



P+P Pöllath + Partners **Rechtsanwälte · Steuerberater**

Berlin · Frankfurt · München

Deutscher StiftungsTag 2009
Treffen der Familienstiftungen, 6. Mai 2009

Dr. Andreas Richter, LL.M.

Die neue Erbschaftsteuer und ihre Auswirkungen auf Familienstiftungen

Struktur von Familienstiftungen

- **Operativ tätige** Familienstiftungen vs. „**vermögensverwaltende**“ Familienstiftungen
- **Holding-Stiftung**, ggf. zur Bündelung von Beteiligungen
- Halten von unmittelbaren und mittelbaren **Beteiligungen**
- Halten von **liquiden Anlagen** oder **Immobilien**
- Halten von **Kunstgegenständen, -sammlungen, Bibliotheken und Archiven**

Steuerliche Problem- bzw. Beratungsbereiche im Bereich der Erbschaftsteuer

- Möglichkeit der Inanspruchnahme steuerlicher **Begünstigungen** bei **Errichtung**
- **Strukturierung des Vermögens** im Hinblick auf die **Erbersatzsteuer**
- Möglichkeiten der Inanspruchnahme **steuerlicher Begünstigungen** bei **Auflösung** der Familienstiftung

A.

Überblick über die Besteuerung von Familienstiftungen

Erstausstattung einer Familienstiftung

- **Stiftungsausstattung von Todes wegen**
 - Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG)
 - Zeitpunkt: Anerkennung, also keine Rückwirkung wie in § 84 BGB (§ 9 Abs.1 Nr. 1 lit. c ErbStG)
 - Folge: Wertzuwächse zwischen Tod des Stifters und Anerkennung sind laut BFH aufgrund des Stichtagsprinzips zu berücksichtigen (§ 11 ErbStG)
- **Stiftungsausstattung unter Lebenden**
 - Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht (§ 7 Abs.1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG)
 - Zeitpunkt: Zeitpunkt der Ausführung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)

Steuerklassenprivileg bei Errichtung einer Familienstiftung

- **„Familienstiftung“: Stiftung ist wesentlich im Interesse einer Familie errichtet**
 - BFH: Möglichkeit, das Stiftungsvermögen, soweit es einer privaten Nutzung zugänglich ist, zu nutzen und die Stiftungserträge an sich zu ziehen. Auf tatsächliche Ausschüttungen von Erträgen oder Nutzungen kommt es nicht an
 - Verwaltungsauffassung: wenn die Familie zu mehr als der Hälfte ausschüttungs- und anfallsberechtigigt ist; bei Hinzutreten weiterer Umstände auch bereits bei Bezugs- und Anfallsrecht von nur 25%
 - **Für die Besteuerung ist das Verhältnis zum „entferntest Berechtigten“ zugrunde zu legen**
 - „entferntest Berechtigter“ sind lt. FinVerw. alle potentiell Berechtigten künftiger Generationen
- **Es gilt bei kleinem Begünstigtenkreis nicht zwingend die ungünstige Steuerklasse III; erhöhte Freibeträge können u.U. genutzt werden**

Zustiftung zu einer bestehenden Familienstiftung

- **Zustiftung von Todes wegen**
 - Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht (§ 3 Abs.1 Nr. 1 ErbStG)
 - Zeitpunkt: Todestag des Erblassers (§ 9 Abs.1 Nr. 1 ErbStG)
- **Zustiftung unter Lebenden**
 - Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht (§ 7 Abs.1 Nr.1 Satz 1 ErbStG)
 - Zeitpunkt: Zeitpunkt der Ausführung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)
- **Steuerklassenprivileg ist bei Zustiftungen nicht anwendbar!**

Körperschaftsteuer

- Stiftung kann grundsätzlich Einkünfte in allen **sieben Einkunftsarten** haben (§§ 8 Abs. 1, 1 Abs.1 Nr. 4 KStG)
- satzungsgemäße **Ausschüttungen des Stiftungsvermögens** mindern das Einkommen nicht (§ 10 Nr. 1 KStG)
- Steuersatz: 15 %
- **Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft**: grds. § 8b KStG
- Bedeutung der **Abgeltungsteuer**
 - Werbungskostenabzugsverbot und Verlustverrechnungsbeschränkung sind anwendbar; Körperschaftsteuersatz: 15%
 - Problem: ungeklärtes Verhältnis zu § 8b KStG (vgl. Verweis in § 8 Abs. 10 KStG n.F. auf § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 EStG)

Erbersatzsteuer (1/2)

- Familienstiftungen unterliegen in **30-jährigem Turnus** der Erbersatzsteuer
- Grundsätzlich erstmalige Erhebung 30 Jahre nach Errichtung; für Stiftungen, die bis zum 1.1.1954 errichtet wurden, erstmalige Erhebung 1.1.1984 (zweiter Termin in diesem Fall: 1.1.2014)
- **Freibetrag**: als ob das Gesamtvermögen auf zwei Kinder entfiere (§ 15 II 3 ErbStG)
- Steuersatz : nach **StKI. I in Bezug auf die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens** zu bestimmen (§ 15 II 3 ErbStG)
- Leistungen an Destinatäre sind nicht abziehbar
- Steuerschuld kann in 30 gleichen Teilbeträgen **verrentet** werden, Zinssatz 5,5 % (§ 24 ErbStG)
- Bemessungsgrundlage ist das **gesamte Stiftungsvermögen im Zeitpunkt der Steuerentstehung**
 - keine Beschränkung auf die Teile, die dem Interesse der Familie dienen
 - Keine Ausnahme für Zustiftungen, die weniger als 30 Jahre zuvor der Schenkungsteuer unterlegen haben

Erbersatzsteuer (2/2)

Kritik

- Erhebungszeitraum von 30 Jahren entspricht aufgrund demografischen Wandels nicht mehr dem Generationenwechsel
- bei großem Destinatärskreis höhere Erbschaftsteuerbelastung als bei natürlichen Erben wegen Fiktion eines Erbgangs in Familie mit zwei Kindern

Reformvorschläge

- Schenkungsteuerpflicht von Zuwendungen auf Ebene der Destinatäre
- Besteuerung bei Eintritt in eine Destinatärsstellung
- Reformierung der geltenden Erbersatzsteuer durch Anpassung des Besteuerungszeitraum an den natürlichen Erbgang (40 Jahre) und Berücksichtigung der Anzahl der Destinatäre bzw. dynamische Kinder-Fiktion

Aufhebung einer Familienstiftung

- Erwerb durch Anfallsberechtigten ist steuerpflichtig (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG)
- als Schenker gilt der Stifter, so dass sein Verhältnis zum Anfallsberechtigten über die Steuerklasse und die Freibeträge entscheidet
- Rückfall an den Stifter aufgrund eines Rückforderungsrechts: steuerfrei (§ 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)

B.

Erbschaft- und Schenkungsteuer

Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts

- **Bundesverfassungsgericht:** altes Recht, insbesondere unterschiedliches Bewertungsrecht, verfassungswidrig; altes Recht war bis zur Neuregelung weiter anwendbar (Umsetzungsfrist bis spätestens 31.12.2008).
- Neues Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht und neues Bewertungsrecht traten zum **1.1.2009 in Kraft**
 - **Wahlrecht** bzgl. anwendbaren Rechts für 2007 und 2008 eingetretene Erbfälle **bis zum 1.7.2009**
 - Ggf. zunächst Ausübung des Wahlrechts, da **Ausübung widerruflich**
- Nur **mittelbare Änderungen** für Familienstiftungen; die direkt Familienstiftungen betreffenden Regelungen bleiben unverändert
- Insbesondere **Konzeption der Erbersatzsteuer** bleibt **unverändert**
- **Begünstigungsregeln** sind auch im Rahmen der Erbersatzsteuer **anwendbar** (vgl. § 13a Abs. 9, § 13c Abs. 4 ErbStG)

Änderung des Bewertungsrechts

- **Altes Bewertungsrecht:** i.d.R. günstige Bewertung von
 - Betriebsvermögen (Anknüpfung an Steuerbilanzwerte)
 - Grundvermögen (Bedarfsbewertung)
 - Anteilen an Kapitalgesellschaften („Stuttgarter Verfahren“)
 - Land- und forstwirtschaftlichem Vermögen
 - **Neues Bewertungsrecht:** Alle Vermögensarten zum **Verkehrswert** bewertet
 - (Vereinfachtes) **Ertragswertverfahren** für Betriebsvermögen (rechtsformunabhängig)
 - Vergleichswert-, Ertragswert- oder Sachwertverfahren für Immobilien
 - „Modifiziertes“ Ertragswertverfahren für Land- und Forstwirtschaft
- **Folge: häufig deutlich höhere Bemessungsgrundlage!**

Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes - Neue Steuertarife

Wert des steuerlichen Erwerbs bis Euro	In Steuerklasse I in %	In Steuerklasse II in %	In Steuerklasse III in %
75.000 (52.000)	7	30 (12)	30 (17)
300.000 (256.000)	11	30 (17)	30 (23)
600.000 (512.000)	15	30 (22)	30 (29)
6.000.000 (5.113.000)	19	30 (27)	30 (35)
13.000.000 (12.783.000)	23	50 (32)	50 (41)
26.000.000 (25.565.000)	27	50 (37)	50 (47)
Über 26.000.000	30	50 (40)	50 (50)

Konsequenzen der neuen Tarife für Familienstiftungen

- **Errichtung einer Stiftung:** Das Steuerklassenprivileg (§15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG) wirkt sich nur noch dann positiv aus, wenn der „entferntest Berechtigte“ unter Steuerklasse I fällt; bezugsberechtigte Nichten und Neffen sind gegenüber entfernten Verwandten bspw. nicht mehr bessergestellt
- **Zustiftungen** unterliegen immer der ungünstigen Steuerklasse III

Gestaltung: Ggf. Errichtung mehrerer Familienstiftungen bzw. Errichtung einer neuen Familienstiftung statt Zustiftung erwägen

- **Erbersatzsteuer:** Im Rahmen der Erbersatzsteuer ist immer Steuerklasse I anwendbar, so dass die Anhebung der Tarifstufen sich im Einzelfall zu einer Besserstellung gegenüber der alten Rechtslage führen kann
- **Aufhebung einer Stiftung:** Im Rahmen der Aufhebung einer Stiftung wird das Verhältnis des Berechtigten zum Stifter zugrunde gelegt (§ 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG).

Durch die Angleichung der Steuerklassen II und III wird das Privileg nur noch für Anfallsberechtigte der Steuerklasse I relevant sein

Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes - Neue Freibeträge

	Altes Recht	Neues Recht
Ehegatten	307.000 Euro	500.000 Euro
Kinder	205.000 Euro	400.000 Euro
Enkel	51.200 Euro	200.000 Euro
Weitere Abkömmlinge	51.200 Euro	100.000 Euro
Erwerber Steuerklasse II	10.300 Euro	20.000 Euro
Erwerber Steuerklasse III	5.200 Euro	20.000 Euro

Konsequenzen der neuen Freibeträge für Familienstiftungen

- **Errichtung einer Stiftung:** Das Steuerklassenprivileg (§15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG) wirkt sich vor allem dann positiv aus, wenn der „entferntest Berechtigte“ unter Steuerklasse I fällt (100.000 bis 500.000 Euro).
- **Zustiftungen** unterliegen immer der Steuerklasse III und kommen jetzt in den Genuss des Freibetrags von 20.000 Euro
- **Erbersatzsteuer:** Im Rahmen der Erbersatzsteuer wird der doppelte Kinder-Freibetrag gewährt, so dass mit 800.000 Euro (gegenüber 410.000 Euro nach altem Recht) fast eine Verdoppelung erfolgt
- **Aufhebung einer Stiftung:** Zugrundelegung des Verhältnisses des Berechtigten zum Stifter

Anfallsberechtigte der Steuerklasse I können von nahezu verdoppelten Freibeträgen profitieren (100.000 bis 500.000 Euro); für Anfallsberechtigte der Steuerklassen II und III bleiben die Freibeträge niedrig (20.000 Euro).

Betriebsvermögen: Zwei Modelle bei neuer Begünstigung

Regelverschonung:

- ▶ **85 %-Verschonungsabschlag**, 15 %-Sofortbesteuerung. Voraussetzungen:
 - Siebenjährige Behaltensfrist
 - Nach sieben Jahren: Lohnsumme insgesamt 650 % der Ausgangslohnsumme
 - **Maximal 50 % Verwaltungsvermögen** bei Übertragung

Verschonungsoption:

- ▶ **100 %-Verschonungsabschlag**, keine Sofortbesteuerung. Voraussetzungen:
 - Zehnjährige Behaltensfrist
 - Nach zehn Jahren: Lohnsumme insgesamt 1000 % der Ausgangslohnsumme
 - **Maximal 10 % Verwaltungsvermögen** bei Übertragung

Beachte: Auf Ebene von **Tochtergesellschaften** gilt nach Wortlaut **50 % Grenze!**

Gestaltung: Hinauszögern der Bestandskraft des Steuerbescheides bis absehbar ist, ob die strengeren Voraussetzungen der 100%-Verschonungsoption eingehalten werden können (Antrag auf 100%-Verschonung ist unwiderruflich).

Begünstigtes Betriebsvermögen im Inland

- Inländische **Betriebe** und Teilbetriebe
- **Mitunternehmeranteile** an einer inländischen Personengesellschaft
- **LuF-Vermögen**
- Anteile an **Kapitalgesellschaften** mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland bei
 - unmittelbarer Beteiligung von **mehr als 25 %** oder
 - **Gesellschafterpool** mit Beteiligung von **mehr 25 %**

Problem: Keine Einbeziehung mittelbar gehaltener Anteile; wohl auch nicht bei Zwischenschaltung vermögensverw. PersG (vgl. R 53 Abs. 2 ErbStR 2003)!

Begünstigtes Vermögen im Ausland

- **EU/EWR-Betriebsvermögen ist grds. begünstigtes Vermögen**
 - **EU/EWR-Betriebe** und Teilbetriebe sowie Mitunternehmeranteile an **EU/EWR-PersG**, wenn BV einer **Betriebsstätte im EU/EWR-Raum** dient
 - **LuF-Vermögen im EU/EWR-Raum**
 - Anteile an **Kapitalgesellschaften** mit Sitz oder Geschäftsleitung **in EU/EWR** bei unmittelbarer Beteiligung > 25 % oder gepoolt (zusammengerechnet) > 25 %
- **Betriebsvermögen in Drittstaaten**
 - z.B. Beteiligung an **US Inc. oder LLC**
 - Begünstigung möglich, wenn EU/EWR-KapG oder gewerbl. PersG mit **Betriebsstätte im EU/EWR-Raum vorgeschaltet** wird!
 - **ggf. auch Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei Streubesitz:**
 - bei Beteiligung an **ausl. KapG < 10 %** ist Doppelbesteuerung mögl., da nach § 21 ErbStG i.V.m. § 121 Nr. 4 BewG **keine Anrechnung** der ausländischen Steuer erfolgt (kein „Auslandsvermögen“)
 - Lösung durch Zwischenschaltung einer **EU/EWR-Holding-KapG**

Einhaltung der Verwaltungsvermögensquote

Insgesamt keine Begünstigung bei mehr als 50 % bzw. 10 % Verwaltungsvermögen.

- **Verwaltungsvermögen:** z.B.
 - fremdvermietete Immobilien
 - Wertpapiere und vergleichbare Forderungen
 - Streubesitzanteile ($\leq 25\%$ Beteiligung an Kapitalgesellschaften)
 - Kunstgegenstände, wissenschaftliche Sammlungen, Archive und Bibliotheken
- **Ausnahmen:** z.B. für
 - bestimmte Branchen (Kreditinstitute, Finanzdienstleister, Versicherungen, Wohnungsbauunternehmen)
 - Betriebsaufspaltung
 - Betriebsverpachtung (bestimmte Konstellationen)
 - Sonderbetriebsvermögen

Verwaltungsvermögen – vermietete Wohnimmobilien

- **Kein Verwaltungsvermögen: vermietete Wohnimmobilien**, wenn Überlassung **Hauptzweck** des Unternehmens und „**wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**“ (§ 14 AO) erforderlich ist (§ 13b Abs. 2 Nr.1 lit. d ErbStG).
 - Vermietung = **Hauptzweck** des Unternehmens
 - > 50 % Wohnungsvermietungstätigkeit ausreichend, oder
 - 75 % / 90 % erforderlich?
 - **Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**
 - Andere Tätigkeit neben reiner Vermietungstätigkeit erforderlich?
 - **Gesetzesbegründung**: erfasst werden sollen Unternehmen, die **in kaufmännischer Weise eingerichtet** sind und **Arbeitsplätze schaffen**
 - Umfang der Vermietungstätigkeit muss kaufm. Geschäftsbetrieb „**erfordern**“
- **Begünstigung nicht schon wegen Gewerblichkeit, auch wenn deshalb § 14 AO (+)!**

Verwaltungsvermögen – WP u. vergleichbare Forderungen

- **Wertpapierbegriff**
 - Handelsrechtlicher Begriff (§ 266 HGB)?
 - Definition des § 2 WpHG?
- **Vergleichbare Forderungen:**
 - **Verbriefung** der Forderung erforderlich?
 - Laufzeit entscheidend?
 - **Sinn und Zweck** der Regelung = typischerweise im PV gehaltene Anlagen?
- Kein Verwaltungsvermögen wohl
 - **Barvermögen/Festgeld/Tagesgeld**; Arg.: Vorentwurf des Gesetzes nannte „Forderungen gegen Kreditinstitute und vergleichbare Forderungen“
 - Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
 - Forderungen gegen verbundene Unternehmen
 - Unverbriefte Forderungen gegen Dritte? Arg.: auch Bankguthaben ist letztlich Forderung gegen Dritten.

Verwaltungsvermögen – Gestaltungen

- Gezieltes **Hinzufügen von Verwaltungsvermögen** bis zur Quote; **aber**: Verwaltungsvermögen muss für Begünstigung mind. **zwei Jahre** vor Übertragung/Erbersatzsteuertermin dem BV zuzurechnen sein, um von Begünstigung zu profitieren!
- Ggf. Ausschüttung an die Destinatäre aus Verwaltungsvermögen
- Einsatz von Tochtergesellschaften („**Kaskadeneffekt**“): nach Wortlaut gilt 50 %-Grenze
- Zuführung begünstigten Vermögens, auch wenn an sich „unproduktiv“ (Leasinginvestitionen, Schiffs- und Flugzeugbeteiligungen, Konzessionen, Rechte, Lizenzen, etc.)

Verwaltungsvermögen – Gestaltungen

Einlage von **Barvermögen/Festgeld** in BV und Anteilsübertragung

- Selbst bei 100 % Kontenguthaben wohl kein Verwaltungsvermögen
- Theoretisch bis zu 50 % Verwaltungsvermögen steuerfrei mit übertragbar, sofern schon mind. 2 Jahre im BV
- Problem: Kontenguthaben in diesem Fall „wesentliche Betriebsgrundlage“, d.h. keine Umschichtung in „echtes“ Verwaltungsvermögen möglich?
- Absicherung: **Widerrufsvorbehalt** für den Fall der Nichtgewährung der Begünstigung
 - Widerrufsvorbehalt für bestimmten, vom Schenker nicht beeinflussbaren Fall hindert Vermögensübergang weder einkommensteuer- noch erbschaftsteuerrechtlich!
 - Entfallen der Steuer bei Rückgewähr anlässlich des Widerrufs (§ 29 ErbStG)!

Berechnung der Verwaltungsvermögensquote

Berechnung: Verhältnis gemeiner Wert der Einzelwirtschaftsgüter (Verwaltungsvermögen) zum gemeinen Wert des Betriebes

- Verbindlichkeiten mindern nur den Betriebswert, erhöhen also die Verwaltungsvermögensquote!
- Halten fremdfinanzierten Verwaltungsvermögens wirkt sich u.U. „doppelt“ schädlich aus, z.B. fremdfinanzierte Immobilieninvestition

Beispiel (Ansätze entsprechen gemeinen Werten):

<u>Aktiva:</u>		<u>Passiva:</u>	
Produktivvermögen	60	Verbindlichkeiten	50
Wertpapiere	40	EK	50

Gemeiner Wert Verwaltungsvermögen: 40

Gemeiner Wert Betrieb: 50

Verwaltungsvermögensquote: 80 %!

Berechnung der Verwaltungsvermögensquote (II)

Gestaltungen:

- fremdfinanzierte Immobilien privat halten
- ggf. Entnahmen prüfen
- Fremdfinanzierung von Investitionen in Verwaltungsvermögen erst nach Übertragung vornehmen
- Bündelung von Verwaltungsvermögen und Schulden in eigens errichteter Kapitalgesellschaft
 - keine Begünstigung, aber
 - niedriger gemeiner Wert anzusetzen oder Wert gleich 0

Betriebsvermögen: Holding und Verwaltungsvermögen

Keine Konzernbetrachtung:

- Verwaltungsvermögensquote einzeln auf jeder Ebene zu prüfen
- „Kaskadeneffekt“

Gestaltung: Ausgliederung von Verwaltungsvermögen in Tochtergesellschaften, um trotz an sich negativer Gesamtkonzern-Verwaltungsvermögensquote die Verwaltungsvermögensquote einhalten zu können.

Hintergrund: Gestaltungsmöglichkeit ist im Gesetzgebungsverfahren trotz Prüfbitte des Bundesrats nicht beseitigt worden!

Kaskadeneffekt: Beispiel 1 (Einhaltung 50 %-Quote)

M-Familienstiftung (Aktiva; Bewertung der Wertpapiere entspricht gemeinem Wert):

Produktivvermögen 40

Wertpapiere 60

Gemeiner Wert: 110

→ **Begünstigungsvoraussetzungen (-):** Verwaltungsvermögensquote 54,54%

Gestaltung: Gründung einer Tochtergesellschaft, anschließend Übertragung von 30
Verwaltungsvermögen und 40 Produktivvermögen

M-Familienstiftung (Aktiva):

Beteiligung T 70

Wertpapiere 30

Gemeiner Wert: 110

T-GmbH (Aktiva):

Produktivvermögen 40

Wertpapiere 30

Gemeiner Wert: 80

→ **Begünstigungsvoraussetzungen (+):** Verwaltungsvermögensquote bei T-GmbH $\leq 50\%$. Beteiligung an T-GmbH ($> 25\%$) also kein Verwaltungsvermögen der M-GmbH. Verwaltungsvermögensquote der M-GmbH: 27,27%. Gestaltung kann theoretisch endlos fortgesetzt werden!

Kaskadeneffekt: Beispiel 2 (Einhaltung 10 %-Quote)

M-Familienstiftung (Aktiva; Bewertung der Wertpapiere entspricht gemeinem Wert):

Produktivvermögen	72
Wertpapiere	28
<u>Gemeiner Wert:</u>	110

→ **Begünstigungsvoraussetzungen (-):** Verwaltungsvermögensquote 25,45 %

Gestaltung: Gründung T-GmbH, anschließend Übertragung von 20 Verwaltungsvermögen und 20 Produktivvermögen

M-Familienstiftung (Aktiva):

Produktivvermögen	52
Beteiligung T	40
Wertpapiere	8
<u>Gemeiner Wert:</u>	110

T-GmbH (Aktiva):

Produktivvermögen	20
Wertpapiere	20
<u>Gemeiner Wert:</u>	45

→ **Begünstigungsvoraussetzungen (+):** Verwaltungsvermögensquote bei T-GmbH ≤ 50 %. Beteiligung an T-GmbH (> 25 %) kein Verwaltungsvermögen der M-Familienstiftung. Verwaltungsvermögensquote der M-Familienstiftung: 7,27 %.

→ **10 % Quote nur für oberste Ebene angeordnet** (§ 13a VIII Nr. 3 verweist nur auf § 13b II Satz 1 ErbStG)!

Behaltensfrist - Verstoß

- **Verstoß gegeben insbes. bei**
 - **Veräußerung** eines (Teil)Betriebs, wesentlicher Betriebsgrundlagen, Anteilsveräußerung
 - **Entnahme** wesentlicher Betriebsgrundlagen ins Privatvermögen
 - bestimmte **Umstrukturierungen** und **Kapitalherabsetzungen** sowie die **Aufhebung einer Poolvereinbarung**
 - **Überentnahmen**; Betrachtung erfolgt über gesamten Behaltenszeitraum
- **Gestaltung**: Überentnahmen bzw. -ausschüttungen durch gezielte Gewinnerhöhung oder Einlagen am Ende der Behaltensfrist ausgleichen!
 - **Betriebsaufgabe, Insolvenz**
- **Gestaltungen**:
 - Umschichtungen auf Ebene von Tochter-KapG wohl möglich
 - Kein Wegfall der Verschonung, wenn nach Verstoß zeitnahe Reinvestition in begünstigtes Vermögen erfolgt

Behaltensfrist – Rechtsfolge eines Verstoßes

- **anteiliger Wegfall** der Verschonung, gestaffelt nach Behaltenszeitraum
- **Überentnahmen** nur nach Maßgabe des überentnommenen bzw. -ausgeschütteten Betrages im Verhältnis zum Gesamtwert des Betriebsvermögens schädlich
- **Steuerrisiko des Schenkers:**
 - Grds. ebenfalls **Schuldner** der Schenkungsteuer
 - drohende Nachversteuerung (Verstoß gg. Behaltensfrist, Lohnsumme)!
 - **Geplante Verwaltungsregelung:** Keine Inanspruchnahme des Schenkers, wenn Erwerber gegen die Begünstigungsvoraussetzungen verstößt
 - **Problem:** Verlust der Begünstigung auch bei (unverschuldeter) Insolvenz
 - **Gestaltung:** Auch hier ist an Rückfallklausel zu denken!

Lohnsummenklausel

- **Regelverschonung:** Aufaddierte Lohnsumme muss nach sieben Jahren 650 % der Ausgangslohnsumme betragen
- **Verschonungsoption:** Aufaddierte Lohnsumme muss nach zehn Jahren 1000 % der Ausgangslohnsumme betragen
- **Ausgangslohnsumme** ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor der Übertragung (keine Dynamisierung trotz Inflation)

Gestaltung: Lohnsumme ggf. frühzeitig mit Hilfe von Servicegesellschaft, Leiharbeitern, etc. senken

- Bei einem komplexen, internationalen Familienunternehmen müssen die für die **Lohnsummenklausel relevanten EU/EWR-Rechtsträger** festgestellt werden.
- quotale Einbeziehung bei mittelbarer oder unmittelbarer Beteiligung > 25 %

Lohnsummenklausel (II)

- **Lohnsummenklausel findet keine Anwendung**, wenn Ausgangslohnsumme gleich 0 Euro oder nicht mehr als 10 Beschäftigte.

Gestaltung: EU/EWR-Obergesellschaft bzw. -Holding mit weniger als 10 Mitarbeitern?

- **Verstoß gegen Lohnsummenklausel** ist z.B. Abbau von Arbeitsplätzen, aber auch Verlagerung von Arbeitsplätzen bzw. Lohnsummen in Drittstaaten.

Rechtsfolge: Prozentualer Wegfall der Verschonung im Verhältnis zum Unterschreiten

Gestaltung: Boni und andere Sonderzahlungen können Lohnsumme gezielt zum Ende erhöhen, weil einzelne Wirtschaftsjahre wg. Gesamtbetrachtung unbeachtlich sind.

Behaltensfrist vs. Lohnsumme

- **Problem: Zusammenspiel von Behaltensfrist und Lohnsummenklausel**
 - **Bislang unklar** sind die Folgen eines **gleichzeitigen Verstoßes** gegen Behaltensfrist und Lohnsummenregel
 - Teile der Lit.: **Lohnsummenklausel** bei vorzeitigem Verstoß gegen Behaltensfrist **unbeachtlich**
 - a.A: Verschonung mindert sich **kumulativ** um den nach Behaltensfrist- sowie Lohnsummenregelung errechneten **Betrag, ggf. mit zeitanteiliger Kürzung der Mindestlohnsumme!**
- Klarstellung in **Verwaltungsanweisungen** ist zu erwarten; mangels gesetzl. Rangverhältnis im Grundsatz **kumulative Anwendung zu befürchten.**
- **Problem:** Konflikt zwischen Geschäftsführung (wirtschaftliche Gesichtspunkte des Arbeitsplatzabbaus bzw. der Umstrukturierung) und Gesellschaftern (Erbchaftsteuerliche Folgen)!

Betriebsvermögensvergünstigung für Familienstiftungen

- **Errichtung einer Stiftung und Zustiftung:** Bei der Übertragung von Betriebsvermögen können die Vergünstigungen in Anspruch genommen werden, wenn ihre Voraussetzungen vorliegen; Stiftung muss Behaltensfristen / Lohn-summenklausel einhalten
- **Erbersatzsteuer:** Im Rahmen der Erbersatzsteuer sind die Verschonungsregeln für Betriebsvermögen ausdrücklich anwendbar (§13 a Abs. 9 ErbStG).
- **Aufhebung einer Stiftung:** Fällt im Rahmen der Aufhebung einer Familienstiftung Betriebsvermögen an, so sind die Vergünstigungen ebenfalls anwendbar
- **Vorteile für Familienstiftungen und Stifter**
 - Planbarkeit/Vorhersehbarkeit von Stiftungsausstattung, Termin für Erbersatzsteuer und ggf. Aufhebung einer Stiftung → Vermögen kann ggf. umstrukturiert werden
 - Das typische Problem für Familienunternehmen, dass bei einer Vielzahl von Gesellschaftern (und damit Übertragungsvorgängen) Behaltensfristen / Betrachtungszeitraum bzgl. Lohnsumme jeweils erneut anfangen, besteht bei Familienstiftungen nicht

Poolvereinbarungen bei Streubesitz an KapG

- Bei vielen **Familienunternehmen (KapG)** erreichen die einzelnen Gesellschafter (darunter ggf. eine **Familienstiftung**) häufig nicht die Mindestbeteiligungsquote von > 25%
 - Kein begünstigtes Betriebsvermögen!
- Wenn im **Betriebsvermögen** $\leq 25\%$ unmittelbare Beteiligung an Kapitalgesellschaft: grds. nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen (Ausn.: Branchenausnahmen).
 - Streubesitz kann bei Einhaltung der Verwaltungsvermögens-Quote dennoch von Verschonung profitieren!
- **Gestaltungen:**
 - **Formwechsel** in eine PersG
 - **Zukauf** von Anteilen an der KapG
 - **Umwandlung** von **Gesellschafterdarlehen** in eine **Beteiligung**
 - **Abschluss einer Poolvereinbarung**

Poolvereinbarungen - Gestaltung und Ziel

- **Vereinbarung zwischen Gesellschaftern; i.d.R.**
 - im **Gesellschaftsvertrag** (seltener wg. HR-Publizität) oder
 - gesonderte Vereinbarung mittels **Innen-GbR** (üblich)
 - **langfristige Bindung**
 - Bildung einer **Poolversammlung**
 - **Abstimmung über das Stimmverhalten** in der KapG
 - auch bzgl. Beschlüssen mit qualif. Mehrheit zulässig (BGH v. 24.11.2008, BB 2009, 455)!
 - Vereinbarung von **Verfügungsbeschränkungen**, insbes. Beschränkung des Kreises potentieller Gesellschafter in personeller Hinsicht
- **Erbschaftsteuerliches Ziel**
 - **Zusammenrechnung** der Poolbeteiligten für Erbschaftsteuerzwecke
 - Inanspruchnahme der **BV-Begünstigung trotz „Streubesitz“**

Poolvereinbarungen – Voraussetzungen

1. **Einheitlichkeit der Verfügung:** einheitliche **Verfügung über Anteile** oder Verpflichtung ausschließlich auf andere, der selben Verpflichtung unterliegenden Anteilseigner zu übertragen (Verfügungsbeschränkung).
2. **Stimmrechtsbindung:** einheitliche **Stimmrechtsausübung** gegenüber nicht verpflichteten Gesellschaftern (Stimmrechtsbindung);
 - Verpflichtung kann **widerruflich** und **kündbar** sein. Widerruf bzw. Kündigung führt aber ggf. zum **Verlust der Begünstigung**.
 - auch bei **stimmrechtslosen Anteilen** ist **Poolung möglich**, da ausschließlich auf die **Beteiligung am Nennkapital** abgestellt wird.

Poolvereinbarungen – Einheitlichkeit der Verfügung

- Verfügung zugunsten anderer Poolmitglieder stets zulässig
- Darüber hinaus sind Anforderungen streitig:
 - **Engste Auslegung:** Verfügung gleichzeitig, zu gleichen Konditionen, voll bzw. quotal an denselben Erwerber
 - Verfügung **nach einheitlichen Grundsätzen** ausreichend (z.B. Bestimmung im Gesellschaftsvertrag, dass nur auf best. Personenkreis übertragen werden darf)?
 - Übertragung auch auf **Dritte**, wenn diese sich verpflichten, dem Pool beizutreten?
 - Arg.: Vorweggenommene Erbfolge an Dritte (Kinder) in begünstigter Form sonst unmöglich; Widerspruch zum Zweck der BV-Begünstigung!
 - Verfügung durch einzelne mit Zustimmung aller/der Gesellschaft (**Vinkulierungsklausel**)?
- Abfassung eines „belastbaren“ Poolvertrages in der Praxis derzeit schwierig!
- Zur Sicherheit (zunächst) enge Formulierung der Verfügungsbeschränkung!

Poolvereinbarungen – Stimmrechtsbindung

- **Herstellung der Stimmrechtsbindung; alternativ:**
 - **Abstimmung über Stimmrechtsausübung** in Poolversammlung; Abgabe der Stimmen durch Poolvorsitzenden oder Sprecher
 - **Schuldrechtlicher Stimmrechtsverzicht**
 - **Änderung des Gesellschaftsvertrages** (seltener): Verzicht übriger Gesellschafter auf ihr Stimmrecht zugunsten eines anderen Gesellschafters (**Schaffung stimmrechtsloser Anteile**)
- **Androhung einer Sanktion (Vertragsstrafe) für Verstöße erforderlich?**
 - Teile Lit.: ohne Sanktionsandrohung kein echte Bindung
 - Dagegen spricht aber: Gesetz fordert nur schuldrechtliche Verpflichtung!

Poolvereinbarungen und § 8c KStG

Abschluss einer Poolvereinbarung als schädlicher Vorgang i.S.d. § 8c KStG?

- § 8c KStG erfasst Übertragungen von Mitgliedschafts-, Beteiligungs- und Stimmrechten sowie „**vergleichbare Sachverhalte**“
 - Nach **BMF-Schreiben** v. 4.7.2008 auch **Stimmrechtsvereinbarungen** oder **Stimmrechtsbindungen**
- **Folge:** Entfallen des Verlust- oder Zinsvortrags wegen **Poolvereinbarung** möglich?

Poolvereinbarungen und § 8c KStG (II)

- **Grds. keine Stimmrechtsübertragung:** Stimmrechte verbleiben bei einzelnen Gesellschaftern und gehen nicht auf andere Person bzw. Gesellschaft über.
 - Bloß faktische Möglichkeit zur Verfügung über Stimmrechte anderer wg. Poolmehrheit dürfte nicht ausreichen, da keine strukturelle Änderung der Stimmrechte eintritt
- **Problematische Fälle:**
 - **Schuldrechtlicher Stimmrechtsverzicht:** „faktischer“ Übergang des Stimmrechts schädlich?
 - **Stimmrechtsverzicht in Gesellschaftsvertrag:** Stimmrechte könnten „bewegt“ werden, da Stimmrechte gesellschaftsrechtlich übergehen
 - **Verbleibende Unsicherheiten wg. weitem Wortlaut des BMF-Schreibens**
 - **Ggf. Abwägung:** Erbschaftsteuervorteil durch Poolung vs. mögl. Steuerschaden (§ 8c KStG)

Poolvereinbarungen – Verstoß gegen Behaltensfrist

- **Aufhebung** der Verfügungsbeschränkung oder Stimmrechtsbündelung **innerhalb Behaltensfrist** löst ggf. **Nachversteuerung** aus (§ 13b Abs. 5 Nr. 5 ErbStG)
- Jedenfalls **erfasste Fälle**:
 - Aufhebung des Pools
 - Kündigung des Pools durch den Anteilserwerber
- **Im Übrigen fraglich**, insbes.:
 - Herabsinken des Pools unter 25 % durch Kündigung eines anderen Poolbeteiligten?
 - „Faktische Aufhebung“ durch kontinuierliche, sanktionslose Verstöße?
- **Regelungsbedarf**:
 - Langfristiger Ausschluss der ordentlichen Kündigung
 - Schadensersatzklausel für den Fall, dass Kündigung für andere Poolbeteiligte Nachversteuerung auslöst
 - **Problem**: bei vielen Poolbeteiligten und Pool knapp über 25 % u.U. Kündigung faktisch ausgeschlossen, da ständig Übertragungen erfolgen

Poolvereinbarungen zwischen Stiftern und Stiftungen

- **Poolvereinbarungen vs. stiftungsrechtliche Grundsätze**
 - **Grds. der Bestandserhaltung** erfordert vielfach reale Bestandserhaltung, die Umschichtungen erfordern und mit Veräußerungsbeschränkungen kollidieren kann
 - **Grds. der Ertragsverwendung** verbietet insbesondere die sog. Selbstzweckstiftung
- Bei **Ausstattung von Familienstiftungen** mit Anteilen an Kapitalgesellschaften: ggf. von vornherein Auflage, die Anteile in einem Stimmrechts-Pool mit dem Stifter zu halten
- **Wenn die Familienstiftung bereits Anteile an Kapitalgesellschaften hält:** vor Abschluss einer Poolvereinbarung im Einzelfall untersuchen, ob Abschluss gegen stiftungsrechtliche Grundsätze verstößt
- **Verlustabzugsbeschränkung** (§ 8c KStG) spielt für Stiftungen regelmäßig keine große Rolle

Abfindungsklauseln – Gesellschaftsrechtliche Vereinbarung

Personengesellschaften

- häufig **qualifizierte Nachfolgeklausel**
- Nicht qualifizierte (Mit-)Erben werden nicht Gesellschafter
- Erwerb der Gesellschafterstellung durch qualifizierten Erben oder Anwachsungserwerb der verbleibenden Gesellschafter
- **Abfindungsanspruch** der weichenden Erben, Höhe i.d.R. gesellschaftsvertraglich beschränkt (z.B. Buchwert)

Kapitalgesellschaften

- **Kein Anwachsungserwerb** möglich, Vererblichkeit des Anteils nicht gesellschaftsvertraglich abdingbar (vgl. § 15 Abs. 1 GmbHG)
- **Abtretungsklauseln**: Pflicht des nicht-qualifizierten Erben zur Anteilsabtretung an übrige Gesellschafter gegen Abfindung (i.d.R. beschränkt, bislang z.B. auf Stuttgarter Verfahrenswert)
- **Einziehungsklauseln**: Einziehung des Anteils eines nicht qualifizierten Erben durch die Gesellschaft gegen (beschränkte) Abfindung

Abfindungsklauseln – Erbschaftsteuerliche Konsequenzen

- **Fiktiver Anteilserwerb der übrigen Gesellschafter vom Erblasser**
 - Anteilsübergang aufgrund Todes auf andere Gesellschafter bzw. Gesellschaft gilt als **Schenkung auf den Todesfall** von Seiten des Erblassers, soweit Steuerwert des Anteils > Abfindungsanspruch des weichenden Erben (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, 3 ErbStG)
 - **Ggf. begünstigter Erwerb** (§§ 13a, 13b, 19a ErbStG), soweit Voraussetzungen eingehalten werden; Ausnahme: **nicht bei Einziehung** von GmbH-Anteilen, da diese untergehen!
 - **Erwerb der Abfindung durch den weichenden Erben**
 - nur **Abfindungsanspruch** unterliegt beim **Erwerber** der **Erbschaftsteuer** (jetzt: § 10 Abs. 10 ErbStG)
 - **Keine Begünstigung** gem. §§ 13a, 13b, 19a ErbSt möglich, da Beteiligung nicht fortgeführt wird (für Weitergabeverpflichtung Klarstellung in § 13a Abs. 3 ErbStG!)
- **Vergleichbare Rechtsfolgen bei zwangsweisem Ausscheiden unabhängig von Erbfall** (§ 7 Abs. 7 ErbStG), z.B. **Ausschluss zum Buchwert!**

Abfindungsklauseln – Folgen der ErbSt-Reform

Gestiegene Bedeutung des fiktiven Anteils erwerbs

- **Bisher:** eingeschränkter Anwendungsbereich der §§ 3 Abs. 1 Nr. 2, 7 Abs. 7 ErbStG, da i.d.R. Abfindung = Buchwert/Stuttgarter Verfahrenswert = Steuerwert
- **Jetzt:** Steuerwert = Gemeiner Wert, **i.d.R. hohe Differenz zwischen Abfindung und Steuerwert**
- Differenz gilt als unentgeltlich vom Erblasser/ausscheidenden Gesellschafter erworben!

Abfindungsklauseln – Folgen der ErbSt-Reform

- **Gestaltungen:**

- Prüfung der **Formulierung der Abfindungsklauseln** in bestehenden Verträgen
 - Anknüpfung an **alte steuerliche Bewertungsvorschriften?**
 - **Anhebung des Abfindungsniveaus** erforderlich?
- Prüfung, ob für Erwerb der Mitgesellschafter **Verschonungsabschlag** in Anspruch genommen werden kann
- Gesellschaftsvertragliche Regelung bzgl. **Tragung der Steuer** für fiktiven Erwerb
- **GmbH:** Vermeidung der Einziehungsklausel, da unbegünstigter Erwerb in Klasse III!
- Inanspruchnahme des neuen **§ 35b EStG nach Zwangsabtretung:** gezahlte Abfindung führt u.U. beim Veräußerer (Familienstiftung) zu Einkünften gem. § 8b KStG!

Problematik der Doppelbelastung

- **Erbschaftsbesteuerung** auf Basis der **Verkehrswerte**, d.h. **stille Reserven** erhöhen Bemessungsgrundlage
- Bei Übertragung steuerverstrickter Vermögensgegenstände: **Ertragsteuer auf die stillen Reserven bei Veräußerung/Aufgabe** durch den Erwerber
- Ergebnis: **Doppelbelastung!**

Teilweise Vermeidung durch § 35b EStG n.F.

Prozentualer Abzug der ErbSt von der EinkSt

- Wiedereinführung des 1999 aufgehobenen § 35 EStG a.F.
- schon § 35 EStG a.F. hat **Doppelbelastung nur unvollständig beseitigt**
- **Problem: Schenkungen nicht erfasst**, Begr.: Missbrauchsvermeidung
- **Problem:** Erbersatzsteuer für Familienstiftungen erfasst (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG verweist nur auf die Einkommensermittlung nach §§ 2 ff. EStG)?
- **Problem:** Zeitliche **Begrenzung auf 5 Jahre nach Erwerb** (Widerspruch zur Behaltensfrist)!

Gestaltung: Prüfung, ob Erblasser bzw. Schenker stille Reserven zuvor selbst aufdecken sollte (ggf. günstiger wenn Verlustverrechnung möglich, etc.).

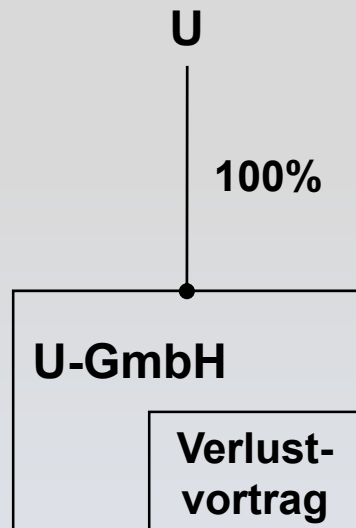
Anteilsübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt

- Schenker kann sich bei Anteilsübertragung „**Ertragssphäre**“ **vorbehalten**
- **Abschaffung des § 25 ErbStG a.F.:** Abzug des kapitalisierten Wertes des Nießbrauchs von der Bemessungsgrundlage möglich!
 - erhebliche Senkung der Bemessungsgrundlage trotz höherer Bewertung!
- **Erhöhung der Höchstgrenze des Jahreswertes** (§ 16 BewG): Verkehrswert ./ 18,6 (zuvor: Steuerwert ./ 18,6)
- **höhere Vervielfältiger:** Anwendung der jeweils aktuellen Sterbetafeln (§ 14 Abs. 1 BewG n.F.):
 - Abzug umso höher, je jünger der Beschenkte ist!

Schenkung als schädlicher Vorgang i.S.d. § 8c KStG?

Beispiel:

U möchte 30% der Anteile verschenken.



Problem: Teilweiser Untergang des Verlustvortrags wegen § 8c KStG, da Übertragung von > 25 % der Anteile?

- **§ 8c KStG** ist grds. auch auf **unentgeltliche Erwerbe** anwendbar (s. BMF-Schreiben v. 4.7.2008)!
 - Ausnahmen:
 - **Erwerb von Todes wegen** durch **natürl. Person**
 - Erwerb im Rahmen **vorweggenommener Erbfolge**, sofern **in vollem Umfang unentgeltlich**
- „**Vorweggenommene Erbfolge**“ wohl jedenfalls dann, wenn Übertragung unter **Anrechnung auf den Pflichtteil** erfolgt!

Wahlrecht nach Art. 3 ErbStRG bei Erbfall in 2007/2008

Besteuerung nach altem Recht ggf. günstiger:

- Nutzung der **Vorteile des alten Bewertungsrechts**, insbes. bei Immobilien und Betriebsvermögen
- Übertragung von **gewerblich geprägten PersG** und **vermögensverwaltenden KapG** mit erheblichem „Verwaltungsvermögen“ nur nach altem Recht begünstigt
- Nicht fällige **Kapitallebensversicherungen** im alten Recht günstiger bewertet (Bislang: „2/3-Bewertung“; jetzt immer Rückkaufswert)
- **Steuerklasse I**: Vergleich alte (niedrige Bewertung + niedrigere Freibeträge) und neue Steuer (mit höhere Bewertung + ggf. höhere Freibeträge)
- **Steuerklasse II und III**: vor 2009 grds. günstigere Steuersätze
 - aber: wg. § 19 Abs. 3 ErbStG u.U. neues Recht günstiger, da bis zu Erwerb von 10,8 Mio. **progressiver Tarifanstieg** beginnend mit 30 %!

Wahlrecht nach Art. 3 ErbStRG bei Erbfall in 2007/2008

Besteuerung nach neuem Recht ggf. günstiger:

- Steuerfreie Übertragung von **Betriebsvermögen** (100 %-Option)
 - Begünstigte Übertragung von bis zu 50 % **Verwaltungsvermögen** (85 %-Option)
 - Steuerfreie Übertragung **geschäftsmäßig vermieteter Wohnimmobilien**
 - Steuerfreie Vererbung des **selbstgenutzten Familienheims** an Kinder und Enkel möglich
 - Möglichkeit der Steuerstundung bei nicht begünstigten Wohnimmobilien
 - **Nießbrauch** künftig kapitalisiert vom Erwerb abziehbar
 - **Erhöhte Freibeträge** für nahe Verwandte
- **Hinweis:** Keine Begünstigung gem. § 13a ErbStG für Erwerbe zwischen 1.1.2009 und 31.12.2010, wenn dasselbe Betriebsvermögen schon vor 1.1.2007 verschenkt und wegen Widerrufsklausel zurückgefordert worden ist (§ 37 Abs. 3 ErbStG)!

Vergünstigung für Wohnzwecken dienende vermietete Grundstücke

- **Voraussetzungen**
 - Grundstücke oder Grundstücksteile
 - „zu Wohnzwecken vermietet“ (nicht: Eigennutzung; nicht: Leerstand; nicht: unentgeltliche Überlassung)
 - im Inland/EU-EWR-Raum gelegen
 - kein begünstigtes Betriebsvermögen
 - Abzug von Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Immobilie nur zu 90 %
- **Rechtsfolge**
 - Bewertungsabschlag 10 %
 - im Rahmen der Erbersatzsteuer ausdrücklich anwendbar (§13 c Abs. 4 ErbStG)

Vergünstigung für Grundbesitz von öffentlichem Interesse

- Grundbesitz und Teile von **Grundbesitz**
 - Erhaltung liegt wegen Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im **öffentlichen Interesse**
 - jährliche **Kosten übersteigen** in der Regel die erzielten **Einnahmen**
 - Gegenstände sind **öffentlich nutzbar**
- **Steuerbefreiung zu 85 %** ihres Werts (früher: 60 %; §13 Abs. 1 Nr. 2 lit. a ErbStG)

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



Dr. Andreas Richter, LL.M.

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

P+P Pöllath + Partners • Berlin

E-mail: andreas.richter@pplaw.com

Tel.: +49 (30) 253 53 132