25.6.2020 - 3 K 13/20 F, EFG 2020 S. 1316 (rkr., Revision zurückgenommen: II R 20/20); FG Münster, Urteil v. 10.10.2024 – 3 K 751/22 F, *EFG 2025 S. 483 (vorl. n. rkr., Revision anhängig: II R 39/24)*
- **Nichtanwendungserlass des BMF – Halbwertszeit?**

Agenda

A. Erbschaft- und Schenkungsteuern

B. Ertragsteuern

1. Wegzugsteuer

Tatbestand des Wegzugs

INFOB

Wegzug / **Auswanderung** ins Ausland unter Aufgabe des inländischen Wohnsitzes

Übertragung von Anteilen an Familiengesellschaft an Kinder, die in ausländischem **Internat** untergebracht sind und anschließend an ausländischer **Universität** studieren

Wegzug

Unentgeltliche Übertragung der Beteiligung an **ausländische Stiftung**

Abschluss / Änderung eines DBA (**passive Wegzugsbesteuerung**)

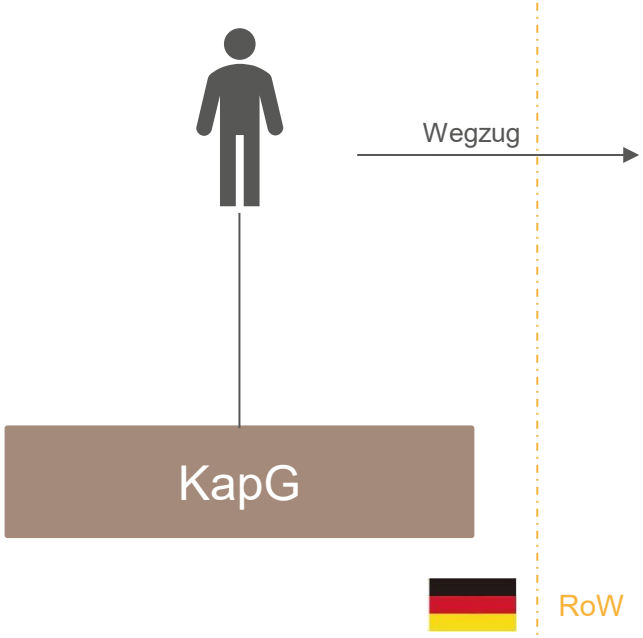
Plötzlicher Erbfall unter Beteiligung **ausländischer Erben**

Prinzipal besucht Kinder im Ausland, verunglückt dort und wird zum **Pflegefall**; Rückkehr nach Deutschland scheidet aus

Grundtatbestand

Ausgangsüberlegungen

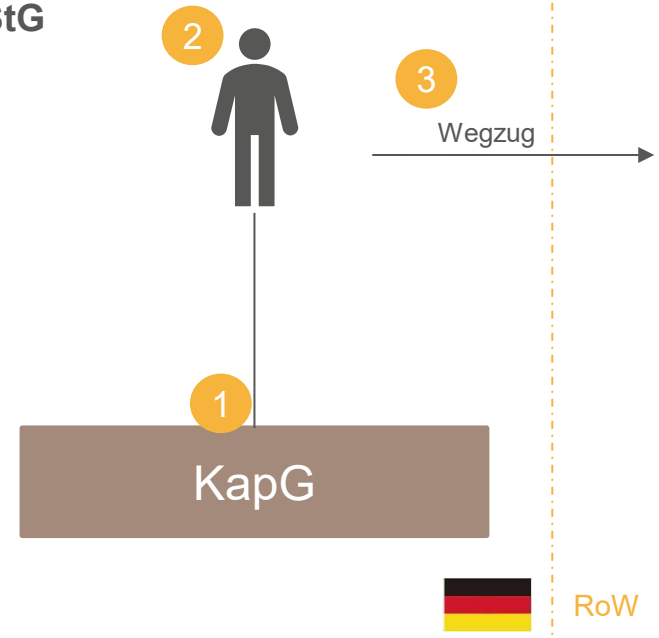
- Bundesrepublik Deutschland hat Besteuerungsrecht im Falle der Veräußerung der Anteile an der KapG
- Sollte der Anteilseigner wegziehen, so würde die Bundesrepublik Deutschland ihr Besteuerungsrecht verlieren
- Frage: Gibt Maßnahmen des deutschen Gesetzgebers zur Sicherung des Steuersubstrates in solchen Fällen?



Grundtatbestand

Voraussetzungen der Wegzugsbesteuerung, § 6 AStG

1. **Anforderungen an Beteiligung**
   - Beteiligung ≥ 1 %
   - Anteil an KapG
   - Beteiligung im Privatvermögen
2. **Anforderungen an Anteilseigner**
   - Natürliche Person
   - Wohnsitz / gewöhnlicher Aufenthalt für > 7 Jahre im Inland (in den letzten 12 Jahren)
3. **Anforderungen an den Wegzug**
   - Aufgabe des inländischen Wohnsitzes / gewöhnlichen Aufenthaltes
   - Beachte ggf. weitere Realisationstatbestände



Rechtsfolgen

Rechtsfolge: sog. ‚Dry-Income'

- Im Zeitpunkt des Wegzuges gelten die Anteile an KapG fiktiv als veräußert; fiktiver Veräußerungsgewinn ermittelt sich wie folgt:

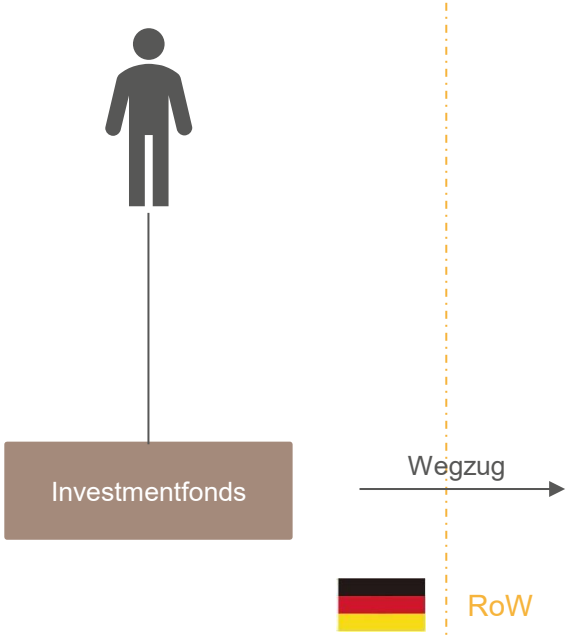
	Wert der Anteile zum Zeitpunkt des Wegzuges
./.	Anschaffungskosten der Beteiligung
=	Fiktiver Veräußerungsgewinn

- Veräußerungsgewinn ist nach sog. Teileinkünfteverfahren zu 40 % von der Steuer befreit
- Steuerbelastung beträgt damit ca. 30 %. Soweit Liquidität fehlt, ist Gewinnausschüttung erforderlich, welche die **Gesamtsteuerbelastung** auf ca. **40 %** erhöht

Wegzugsbesteuerung im InvStG

Wegzugsbesteuerung im InvStG

- Regelungen zur Wegzugsbesteuerung wurden zur Gestaltungsprävention auf Beteiligungen an Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds ausgedehnt werden
- Erfassung gewichtiger Fälle
  - **Investmentfonds** bei mindestens 1 %-iger Beteiligung oder Anschaffungskosten von mindestens 500 TEUR
  - **Spezial-Investmentfonds** ohne weitere Hürden
- Nur Erfassung solcher Fälle, in denen Investmentanteile im Privatvermögen gehalten werden



Vermeidung Wegzugsbesteuerung

INFOB

Ansässigkeitsmanagement zur Beibehaltung der inländischen Besteuerungsrechte

Vorweggenommene Erbfolge zur Übertragung der infragestehenden Anteile vor Wegzug

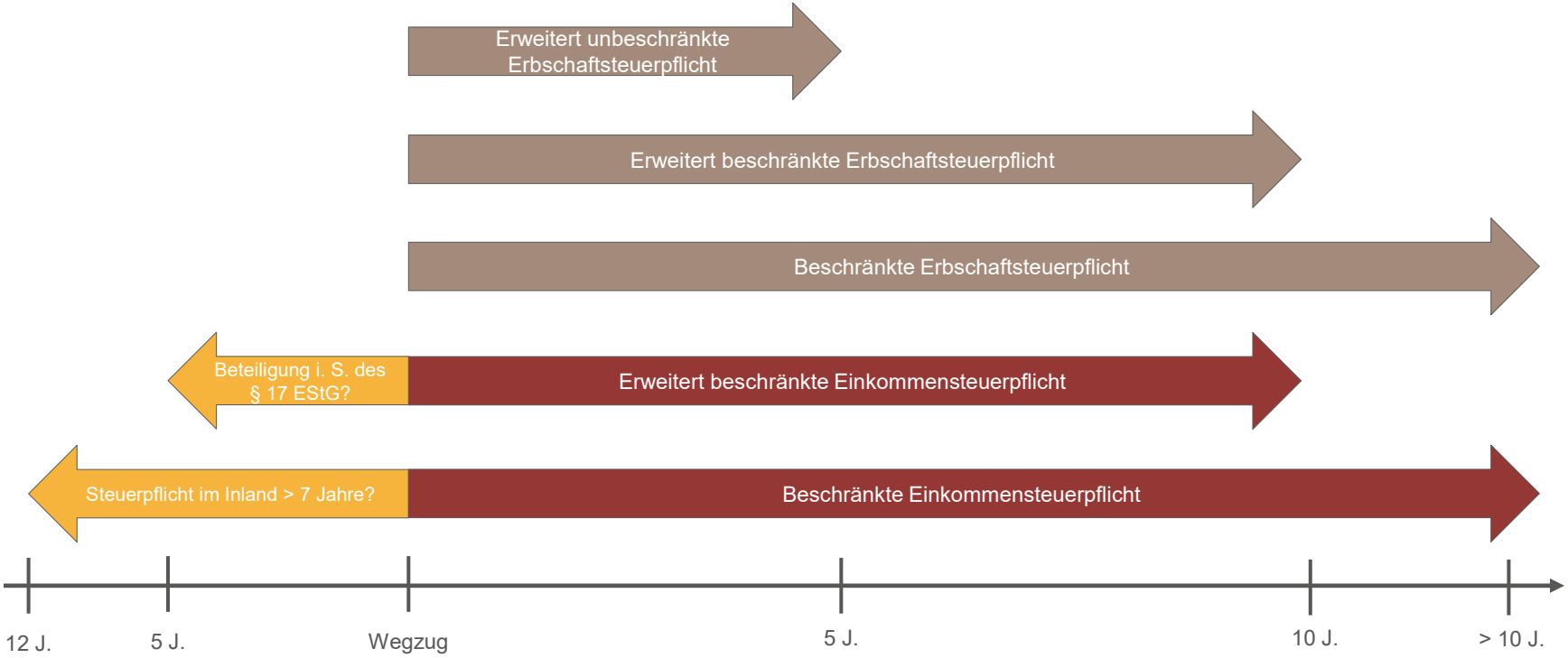
Einbindung inländischer **Stiftung** und anschließender Wegzug

Varianten

Implementierung eines sog. **AStG-Blockers** durch Einbringung / Formwechsel

Implementierung von **Immobilien-Blocker** zur Vermeidung einer Wegzugsbesteuerung

Fristen im Zuge des Wegzugs



Ausblick

Aktuelle Entwicklungen zur Wegzugsteuer

- Neues EuGH-Verfahren zur Wegzugsbesteuerung - Rechtssache C-430/25 Gena
  - Ein **polnisches Verwaltungsgericht** hat dem EuGH drei Fragen zur **Vereinbarkeit der polnischen Wegzugsbesteuerung mit den EU-Grundfreiheiten** und dem **allgemeinen Freizügigkeitsrecht** zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Dürfen **Wertsteigerungen von der Wegzugsteuer** erfasst werden, die **vor dem Zuzug** entstanden sind?
2. Dürfen **stille Lasten im Wegzugszeitpunkt** unberücksichtigt bleiben?
3. Ist es unionsrechtskonform, dass die Wegzugsteuer **sofort, gegebenenfalls unter Gewährung einer Ratenzahlung** für einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren, erhoben wird, anstatt die Zahlung der Steuer **bis zur Veräußerung der verschiedenen Vermögenswerte zu stunden**?

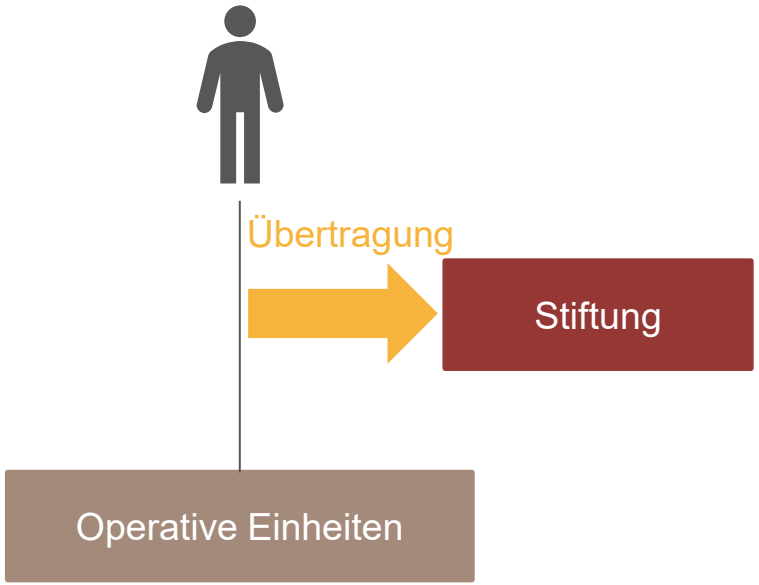
  - Aus den Ausführungen des EuGH werden sich auch Rückschlüsse auf die **Unionsrechtskonformität der deutschen Wegzugsbesteuerung** nach § 6 AStG ergeben.

2. Stiftungen

Weg in Stiftung

Weg in die Stiftung

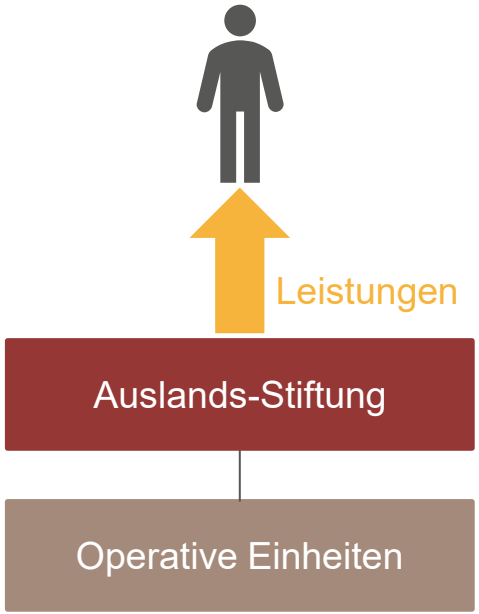
- Stiftung ist Vorgang, der grundsätzlich **Erbschaftsteuer** unterliegt; jedoch vollständige Verschonung denkbar
- Aus **ertragsteuerlicher** Sicht ist die Stiftung steuerlich neutral gestaltbar; es ist keine Ertragsbesteuerung zu erwarten
- Aus **grunderwerbsteuerlicher** Sicht ist der Vorgang steuerfrei
- Stiftung ließe sich damit vollständig steuerneutral gestalten
- Besondere Vorsicht ist bei Auslandsstiftungen zu beachten: Ungewollte Besteuerung bei Stiftung erfordert **vorangehende Reorganisation**!



Weg in Stiftung

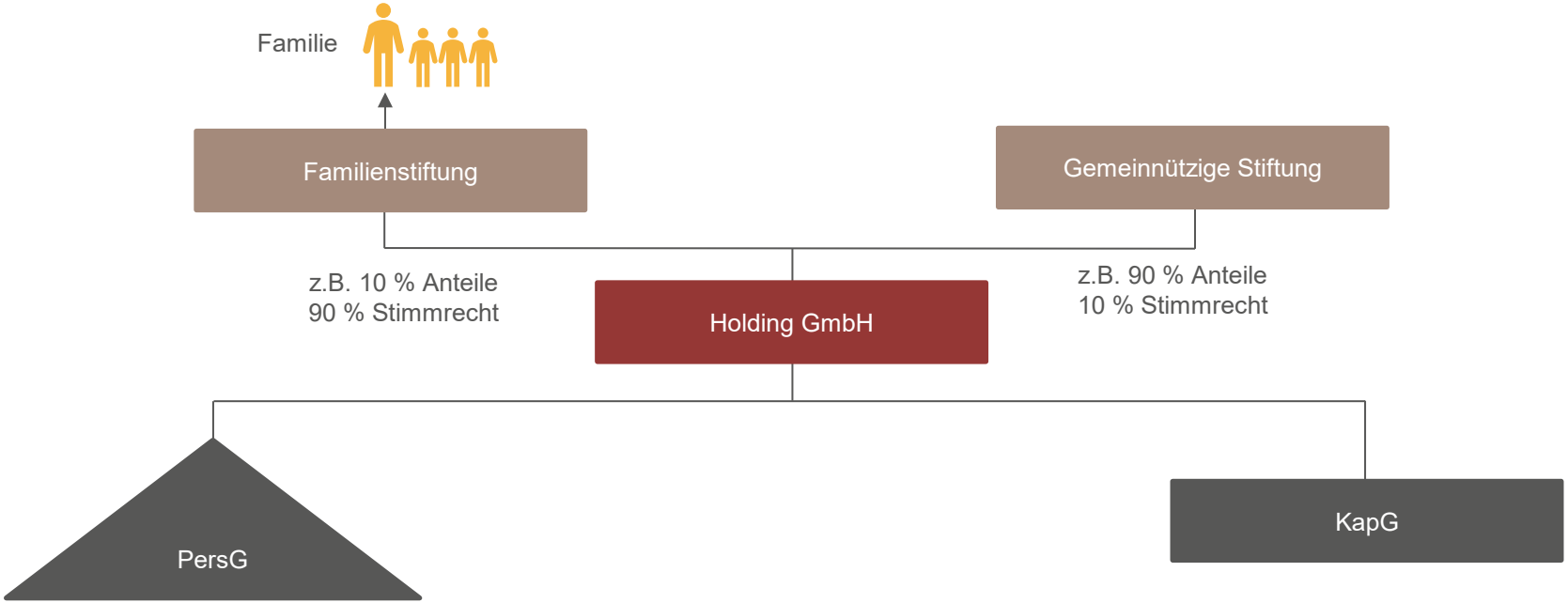
Implementierung ausländische Stiftung

- Ggf. anfallende Stiftungseingangssteuer bei Auslandsstiftung
- Eine ausländische Stiftung unterliegt der lokalen Besteuerung
- bei ausländischer Familienstiftung entfällt Erbersatzsteuer
- Günstigere Rahmenbedingungen für Stiftung
- Beachte jedoch Spannungsfeld zwischen liberalem lokalen Stiftungsrecht und deutschem Steuerrecht (Risiko transparenter Stiftungen)
- Beachte § 15 AStG → drohende Zurechnungsbesteuerung; Rückausnahme in EU- / EWR-Fällen



Doppelstiftung

Modell der sog. Doppelstiftung bei Unternehmensnachfolgen

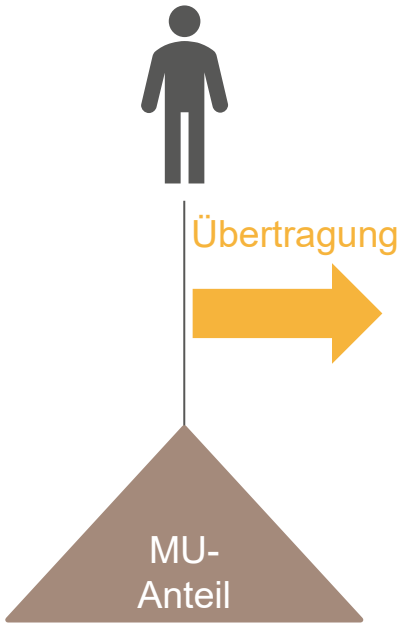


3. Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils

Überblick

Ertragsteuerliche Aspekte

- Steuerneutrale Übertragung eines Mitunternehmeranteils denkbar, wenn **gesamter Anteil** übertragen wird und **Besteuerung der stillen Reserven** sichergestellt ist, § 6 Abs. 3 EStG
- Gesamter Mitunternehmeranteil umfasst neben Anteil am Gesamthandsvermögen **auch etwaiges Sonderbetriebsvermögen**
- Beachte insbesondere bei Übertragungen ins Ausland, ob und inwieweit das übertragene Vermögen im Inland steuerverstrickt bleibt. Sollten Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sein, tritt insoweit auch **keine Entstrickung** nach § 16 Abs. 3a EStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 3 ff. EStG ein



Unklare Wortlautauslegung

Unklare Wortlautauslegung

- Eine steuerneutrale Übertragung von Mitunternehmeranteilen ist nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG nur möglich, *sofern* die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist
- Konkrete Wortlautauslegung des **Terminus „sofern“ strittig** (zusammenfassend dazu *Kraft/Jung* in DStR 2023 S. 665). Die besseren Gründe nach dem Wortlaut als auch nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift sprechen für liberale Auslegung
- Aufgrund der bestehenden Rechtsunsicherheit empfiehlt sich Antrag auf Erteilung einer **verbindlichen Auskunft**

Aktuelles

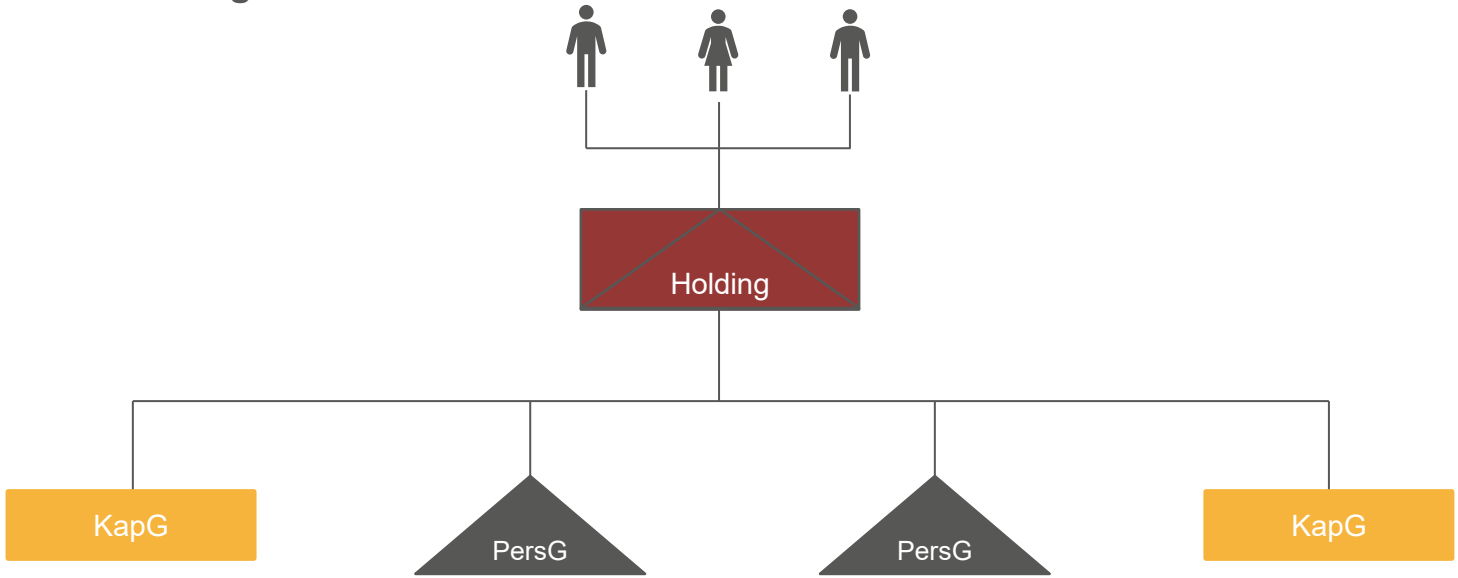
Übertragung eines mit Nießbrauch belasteten Mitunternehmeranteils

- BFH hatte jüngst zu entscheiden, ob eine auflagebedingte **Nießbrauchsbestellung** an einem Mitunternehmeranteil zu einer **entgeltlichen Übertragung** führt (BFH, Urteile v. 2.7.2025 – IV R 36/22 und 37/22)
- Ergebnis: Bestellung eines **Nießbrauchs berührt nicht** die **Unentgeltlichkeit** der Vermögensübertragung; Buchwertfortführung nach **§ 6 Abs. 3 EStG** bleibt grundsätzlich **möglich**, sofern keine weiteren entgeltlichen Elemente hinzutreten
- Gilt auch dann, wenn der Nießbrauch prozentual ausgestaltet ist (sog. **Quotennießbrauch**)
- Ein **Nießbrauch** stellt lediglich ein **Versorgungsinstrument** und kein Entgelt dar
- **Entgeltliche Übertragung** nur dann, wenn tatsächlich Gegenleistung vereinbart und wirtschaftlich geleistet wird

4. Thesaurierungsmöglichkeiten – Holdingmodelle neu gedacht?

Holdingmodelle

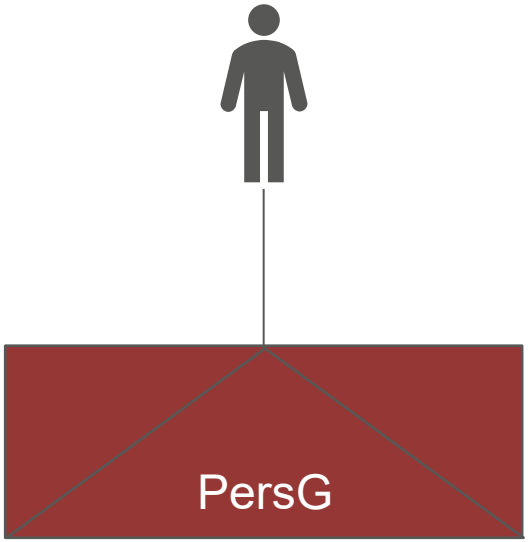
Familien-Holdingmodelle



Optionsmodell

Überblick

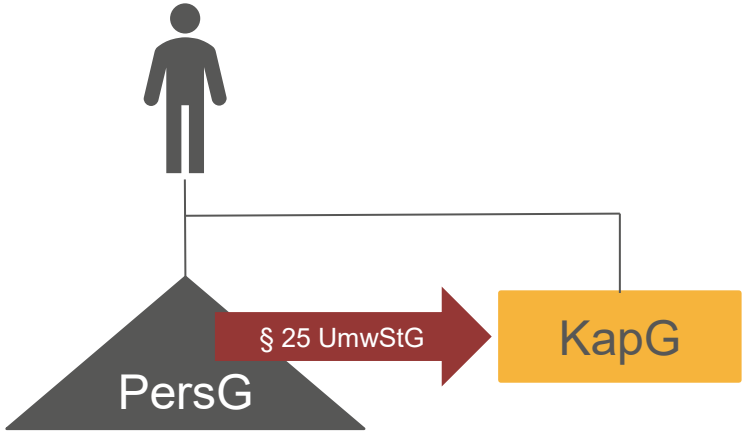
- Grundlage: § 1a KStG; BMF v. 10.11.2021
- Hintergrund: Möglichkeit der Besteuerung einer Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft; gesellschaftsrechtliches Kleid der Gesellschaft bleibt erhalten → **Hybrid**
- Antragsberechtigt: KG, OHG, PartG + vergleichbare ausländische Rechtsformen (Rechtstypenvergleich)
- Antragsfrist: spätestens 1 Monat vor Beginn WJ
- § 34a EStG weiterhin möglich



Optionsmodell

Weg in Optionsmodell

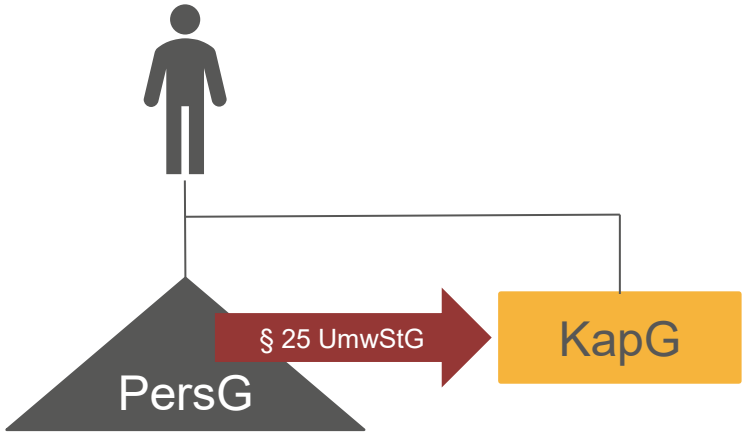
- § 1a Abs. 2 KStG
- **Fiktiver Formwechsel** (§ 25 i.V.m. § 20 UmwStG)
- Einbringung des **gesamten Mitunternehmeranteils**, inkl. SBV und Ergänzungsbilanzkapital (Wachstumschancengesetz: nicht Komplementäranteil)
- **Sozialisierung** der Kapitalkonten, Sozialisierung des Ergänzungsbilanzkapitals → Kompensation, disquotale Gewinnverteilung?
- Beachte steuerliche **Sperrfristen**, die durch Optionsausübung realisiert werden



Optionsmodell

Weg in Optionsmodell – Fallstricke

- Überführung SBV erforderlich → oftmals nicht gewollt, wegen Sozialisierung des Vermögens, **GrESt-Belastung** (siehe dazu BMF v. 10.11.2021 Rz. 34; ggf. vorangehende Reorganisation; „**Einheits-GmbH & Co. KG**“)
- **Nachversteuerung** aus Thesaurierungsbegünstigung nach **§ 34a EStG** (BMF v. 10.11.2021 Rz. 48)
- **Verlustuntergang**; kein Wiederaufleben (BMF v. 10.11.2021 Rz. 47)
- **Sperrfristverletzungen** (siehe Übersicht unten)
- Praxishinweis: Komplexe Regelungen im **Gesellschaftsvertrag** erforderlich (z.B. Entnahmerechte)



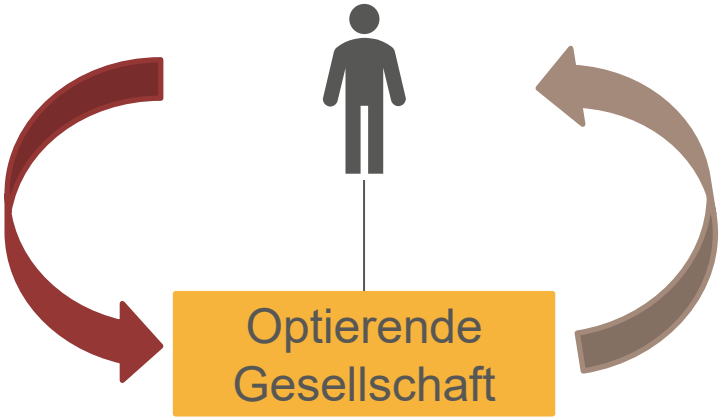
Optionsmodell

Folgen der Option

- § 1a Abs. 3 KStG
- Optierende Gesellschaft wird **körperschaftsteuerpflichtig**
- Option gilt auch für GewSt, UmwSt (**nicht für ErbSt**)

- Leistungen an optierende Gesellschaft
  - Arbeitsleistung = Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit
  - Darlehen = Einkünfte aus Kapitalvermögen
  - Überlassung von Wirtschaftsgütern = Mieteinkünfte

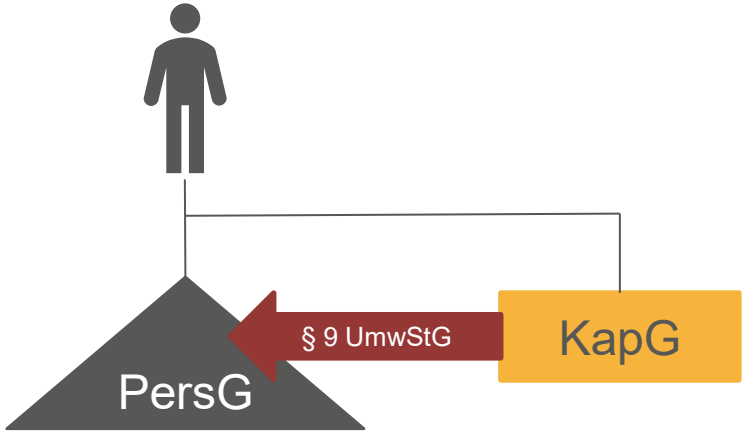
- Leistungen von optierender Gesellschaft
  - Einkünfte aus Kapitalvermögen
  - Zur Problematik von Gewinnausschüttungen der optierenden Gesellschaft, siehe auch *Müller* in NWB 2022 S. 241



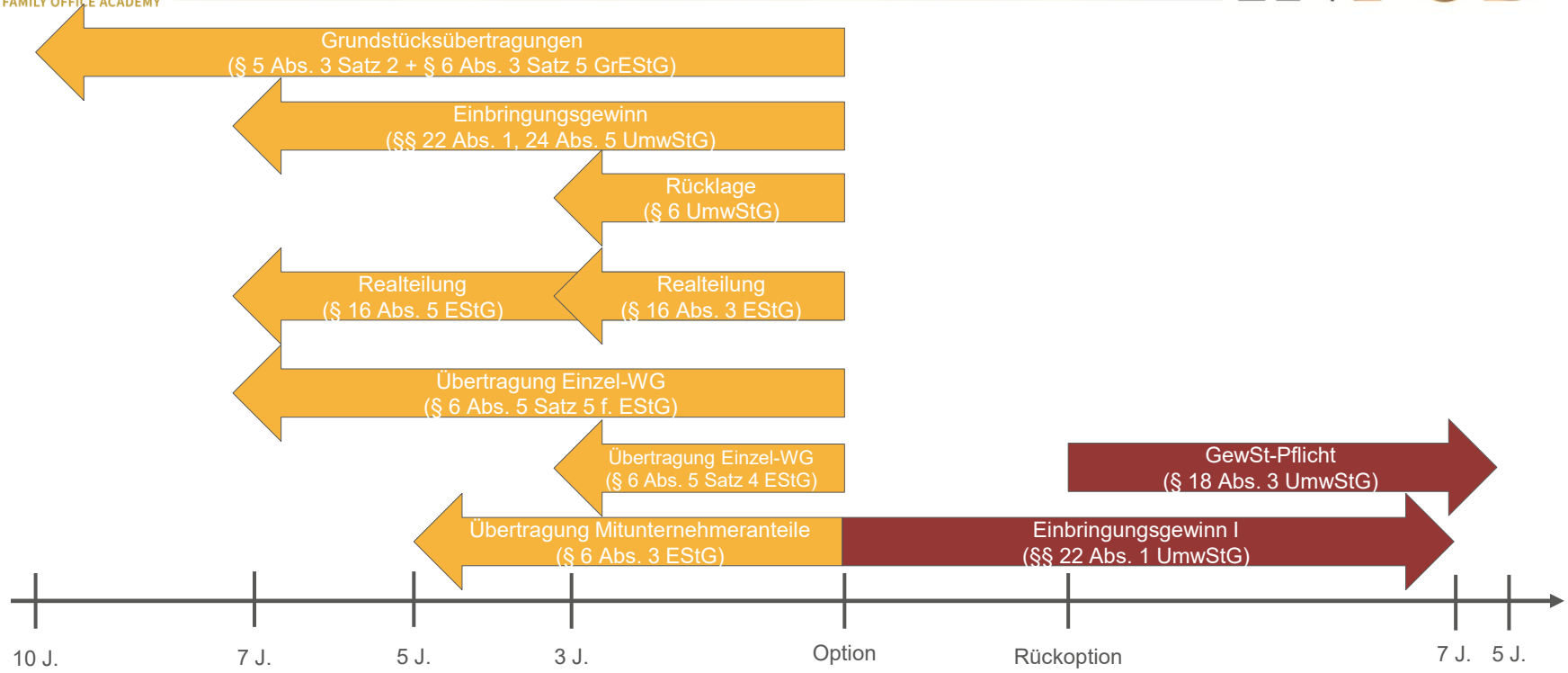
Optionsmodell

Weg aus Optionsmodell

- § 1a Abs. 4 KStG
- Rückoption auf verschiedenen Wegen denkbar, z.B.
  - auf **Antrag**
  - **Entfall** der Voraussetzungen
  - **Austritt** vorletzter Gesellschafter
- Rückoption gilt als Formwechsel nach § 9 i.V.m. § 3 ff. UmwStG
- Sperrfristen bei Rückoption → „**Optionsschaukel**“ wenig effizient; Option keine kurzfristige Entscheidung
- **Verlustuntergang** (§ 4 Abs. 2 UmwStG)
- Besteuerung **offener Rücklagen** (§ 7 UmwStG)



Optionsmodell - Sperrfristen



Quelle: *Müller* in Strahl/Carlé/Müller zu Kapitel D S. 51

Thesaurierungsbegünstigung

Hintergrund der Regelung des § 34a EStG

- **Rechtsformneutrale Besteuerung** von thesaurierten Gewinnen
- Besteuerung nicht entnommener Gewinne von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften mit 28,25 %. Bei einer Entnahme in Folgejahren wird der thesaurierte Gewinn mit 25 % zuzüglich SolZ besteuert.
- **Absenkung des Thesaurierungssteuersatzes** für nicht entnommene Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit **in drei Stufen** auf 27 % (VZ 2028/2029), 26 % (VZ 2030/2031) und 25 % (ab dem VZ 2032)
- Liegt der Durchschnittssteuersatz aktuell unter 28,25 %, ist der Antrag regelmäßig nicht sinnvoll
- **Nicht entnommener Gewinn**:
  Gewinn abzüglich des positiven Saldos der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres
- **Kritik**: Rechtsformneutrale Besteuerung in der Vergangenheit nur unzureichend erreicht.
  Eine Reform der Thesaurierungsbegünstigung war auch vor dem Hintergrund des Optionsmodells nach § 1a KStG dringend geboten

INFOB

PROF. DR. SWEN BÄUML

Wirtschaftsjurist | Steuerberater
INFOB GmbH
Bahnhofstraße 92 – Villa Neus
55218 Ingelheim am Rhein
swen.baeuml@in-fob.de
www.in-fob.de

Prof. Dr. Swen Oliver Bäuml

- Gründer, Partner und Geschäftsführer der INFOB Gruppe
- Wirtschaftsjurist und Steuerberater sowie Professor für Steuerrecht
- Zertifizierter Family Officer (FvF)

Beratungsschwerpunkte sind die Besteuerung großer Familienvermögen im betrieblichen und privaten Bereich, die Gestaltung von Unternehmensnachfolgen und Vermögensstrukturierungen, das Nachfolge- und Generationenmanagement sowie die Organisations- und Strukturberatung von Family Offices.

Er ist Mitherausgeber u.a. eines Großkommentars zum EStG sowie des Handbuchs Family Office im Verlag C.H. Beck, Wissenschaftlicher Beirat des Instituts der Steuerberater in Hessen sowie Autor zahlreicher Veröffentlichungen. Er war zudem Sachverständiger im Finanzausschuss des Bundestages. Zudem nimmt er verschiedene Aufsichtsrats- und Beiratsmandate bei Familienunternehmen wahr.

Zuvor war Prof. Dr. Swen Bäuml u. a. Partner bei internationalen Big Five Beratungsgesellschaften und Leiter der Steuerabteilung im Family Office des Familienunternehmens Boehringer Ingelheim.

INFOB

WE ARE IN FAMILY OWNED BUSINESS