

Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

Koordinierter Ländererlass v. 22.6.2017 – 3 - S 371.5/22, BStBl I 2017, 902

I. Vorbemerkung

Das BVerfG hatte mit Beschl. v. 17.12.2014¹ die bis dahin geltenden Regelungen zur **erbschaftsteuerlichen Begünstigung von BV** in Teilbereichen für verfassungswidrig erklärt. Der Gesetzgeber hat hierauf mit dem „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ reagiert. Diese Regelungen waren und sind sehr umstritten.

Die Vorschriften gelten zwar **ab dem 1.7.2016**², das Gesetz wurde aber erst am 9.11.2016 im BGBl³ veröffentlicht. Damit wurde die vom BVerfG vorgegebene Frist zur Umsetzung nicht eingehalten.⁴

Neben diesen zeitlichen Problemen gab und gibt es eine Reihe von unklaren Vorgaben, die zu **Auslegungs- und Anwendungsschwierigkeiten** führen. Der **Gesetzgeber** hat bisher von einer Klarstellung abgesehen, wohl auch, um den politischen Streit um die ErbSt nicht erneut aufkommen zu lassen, obwohl einige der Regelungen nachbesserungsbedürftig sind.

Die **FinVerw** hat in einem **koordinierten Ländererlass v. 22.6.2017**⁵ zur Anwendung der neuen Vorschriften Stellung genommen. Bemerkenswert ist dabei, dass dieses Schreiben **ohne vorherige Anhörung** der Verbände ergangen ist. Dies zeigt, wie groß offenbar der zeitliche Druck war, die bestehenden Zweifelsfragen – zumindest aus Sicht der FinVerw – zu beantworten. Es handelt sich nicht um einen einheitlichen Erlass aller Länder, sondern um einen „koordinierten“. Ursächlich hierfür ist der **Widerstand des Freistaates**

¹ BVerfG, Ur. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50. Vgl. hierzu z.B. *Kahle/Hiller/Eichholz*, DStR 2015, 183; *Steilleiken*, DB 2015, 18; *Haarmann*, BB 2015, 32; *Eisele*, NWB 2015, 170; *Kirchhof*, DStR 2015, 1473

² Etwas anderes gilt lediglich für den Multiplikator beim vereinfachten Ertragswertverfahren, vgl. §§ 203 Abs. 1 i.V.m. 205 Abs. 11 BewG. Vgl. hierzu die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 11.5.2017 – 3 - S 323.3/1, BStBl I 2017, 751

³ BGBl I 2016, 2464. Das Gesetz datiert vom 4.11.2016

⁴ Aus dem Beschl. des BVerfG zu § 8c (Abs. 1) S. 1 KStG, vgl. BVerfG, Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, HFR 2017, 636, lässt sich entnehmen, dass das Gericht hieraus Konsequenzen gezogen hat und künftig klarere Vorgaben für das Nichtregieren des Gesetzgebers treffen wird.

⁵ BStBl I 2017, 902. Im Folgenden als ErbSt-Erlass bezeichnet

Bayern sowohl gegen die Verfahrensweise (keine Möglichkeit zur Stellungnahme durch die Verbände) als auch gegen inhaltliche Punkte. Insoweit bleibt abzuwarten, wie die bayerische FinVerw sich künftig zu diesem Erlass verhalten wird und inwieweit abweichende Auffassungen vertreten werden. Es erscheint schwer vorstellbar, dass identische Rechtsfragen in den Bundesländern unterschiedlich beantwortet werden. Dies würde benachteiligte Stpfl. dazu auffordern, eine gerichtliche Überprüfung des koordinierten Ländererlasses vorzunehmen. Eine solche Ungleichbehandlung lässt sich nicht dadurch rechtfertigen, dass das ErbSt-Aufkommen den Ländern zusteht.⁶ Hierbei darf nicht übersehen werden, dass der **GrS des BFH** in seinem Beschl. zum Sanierungserlass⁷ die FinVerw zu einer **konsequenten Anwendung der gesetzlichen Regelungen** aufgefordert hat.

Der Erlass enthält eine Vielzahl von Wiedergaben des Gesetzes und etliche Beispiele.⁸ Weite Teile sind aus den bisherigen ErbSt-Richtlinien⁹ unverändert oder allenfalls redaktionell ergänzt übernommen worden. Die Regelungen sind so ausgestaltet, dass sie ohne Probleme in die ErbSt-Richtlinien übernommen werden können. Dies hätte den Vorteil, dass damit die ohnehin komplexe Materie nicht durch unterschiedliche, sie auslegende Erlasse verkompliziert wird.¹⁰

Der Schwerpunkt der folgenden Ausführungen liegt auf den **inhaltlichen Neuregelungen**. Zu konkreten Berechnungsbeispielen wird auf die Ausführungen im ErbSt-Erlass verwiesen.

Unabhängig von der inhaltlichen Auslegung durch den koordinierten Ländererlass ist dessen Existenz **grds. zu begrüßen**. Die FinVerw nimmt damit eine aus ihrer Sicht sachgerechte Auslegung vor.¹¹ Die Stpfl. und – in der Regel primär – deren Berater können sich hieran orientieren und diese Auffassung sowohl der Steuerdeklaration als auch der Steuerplanung zugrunde legen. Sofern die Interpretation für falsch gehalten wird, besteht eine Grundlage, auf der eine **Auseinandersetzung mit der Verwaltungsauffassung** erfolgen und ggfs. deren gerichtliche Überprüfung herbeigeführt werden kann. Allerdings bleibt abzuwarten, inwieweit der Gesetzgeber tatsächlich dauerhaft von

⁶ Vgl. Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG

⁷ Vgl. BFH-Beschl. v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl II 2017, 393

⁸ Hieraus erklärt sich der Umfang von insg. 89 Seiten

⁹ Vom 19.12.2011, BStBl I Sonder-Nr. 1/2011, 2

¹⁰ Hingegen ist das Schreiben zur Anwendung des Multiplikators beim vereinfachten Ertragswertverfahren (gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 11.5.2017, BStBl I 2017, 751) nicht in diesen Erlass integriert worden.

¹¹ Sie ist dabei gem. Art. 20 Abs. 3 GG an Gesetz und Recht gebunden. Gem. § 85 S. 1 AO ist sie dabei zu einer gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung der Steuern verpflichtet.

einer Gesetzesänderung absehen kann. Schließlich sind einige der Regelungen unbestimmt und bedürfen einer gesetzlichen Klarstellung, um für alle Beteiligten die Rechtssicherheit zu erhöhen.

II. Steuerbefreiungen für Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliche Betriebe und Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 13a ErbStG)

1. Prüfung des Schwellenwertes

Für die Anwendung der Regel- oder Optionsverschonung¹² einerseits oder dem Wahlrecht zwischen Abschmelzungsmodell¹³ sowie Verschonungsbedarfsprüfung¹⁴ andererseits kommt es darauf an, ob der Wert des begünstigten Vermögens den **Grenzwert von 26 Mio. EUR** überschreitet.

Für die Prüfung dieser Grenze sollen **mehrere begünstigte Vermögenswerte zusammengerechnet** werden. Hat z.B. ein Stpfl. mehrere mitunternehmerische Beteiligungen, ist nicht auf den Wert der einzelnen Beteiligungen abzustellen, sondern auf den Gesamtwert aller Beteiligungen.¹⁵ Außerdem sollen bei der Prüfung dieser Grenze auch solche Beteiligungen einbezogen werden, bei denen gem. § 13b Abs. 10 S. 2 ErbStG die **Möglichkeit der Optionsverschonung ausscheidet**, weil der Anteil des Verwaltungsvermögens gem. § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG mehr als 20 % beträgt. M.E. ist dieser Auffassung zu folgen, weil zunächst zu prüfen ist, welche Begünstigungsvorschriften zur Anwendung kommen und hierfür zunächst der Schwellenwert zu ermitteln ist.

Diese zusammenfassende Betrachtung soll auch für Zwecke der **Lohnsummenprüfung** gem. § 13a Abs. 3 S. 1 und 4 ErbStG erfolgen, indem diese zunächst bei jeder Gesellschaft ermittelt und anschließend zusammengerechnet wird. Damit besteht die Möglichkeit, einen Personalabbau bei einer Gesellschaft durch ein Anwachsen der Lohnsumme bei einer anderen zu kompensieren.

Praxishinweis

Allerdings ist hier die Formulierung unklar, weil nicht ersichtlich wird, ob auch Beteiligungen zu berücksichtigen sind, die infolge des Überschreitens der 20 %-Grenze

¹² § 13a Abs. 1 bzw. Abs. 10 ErbStG

¹³ § 13c ErbStG

¹⁴ § 28a ErbStG

¹⁵ Vgl. Abschn. 13a.1 Abs. 2 S. 3 ErbSt-Erlass

nicht begünstigt sind. Die systematische Einordnung spricht dafür, der Wortlaut könnte auch anders verstanden werden.

Zugunsten der Stpfl. wird ausgeführt, dass eine **Inanspruchnahme des Schenkers für die SchSt** infolge eines Verstoßes gegen die Behaltens- und Lohnsummenregelung oder den Wegfall des Vorwegabschlags nach § 13a Abs. 8 ErbStG nur erfolgen soll, wenn er auch für diesen Fall die Steuer nach § 10 Abs. 2 ErbStG übernommen hat.¹⁶

Wird infolge **mehrerer Erwerbe** die Grenze von 26 Mio. EUR überschritten, kann dies zum **nachträglichen Wegfall der Regel- bzw. Optionsverschö- nung** führen. In diesen Fällen wird das Abschmelzungsmodell gem. § 13c ErbStG nur auf Antrag gewährt. Hierbei ist ein solcher Antrag nicht widerruf- lich. Wurde er gestellt, fällt damit die Möglichkeit weg, die Verschönungsbe- darfsprüfung gem. § 28a ErbStG zu beantragen. Daher sollte ein solcher An- trag genau geprüft werden. Zugleich wird deutlich, dass sich durch eine Än- derung der Verhältnisse erhebliche Belastungen ergeben können, weil die beantragte Regelung sich nachträglich als die nicht optimale erweist.

Bei der Prüfung der 26 Mio. EUR-Grenze erfolgt eine Zusammenrechnung von Erwerben der **gleichen Person über zehn Jahre** hinweg. Hierzu wird durch § 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG angeordnet, dass frühere Erwerbe mit dem damaligen Wert anzusetzen sind. Nach Abschn. 13a.2 Abs. 2 ErbSt-Erlass sollen auch solche Erwerbe mitberücksichtigt werden, die **vor dem Inkraft- treten der gesetzlichen Neuregelungen** erfolgt sind. Hierbei soll es sich nach Verwaltungsauffassung nicht um eine schädliche Rückwirkung handeln. Die **damaligen Bewertungen** sind zu übernehmen. Dies kann dazu führen, dass die zu hohen Bewertungen infolge des damals geltenden Multiplikators für das vereinfachte Ertragswertverfahren sich erneut steuererhöhend aus- wirken können. Die Bewertungsabschläge nach altem Recht werden dabei gewährt. Auch für die Gewährung des – ggfs. zu kürzenden – Abzugsbetrages soll dessen Nutzung für Erwerbe innerhalb von 10 Jahren auch vor dem 1.7.2016 schädlich sein. Dies gilt jedoch nicht für den Freibetrag nach § 13a Abs. 1 ErbStG in der bis zum 1.1.2009 geltenden Fassung.

2. Bestimmung von Beschäftigtenzahl und Lohnsumme

Für die Feststellung der Beschäftigtenzahl zur Ermittlung der Lohnsumme ist auf den **Zeitpunkt der Entstehung** der Steuer abzustellen. Unklar ist der Hinweis in Abschn. 13a.4 Abs. 2 S. 4 ErbSt-Erlass, dass dies nicht gelten

¹⁶ Vgl. Abschn. 13a.1 Abs. 3 ErbSt-Erlass

soll, wenn „kurz vor der Übertragung eine Reduzierung der Anzahl der Beschäftigten erfolgt“ ist. Hierzu wird auf **§ 42 AO** verwiesen.

Praxishinweis

Dies ist unklar, weil nicht deutlich wird, auf welchen Zeitpunkt stattdessen abzustellen sein soll und inwieweit ein Gegenbeweis erfolgen kann. Hier müssen die allgemeinen Regelungen des **§ 42 AO** gelten, sodass beachtliche wirtschaftliche Gründe zu einer Widerlegung führen können. Dies wäre etwa bei einem zurückgehenden Personalbedarf oder bei Kündigungen durch ArbN der Fall.

Nach Abschn. 13a.4 Abs. 2 S. 5 ErbSt-Erlass sollen auch **Teilzeitbeschäftigte** vollständig zählen. Demgegenüber wird die Anwendung von Teilzeitäquivalenten ausdrücklich ausgeschlossen.

Praxishinweis

Diese Auslegung ist zu bedauern, weil damit Teilzeitarbeit steuerlich benachteiligt wird und m.E. im Wege der Auslegung eine hiervon abweichende Auffassung vertretbar gewesen wäre. Unverändert unbestimmt bleibt der Begriff der **Saisonarbeiter** und inwieweit etwa durch die Beschäftigung von unterschiedlichen Personen zu unterschiedlichen Zeiten (etwa Person A in der Wintersaison und Person B in der Sommersaison) diese Personen ebenfalls unberücksichtigt zu lassen sind. Außerdem zeigt die Ausgrenzung dieses Personenkreises, wie wenig sinnvoll die steuerliche Behandlung von Teilzeitbeschäftigten ist.

Bei mehreren Beteiligungen soll die Lohnsumme **zunächst für jede Gesellschaft** gem. Abschn. 13a.4 Abs. 2 S. 10 ErbSt-Erlass **gesondert** geprüft werden. Dies hat zur Folge, dass dann, wenn bei einer Beteiligung die Grenze von 5 ArbN nicht überschritten wird, die Lohnsummenprüfung für diese nicht gilt, obwohl noch eine weitere Beteiligung an einer anderen Gesellschaft besteht und die Zahl von fünf insg. überschritten wird. Dies erscheint sachgerecht, weil anderenfalls bei Gesellschaften mit mehreren Gesellschaftern erhebliche Folgeprobleme entstünden, wenn diese weitere Beteiligungen besitzen würden, aber bei den jeweiligen Gesellschaften der Gesellschafterkreis oder die Beteiligungsquoten unterschiedlich wären. **Ges.-GF** einer **KapG** zählen als ArbN, **Ges.-GF** einer **PersG** hingegen nicht.

Bei der Bestimmung der Lohnsumme wird es gem. Abschn. 13a.5 S. 2 ErbSt-Erlass nicht beanstandet, wenn vom in der **GuV-Rechnung** ausgewiesenen Aufwand für **Löhne und Gehälter** (vgl. **§ 275 Abs. 2 Nr. 6 HGB**) ausgegangen wird. Hierzu zählen auch Zahlungen für **Altersvorsorge**, die durch Entgeltumwandlung vom Beschäftigten getragen werden. Hingegen rechnen Gehaltszahlungen, die als **vGA** zu qualifizieren sind, nicht hierzu. Dies gilt

gem. Abschn. 13a.7 Abs. 6 ErbSt-Erlass auch für den ggfs. zu berücksichtigenden angemessenen **Unternehmerlohn i.S.v. § 202 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 Buchst. d BewG**.¹⁷ In diesen Fällen wird weder die Ausgangslohnsumme noch die kumulierte Lohnsumme durch diese Beträge erhöht.

Die Mindestlohnsumme errechnet sich bei mehreren begünstigten Einheiten aus den einzelnen **Lohnsummen multipliziert** mit der für die jeweils in Abhängigkeit von der ArbN-Zahl **verlangte Lohnsumme**. Folglich können diese mit unterschiedlichen Quoten in die Mindestlohnsumme eingehen, wenn etwa eine Gesellschaft sieben (→ Mindestlohnsumme von 250 %) und die andere zwölf (→ Mindestlohnsumme von 300 %) ArbN hat.¹⁸ Beträgt die Zahl der Beschäftigten nicht mehr als fünf, bleiben deren Lohnsummen insgesamt unberücksichtigt.

Bei mehrstufigen Beteiligungen sollen auch die Lohnsummen solcher Tochtergesellschaften berücksichtigt werden, deren ArbN-Zahl **unter fünf** liegt, um die Höhe des verlangten Prozentsatzes zu bestimmen. Diese Vorgehensweise ist dem Umstand geschuldet, dass die ArbN von nachgelagerten Gesellschaften den vorgelagerten Gesellschaften **zuzurechnen sind**¹⁹, um eine mit wenig Personal versehene Spitzeneinheit zu verhindern, die insoweit gegen eine wirtschaftlich sinnvolle Prüfung des Lohnsummenkriteriums abschirmen könnte. Ausdrücklich wird darauf hingewiesen, dass die Lohnsumme einer in einem **Drittstaat** belegenen Betriebsstätte nicht zu berücksichtigen ist. Dies gilt auch für Beteiligungen an PersG/KapG in einem Drittstaat.²⁰ Etwas anderes gilt jedoch für Betriebsstätten in Drittstaaten von inländischen, EU- oder EWR-KapG, während auch bei ihnen Beteiligungen an Drittlands-PersG/KapG nicht mit einzubeziehen sind.

Ändern sich Beteiligungsquoten, ist die jeweils geltende Quote für die Ermittlung der Lohnsumme zu verwenden. Für die Bestimmung der 25 %-Beteiligungsquote soll auf die zum Betrieb gehörenden mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen und nicht auf den übertragenen Anteil abzustellen sein. Bei PersG sind Anteile des **Gesamthands- und des SBV „aller Gesellschafter“** stets zusammenzurechnen. Diese Aussage ist unklar. Aus meiner Sicht kann dies nur für Beteiligungen gelten, die sich im **eigenen SBV** befinden, während Anteile anderer MU nicht mitgerechnet werden können. Hingegen geht die FinVerw in Bsp. 4 unter Abschn. 13a.7 Abs. 3 ErbSt-Erlass

¹⁷ Dazu ausführlich *Kowanda*, Vereinfachtes Ertragswertverfahren, Rz 515 ff

¹⁸ Vgl. zu diesen Quoten § 13a Abs. 3 S. 4 ErbStG

¹⁹ Vgl. § 13a Abs. 3 S. 11 und 12 ErbStG

²⁰ Vgl. hierzu auch die Tabelle in H 13a.7 Abs. 2 ErbSt-Erlass

davon aus, dass auch Anteile eines anderen MU in dessen SBV für die Ermittlung der Lohnsummenquote zu berücksichtigen sind. Eine solche Auffassung hat den Vorteil, dass durch die Übertragung von Anteilen aus dem Gesamthandsvermögen in das SBV die Quote von mehr als 25 % nicht unterschritten werden kann. Gleichwohl lässt sie **unberücksichtigt**, dass sich die Anteile des SBV im **zivilrechtlichen Eigentum** des anderen MU befinden.

Praxishinweis

Wenn die Verwaltungsauffassung zutreffend wäre, müsste auch gefordert werden, dass das SBV der anderen MU dem Stpfl. zugerechnet wird. Diese Auffassung vertritt jedoch der koordinierte Ländererlass – zu Recht – nicht. Insoweit zeigt sich ein systematischer Bruch. In Übereinstimmung mit den bisherigen gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder v. 5.12.2012²¹ führt das Absinken der Beteiligungsquote bei einer KapG unter mehr als 25 % dazu, dass die Lohnsumme i.H.d. bestehenden Beteiligungsquote zu berücksichtigen ist, aber nicht vollständig unberücksichtigt bleibt.²² Hierbei überrascht, dass auf den Erlass aus 2012 nicht verwiesen wird.

Gem. § 13a Abs. 7 ErbStG muss der Stpfl. innerhalb von **sechs Monaten** nach Ablauf der Lohnsummenfrist einen **Verstoß** gegen die Lohnsummenregelung **schriftlich anzeigen**. Das soll auch dann gelten, wenn dies nicht zu einer Besteuerung führt.²³ FÄ sollen nur dann auf die Prüfung der Einhaltung der Lohnsumme verzichten können, wenn sie geringe Bedeutung hat. Als Bsp. wird hierzu auf einen gemeinen Wert bis 150.000 EUR verwiesen.²⁴ Klarstellend wird ausgeführt, dass ein Verstoß gegen die Lohnsummenregelung keinen Einfluss auf den Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG und den Vorwegabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG hat.

Stellt das örtlich zuständige FA i.S.d. § 152 Nr. 1 - 3 BewG fest, dass die Ausgangslohnsumme Null beträgt oder weniger als fünf Beschäftigte vorhanden sind, wird auf die Feststellung dieser Werte verzichtet. Dies ist dem Stpfl. und dem zuständigen ErbSt-FA mitzuteilen.

²¹ BStBl I 2012, 1250

²² Vgl. Abschn. 13a.7 Abs. 3 S. 8 a.E. ErbSt-Erlass

²³ Vgl. Abschn. 13a.8 Abs. 1 S. 7 ErbSt-Erlass

²⁴ Vgl. Abschn. 13a.8 Abs. 1 S. 9 ErbSt-Erlass



3. Behaltensregelungen

In Übereinstimmung mit der BFH-Rspr.²⁵ wird ausgeführt, dass die **Gründe** für einen **Verstoß** gegen die Behaltensregeln **unbeachtlich** sind. Ein Verstoß wirkt sich nicht auf den Vorwegabschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG aus. Die Einräumung eines **Nutzungsrechts** am begünstigten Vermögen stellt keinen Verstoß gegen die Behaltensregeln dar.²⁶ Der **Veräußerung** von BV als schädliches Ereignis werden die **Betriebsaufgabe** und die Eröffnung eines **Insolvenzverfahrens** gleichgestellt. Letzteres ist m.E. zu undifferenziert, weil die Insolvenz nicht zwingend zur Beendigung des Unternehmens führt. Denkbar wäre z.B. auch ein Insolvenzplanverfahren und die anschließende Fortführung des dann sanierten Betriebs. Insoweit ist die Auffassung der Fin-Verw in Abschn. 13a.12 Abs. 1 S. 2 ErbSt-Erlass nicht sachgerecht. In diesen Fällen sollte in der Praxis immer ein Antrag auf **Billigkeitsmaßnahme** geprüft werden²⁷, zumal diese Regelung in einem Wertungswiderspruch zu den gesetzlichen Neuregelungen zur steuerlichen Begünstigung von Sanierungsmaßnahmen steht.²⁸

Bereits die Aufgabe eines Teilbetriebs ist gem. § 13a Abs. 6 Nr. 1 ErbStG schädlich. Diese Regelungen gelten auch bei der Ausübung eines **freien Berufs**, unabhängig davon, ob der Erbe diese Tätigkeit tatsächlich fortführen kann oder ob eine Aufgabe oder Veräußerung schon aus standesrechtlichen Gründen zu erfolgen hat. Zu einem Verstoß gegen die Behaltensregelung führt auch die **Veräußerung oder Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen**, die nach funktionaler Betrachtungsweise²⁹ zu bestimmen sind. Hierbei soll bereits eine wesentliche Betriebsgrundlage für einen Verstoß genügen. Eine Ausnahme gilt allerdings für junges Verwaltungsvermögen.³⁰ Hingegen ist eine Einbringung, eine formwechselnde Umwandlung, Verschmelzung nach den Regelungen des UmwStG oder eine Realteilung unschädlich. Allerdings setzt sich dann die Behaltensfrist an den neu erlangten Anteilen bzw. am Vermögen fort.

Eine schädliche Überentnahme i.S.v. § 13a Abs. 6 Nr. 3 ErbStG soll auch vorliegen, wenn eine **Entnahme zur Begleichung der ErbSt** erfolgt.³¹ Die

²⁵ Vgl. BFH-Urt. v. 16.2.2005 – II R 39/03, BStBl II 2005, 571 und BFH-Urt. v. 26.2.2014 – II R 36/12, BStBl II 2014, 581

²⁶ Vgl. H 13a.11 ErbSt-Erlass

²⁷ Hierbei kann sowohl eine Berufung auf § 163 als auch auf § 227 AO erfolgen.

²⁸ Vgl. hierzu die entsprechenden Regelungen i.R.d. Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, v. 27.6.2017, BGBl I 2017, 2074

²⁹ Vgl. H 16 Abs. 5 EStH 2015

³⁰ Vgl. Abschn. 13a.12 Abs. 2 S. 2 ErbSt-Erlass

³¹ Vgl. Abschn. 13a.14 Abs. 1 S. 2 ErbSt-Erlass

Begriffe Entnahme, Einlage, Gewinn und Verlust sind nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts zu beurteilen, ebenso wie der Wert der Entnahme. Hierbei bleibt die Entnahme von jungem Verwaltungsvermögen und wesentlichen Betriebsgrundlagen, die als Verstoß gegen die Behaltensregelungen nach § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 S. 2 oder Nr. 2 S. 2 ErbStG zu qualifizieren sind, unberücksichtigt.³² Die Prüfung hat bei **mehreren Betrieben** für jeden **gesondert** zu erfolgen, sodass ein Ausgleich zwischen den Betrieben nicht möglich ist. War der Erwerber bereits vor dem begünstigten Erwerb an der PersG beteiligt, so bezieht sich die Entnahmebegrenzung nur auf den neu erlangten Teil, ggfs. muss eine anteilige Zurechnung zur alten und neuen Beteiligung erfolgen.

Der Erlass weist darauf hin³³, dass bei einem Verstoß gegen die Entnahmebeschränkung am Ende der Behaltensfrist eine **Heilung durch eine Einlage** erfolgen kann, ohne dass dies als Gestaltungsmissbrauch i.S.v. § 42 AO angesehen wird. Allerdings ist bei einer Fremdfinanzierung zu prüfen, ob das **Darlehen als betriebliche Schuld oder als SBV** zu qualifizieren ist. In diesem Fall liegt keine Einlage vor, sodass der Verstoß gegen die Entnahmebegrenzung nicht geheilt wird. Die Ausschüttungsbeschränkung gilt gem. § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 S. 3 ErbStG entsprechend. Auch eine vGA kann einen schädlichen Vorgang darstellen, der zur Versagung der Begünstigung führen kann. Daher sollten entsprechende Vereinbarungen noch vor der Unternehmensnachfolge sorgfältig geprüft und ggfs. angepasst werden sowie ggfs. ein Sicherheitsabschlag berücksichtigt werden. Bei einer Umwandlung sind die Entnahmebegrenzungen fortzuführen. Dies gilt auch für die Behaltensfristen.

Bei der **Veräußerung von Anteilen** sieht der Erlass eine günstige **Reihenfolge** vor:³⁴ War ein Stpfl. schon bisher an einer KapG beteiligt und erfolgt ein erbschaftsteuerlich begünstigter Erwerb weiterer Anteile, gelten die alten Anteile als zuerst veräußert. Damit wird der Umfang der schädlichen Anteilsübertragungen begrenzt. Besonderer Nachweise oder einer gesonderten Verwaltung der Beteiligungen bedarf es hierfür nicht.

Wie schon bisher ist eine – inhaltlich unverändert gebliebene – **Reinvestitionsklausel** vorgesehen.³⁵ Danach kann bei einer Veräußerung von WG ein schädlicher Vorgang vermieden werden, wenn innerhalb von sechs Monaten eine Reinvestition erfolgt. Eine Reinvestition in eine Liquiditätsreserve ist

³² Vgl. Abschn. 13a.14 Abs. 1 S. 6 ErbSt-Erlass

³³ Vgl. Abschn. 13a.14 Abs. 4 ErbSt-Erlass

³⁴ Vgl. Abschn. 13a.15 Abs. 1 ErbSt-Erlass

³⁵ Vgl. Abschn. 13a.17 ErbSt-Erlass



grds. nicht zulässig. Von einer Nachversteuerung wird abgesehen, wenn in Vermögen investiert wird, das nicht zu Verwaltungsvermögen führt.

4. Durchführung der Nachversteuerung

Bei einer schädlichen Verfügung innerhalb der Behaltensfrist nach § 13a Abs. 6 ErbStG entfallen der Verschonungsabschlag gem. § 13a Abs. 1 ErbStG und der Abzugsbetrag gem. § 13a Abs. 2 ErbStG. Betrifft die schädliche Verfügung **nur einen Teil** des begünstigten Vermögens, sind der Verschonungsabschlag und ggfs. der Abzugsbetrag für den weiterhin begünstigten Teil des Vermögens unverändert zu gewähren. Für den übrigen Teil ist der Abschlag für die Jahre zu gewähren, in denen keine schädliche (Teil-)Verfügung erfolgte.³⁶

Bewirkt eine Veräußerung oder Aufgabe von begünstigtem Vermögen zusätzlich ein **Absinken der Mindestlohnsumme**, ist der Verschonungsabschlag zu kürzen.³⁷ Hierbei sind die Verschonungsabschläge wegen der Verfügung über das begünstigte Vermögen (§ 13a Abs. 6 ErbStG) und wegen Unterschreitens der Mindestlohnsumme (§ 13a Abs. 3 Satz 1 und 4 ErbStG) gesondert zu berechnen. Nach Verwaltungsauffassung soll der sich ergebende **höhere Betrag** verwendet werden. Vor dem Hintergrund der Zwecksetzung der Behaltens- und Lohnsummenregelung³⁸ scheint eine solche Auffassung vertretbar. In der Praxis sollten daher diese Konsequenzen sehr genau geprüft und Mandanten darauf hingewiesen werden. Geht das Vermögen innerhalb der **noch laufenden Fünfjahresfrist** im Wege der **Schenkung** auf mehrere Personen über und können sie sich auf die Verschonungsregelungen berufen, führt eine schädliche Verfügung durch eine dieser Personen auch nur für diese zu einer Versagung der Begünstigungen.³⁹ Insoweit hat dieser Vorgang keine Auswirkungen für die übrigen Gesellschafter.

5. Vorwegabschlag für Familienunternehmen

Der Vorwegabschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG setzt keinen gesonderten Antrag voraus, allerdings muss der Stpfl. das Vorliegen der Begünstigungsvoraussetzungen nachweisen.⁴⁰ Der Erlass bestätigt die restriktive Auslegung des Anwendungsbereichs der Begünstigung und schließt folgende Fälle hiervon aus:

³⁶ Vgl. Abschn. 13a.18 Abs. 1 S. 6 ff ErbSt-Erlass

³⁷ Vgl. Abschn. 13a.18 Abs. 3 S. 1 ErbSt-Erlass

³⁸ Vgl. BT-Drucks. 16/8547, 1; BT-Drucks. 17/15, 20

³⁹ Vgl. Abschn. 13a.18 Abs. 5 ErbSt-Erlass

⁴⁰ Vgl. Abschn. 13a.19 Abs. 1 S. 2 ErbSt-Erlass

- **Einzelunternehmen,**
- AG, weil das Aktiengesetz keine entsprechenden Einschränkungen in der Satzung zulässt,
- Fälle des **Einzugs eines GmbH-Anteils** aufgrund einer entsprechenden Satzungsklausel gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 oder § 7 Abs. 7 S. 2 ErbStG, weil es sich nicht um einen Erwerb begünstigten Vermögens handelt.

Zutreffend geht der Erlass davon aus, dass der **Abschlag vor allen anderen Begünstigungen** und damit auch vor Prüfung der 26 Mio.-Grenze vorzunehmen ist. Zugleich wird verlangt, dass die gem. § 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG erforderlichen Regelungen im Gesellschaftsvertrag bzw. in der Satzung und nicht nur in einem Poolvertrag erfolgen.⁴¹

Zur Ermittlung des **Gewinns nach Steuern**, der dann im Umfang von 37,5 % entnommen werden darf, wird die Möglichkeit geschaffen, die Steuerbelastung pauschal mit **30 %** anzusetzen.⁴² Gleichwohl kann der Stpfl. auch die tatsächliche Steuerbelastung berücksichtigen. Eine Entnahme zur Begleichung der ErbSt oder SchSt ist als schädliche Entnahme anzusehen; sie verringert den Gewinn nach Steuern nicht.⁴³

Sind die Voraussetzungen nur für einen Teil des Vermögens erfüllt, ist auch nur dieser insoweit begünstigt. Nach Abschn. 13a.19 Abs. 3 S. 2 ErbSt-Erlass soll der **Wertabschlag** von 30 % **bei einer PersG nur für das Gesamthandsvermögen**, nicht aber für das SBV gelten. Damit nimmt die FinVerw eine deutliche Einschränkung des Anwendungsbereichs vor.

Praxishinweis

Fraglich ist, ob es hierfür eine ausreichende Rechtsgrundlage gibt. In § 13a ErbStG wird lediglich auf „begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG“ verwiesen. Dieses umfasst m.E. auch das SBV. Hinzu kommt, dass für andere Begriffe ebenfalls das **ertragsteuerliche Verständnis** gelten soll. So wird etwa in Abschn. 13a.19 Abs. 2 Nr. 1 S. 6 ErbSt-Erlass für die Begriffe der Ausschüttungen und Entnahmen auf das ertragsteuerliche Verständnis verwiesen. Hinzu kommt, dass damit die grds. angestrebte Gleichbehandlung von Gesamthands- und Sonder-BV nicht erreicht wird. Vor diesem Hintergrund sollte in der Gestaltungsberatung überlegt werden, inwieweit eine **Einbringung** aus dem SBV in das Gesamthandsvermögen vorteilhaft ist.

⁴¹ Vgl. Abschn. 13a.19 Abs. 2 S. 1 a.E. ErbSt-Erlass

⁴² Vgl. Abschn. 13a.19 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 3 ErbSt-Erlass

⁴³ Vgl. Abschn. 13a.19 Abs. 2 S. 5 ErbSt-Erlass



Das Gesetz begrenzt den Abschlag auf max. 30 %. Sind **unterschiedliche Abfindungshöhen** etwa in Abhängigkeit vom Anlass des Ausscheidens aus der Gesellschaft vorgesehen, soll die höchstmögliche Abfindung maßgebend sein. Eine solche Regelung benachteiligt die Stpfl. einseitig. Es sollte geprüft werden, ob entsprechende Vorgaben ggfs. im Poolvertrag erfolgen und im Gesellschaftsvertrag nur eine niedrigere Abfindung geregelt wird. Entspr. der Vorgabe in Abschn. 13a.19 Abs. 2 S. 1 a.E. ErbSt-Erlass wären diese Absprachen für die Höhe des Wertabschlags unbeachtlich.

Als Folge des Abschlags soll auch die Regelung des § 10 Abs. 6 S. 4 ErbStG Anwendung finden. Dies hat zur Konsequenz, dass die **Schulden** im Zusammenhang mit dem begünstigten Vermögen auch um einen entsprechenden Prozentsatz (max. 30 %) **zu kürzen** sind. Damit soll verhindert werden, dass die Schulden zu 100 % und das Vermögen möglicherweise nur zu 70 % angesetzt werden. Diese Regelung ist durch den Gesetzeswortlaut gedeckt, weil dieser insgesamt auf § 13a ErbStG verweist und nicht auf einzelne Regelungen.

Ein rückwirkender Wegfall des Abschlags kann auch durch eine **Änderung der Satzung oder des Gesellschaftsvertrages** ausgelöst werden, wenn die 20-Jahresfrist noch nicht abgelaufen ist, aber während dieser Zeit die Satzung geändert wird. Auf die Frage, ob der Begünstigte zum Zeitpunkt der Änderung noch Gesellschafter ist, kommt es hierbei nicht an.⁴⁴ Kommt es innerhalb der 20 Jahre zu einer Änderung von Satzung oder Gesellschaftsvertrag, die zu einem geringeren Abschlag führen würde, fallen auch insoweit die **Begünstigungen rückwirkend weg**. Zugleich wird ausgeführt, dass die Gründe für eine Änderung von Satzung oder Gesellschaftsvertrag unbeachtlich sind. Denkbar ist, dass durch den Wegfall des Abschlags die **Grenze von 26 Mio. EUR erstmals überschritten** wird. Folglich entfällt dann die Steuerbefreiung nach § 13a Abs. 1 oder Abs. 10 ErbStG. Anschließend kann ein Antrag nach §§ 13c oder 28a ErbStG gestellt werden. Wird gegen die Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 3 ErbStG) oder gegen die Behaltensregelungen (§ 13a Abs. 6 ErbStG) verstoßen, wirkt sich dies nicht auf den Vorwegabschlag aus.

Praxishinweis

Die Vorgaben zeigen, wie hoch die Hürden zur Erlangung der Begünstigungen sind. In der Praxis sollten Änderungen des Gesellschaftsvertrages im Vorfeld stets einer

⁴⁴ Vgl. Abschn. 13a.19 Abs. 6 S. 3 ErbSt-Erlass

erbschaftsteuerlichen Unbedenklichkeitsprüfung unterzogen werden. Bei einem Verkauf sollten Änderungssperren vereinbart werden.

6. Optionsverschonung

Die FinVerw geht davon aus, dass bei mehreren übertragenen begünstigten Vermögen (z.B. MU-Anteil und begünstigte GmbH-Beteiligung) **nur eine einheitliche Ausübung** des Antragsrechts zur Optionsverschonung erfolgen kann.⁴⁵

Praxishinweis

Dies ist für den Stpfl. nachteilig, wenn etwa Teile des begünstigten Vermögens innerhalb der Behaltensfrist verkauft werden. M.E. ist eine solche Auslegung dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen, und eine solche Interpretation wurde in der Literatur bisher so auch nicht vertreten.⁴⁶ Wird nur bei einem Teil des Vermögens die Verwaltungsvermögensquote von 20 %⁴⁷ unterschritten, kann insoweit eine Optionsverschonung gewährt werden. Das übrige Vermögen ist weder durch die Regel- noch durch die Optionsverschonung begünstigt.⁴⁸ Ein entsprechender Antrag kann nach dessen Zugang beim ErbSt-FA nicht mehr widerrufen werden.

III. Begünstigtes Vermögen (§ 13b ErbStG)

1. Begünstigte Erwerbsformen

Der Erlass führt zunächst – differenziert nach Erwerb von Todes wegen und Erwerb durch Schenkung unter Lebenden – die **unterschiedlichen Erwerbsformen** auf.⁴⁹ Sind an einer PersG mehrere Gesellschafter beteiligt und tritt der Erbe in die Gesellschafterstellung des Erblassers ein, ist dieser Erwerb grds. begünstigt. Scheidet er hingegen gegen eine **Abfindung der übrigen Gesellschafter** aus und setzen diese die Gesellschaft fort, ist die Abfindung nicht begünstigt. Allerdings ist die Anwachsung bei den bisherigen Gesellschaftern privilegiert.⁵⁰

⁴⁵ Vgl. Abschn. 13a.20 Abs. 1 S. 1 ErbSt-Erlass

⁴⁶ Vgl. *Söffing*, in: Wilms/Jochum, ErbStG, § 13a, Rn 297 f. m.w.N., 2017

⁴⁷ Vgl. § 13b Abs. 10 S. 2 ErbStG

⁴⁸ Vgl. Abschn. 13a.20 Abs. 1 S. 1 und 2 ErbSt-Erlass

⁴⁹ Vgl. Abschn. 13b.1 und 13b.2 ErbSt-Erlass

⁵⁰ Vgl. Abschn. 13b.1 Abs. 2 ErbSt-Erlass



2. Begünstigungsfähiges Vermögen

Begünstigungsfähig sind WG des BV, die **beim Erwerber BV bleiben**. Dies umfasst insb. das dem Gewerbebetrieb dienende Vermögen (§ 95 BewG) und das Vermögen, das der Ausübung eines freien Berufs dient (§ 96 BewG). Eine Begünstigung findet nur statt, wenn der Vermögensübergang im Zusammenhang mit dem Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder einer Beteiligung an einer PersG erfolgt.⁵¹ Die Begünstigung ist **nicht** davon abhängig, ob bei einer PersG das Gesamthands- und das Sonder-BV in **quotal gleichem Umfang** übergehen. Hingegen scheidet eine Begünstigung aus, wenn der Schenker **wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehält** oder auf andere Erwerber überträgt. Eine isolierte Übertragung von SBV ist nicht begünstigt.⁵²

Für die Anteile an einer **KapG** wiederholt der Erlass die bekannten Grundsätze.⁵³ Dies gilt speziell für die **Poolvereinbarung**. In dieser müssen für alle Poolmitglieder die gleichen Verfügungsregeln hinsichtlich der gepoolten Anteile festgelegt sein. Eine Übertragung kann auch erfolgen, indem der Erwerber der Anteile zeitgleich der Poolvereinbarung beitrifft.

3. Ermittlung von begünstigtem und steuerpflichtigem Vermögen

Der Erlass enthält genaue Berechnungsschemata.⁵⁴ Hierbei ist insb. auf die Regelung in **§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG** zu verweisen. Hierfür ist der folgende Rechenweg vorgesehen:

$$\begin{array}{l} \text{festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens (einschl. junges Ver-} \\ \text{waltungsvermögen) § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG} \\ + \text{ festgestellter Wert der Finanzmittel (einschl. junge Finanzmittel)} \\ \text{§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG} \\ \hline = \text{ Verwaltungsvermögen für den 90 \% Test} \end{array}$$

$$\text{Verwaltungsvermögensquote} = \frac{\text{Verwaltungsvermögen für den 90\% Test}}{\text{festgestellter Wert des (Anteils)Betriebsvermögens}}$$

⁵¹ Vgl. Abschn. 13b.5 Abs. 3 ErbSt-Erlass

⁵² Vgl. Abschn. 13b.5 Abs. 3 S. 9 ErbSt-Erlass

⁵³ Vgl. Abschn. 13b.6 ErbSt-Erlass

⁵⁴ Abschn. 13b.9 ErbSt-Erlass

Ist diese Verwaltungsvermögensquote größer oder gleich **90 %**, kommt es gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG **insgesamt nicht zu einer Begünstigung** des Vermögens. Dies führt zur Nichtanwendung der Verschonungen nach § 13a und § 13c ErbStG, der Stundung nach § 28 Abs. 1 ErbStG und der Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG. Wichtig ist hierbei, dass es sich um das **Bruttoverwaltungsvermögen** handelt, also keine anteilige Verringerung um anteilige Verbindlichkeiten erfolgt. Hierzu führt der Erlass aus: „Die Schuldenverrechnung mit den Finanzmitteln, der Sockelbetrag beim Finanzmitteltest, die quotale Schuldenverrechnung mit dem Verwaltungsvermögen und das unschädliche Verwaltungsvermögen bleiben unberücksichtigt“.⁵⁵ Diese Verwaltungsauffassung entspricht der Gesetzeslage, die dazu führt, dass etliche Unternehmen aus jeglicher erbschaftsteuerlichen Begünstigung ausscheiden, weil von den Finanzmitteln **kein Abzug der Schulden** erfolgt.

Praxishinweis

Vor diesem Hintergrund überrascht, dass in den angeführten Bsp. diese Verwaltungsvermögensquote unterschritten wird, während sie etwa allein schon aufgrund von hohen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen überschritten sein kann.

4. Altersversorgungsvermögen

Verwaltungsvermögen, das ausschließlich zur Absicherung von betrieblichen Altersversorgungsansprüchen dient, kann mit diesen saldiert werden und gehört gem. § 13b Abs. 3 ErbStG nicht zum Verwaltungsvermögen.⁵⁶ Hierzu führt der Erlass aus, dass eine **Rückdeckungsversicherung** für die Altersversorgungsverpflichtungen **alleine nicht ausreichend** ist, um den Anforderungen dieser Regelungen zu genügen. Vielmehr sollen hierunter nur Sachverhalte fallen, die zu einem **Insolvenzschutz** zugunsten der Berechtigten führen.

5. Verwaltungsvermögen

Der Erlass übernimmt zunächst die bisherigen Aussagen zum Verwaltungsvermögen, so z.B. den Hinweis, dass die Zugehörigkeit zum notwendigen BV die Qualifikation als Verwaltungsvermögen nicht ausschließt.⁵⁷ Seit der Re-

⁵⁵ Abschn. 13b.10 S. 4 ErbSt-Erlass

⁵⁶ Es wird auch bei der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG nicht berücksichtigt.

⁵⁷ Abschn. 13b.12 Abs. 1 S. 1 ErbSt-Erlass bzw. bisher R E 13b.8 Abs. 1 S. 2 ErbStR



form zählen **Grundstücke**, die vorrangig überlassen werden, um i.R.v. Lieferungsverträgen dem **Absatz** von eigenen Erzeugnissen und Produkten **zu dienen**, nicht zum Verwaltungsvermögen.⁵⁸

Praxishinweis

Die Erläuterungen hierzu im Erlass enttäuschen, da nur die bereits bekannten Bsp. (Brauereien und Tankstellen) genannt werden, aber keine weiteren Abgrenzungsmerkmale. Damit lassen sich kaum Hinweise gewinnen, wie die FinVerw dieses Merkmal abgrenzen wird. Auch erfolgt keine Erläuterung, was unter dem neuen Verwaltungsvermögenstatbestand „**sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände**“ (§ 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG) zu verstehen sein soll. Der Erlass wird insoweit den Anforderungen nicht gerecht.

Die in Abschn. 13b.21 Abs. 1 ErbSt-Erlass genannten Kunstgegenstände und anderen besonderen WG erhalten einen neuen Ausnahmetatbestand. Sie zählen nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn sie Bestandteile eines **Unternehmensmuseums** und der Öffentlichkeit zugänglich sind. Dies setzt jedoch einen Bezug dieser Gegenstände zum Unternehmen voraus.

Der **Finanzmitteltest** (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG) wurde u.a. durch die Absenkung der zulässigen Quote von bisher 20 % auf 15 % des anzusetzenden Werts des BV, des Betriebs oder der Beteiligung verschärft. Die Finanzmittel werden in Abschn. 13b.23 Abs. 2 ErbSt-Erlass nicht abschließend aufgezählt. Der so entstehende Wert ist – nach Korrektur um das junge Verwaltungsvermögen – um den gemeinen Wert der abzugsfähigen Schulden zu verringern. Diese sind in 13b.23 Abs. 4 ErbSt-Erlass aufgezählt.

Vom verbleibenden Betrag ist ein Sockelbetrag i.H.v. 15 % des gemeinen Werts abzuziehen. Dieser Abzug **scheidet** allerdings **aus**, wenn das begünstigungsfähige Vermögen:⁵⁹

1. nach dem Hauptzweck einer **vermögensverwaltenden Tätigkeit** dient,
2. einer **gewerblich geprägten PersG** i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG dient,
3. einer Gesellschaft dient, die **nicht überwiegend** eine land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit ausübt.

⁵⁸ § 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. e ErbStG

⁵⁹ Vgl. Abschn. 13b.23 Abs. 6 S. 6 ErbSt-Erlass

Ist der verbleibende Saldo negativ, liegen keine Finanzmittel i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG vor. Bei PersG sind sowohl die Finanzmittel als auch die Schulden des **Gesamthands- und des Sonder-BV** zu berücksichtigen, wobei Erstere nach Maßgabe des gemeinen Werts des Anteils am Gesamthandsvermögen zu dessen Gesamtwert zuzurechnen sind. Ein nicht ausgeschöpfter Sockelbetrag kann nicht mit anderem Verwaltungsvermögen i.S.v. § 13b Abs. 4 Nr. 1 - 4 ErbStG verrechnet werden.⁶⁰

6. Investitionsklausel

Zu den Neuregelungen der Reform zählt die Möglichkeit, bei einem **Erwerb von Todes** wegen innerhalb von 2 Jahren nachträglich durch einen Verkauf von Verwaltungsvermögen und einen anschließenden Erwerb von begünstigtem BV eine nachträglich veränderte Zusammensetzung des Verwaltungsvermögens zu erreichen.⁶¹ Eine Berufung auf diese Möglichkeit ist bei einer Schenkung unter Lebenden nicht möglich.

Praxishinweis

An dieser Regelung ist besonders kritisch, dass „die Investition aufgrund eines im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) **vorgefassten Plans des Erblassers** erfolgt“⁶² sein muss und nicht zu neuem Verwaltungsvermögen führen darf. Fraglich ist, welche Anforderungen an das erste Merkmal zu stellen sind.

In Abschn. 13b.24 Abs. 3 ErbSt-Erlass wird verlangt, dass der Plan des Erblassers **so konkret** sein muss, dass er **vom Erwerber nachvollzogen** werden kann. Hierbei müssen die zu erwerbenden oder herzustellenden Gegenstände im Plan enthalten sein. Unklar bleibt, wie konkret dies zu geschehen hat (z.B. Typenbezeichnung Gerät XY oder Funktionsbezeichnung bspw. Produktionsmaschine? Reicht ein vorliegendes Angebot oder ein Prospekt aus?). Hingegen ist **nicht** erforderlich, dass auch der **Erblasser** das **Verwaltungsvermögen** für die Investition **verwenden wollte**; auch eine teilweise Finanzierung durch PV ist unschädlich. In diesem Fall wird dieses Vermögen jedoch nicht rückwirkend zu begünstigtem BV. Hatte der Gesellschafter keinen Einfluss auf die Geschäftsführung (z.B. bei Minderheitsgesellschaftern), werden ihm die **Investitionsabsichten der Gesellschaft** zugerechnet.

⁶⁰ Vgl. Abschn. 13b.23 Abs. 6 S. 8 ErbSt-Erlass

⁶¹ Vgl. § 13b Abs. 5 ErbStG

⁶² § 13b Abs. 5 Satz 1 ErbStG



Praxishinweis

Insgesamt sind die Vorgaben sehr ungenau, sodass zu erwarten ist, dass es schon bald zu gerichtlichen Auseinandersetzungen kommen wird, inwieweit eine Berufung auf diese Regelung erfolgen kann. Es ist zu bedauern, dass die FinVerw ihre Auffassung hierzu nicht klarer darlegt.

Die **Feststellungslast** für das Vorliegen der Begünstigungsvoraussetzungen trägt der **Erwerber**.⁶³ Daher sind Stpfl. gut beraten, eine möglichst genaue Planung vorzunehmen und detaillierte Nachweise zu erbringen. Dies wird regelmäßig schwierig sein, weil die Vorschrift gerade in den Fällen eine Erleichterung bewirken sollte, in denen ein überraschendes Versterben des Erblassers mit einer hohen Verwaltungsvermögensquote erfolgt.

7. Nettowert des Verwaltungsvermögens

Vom Verwaltungsvermögen müssen die Schulden abgezogen werden.⁶⁴ Hierbei sind zunächst die Vorgaben zu **Altersversorgungsansprüchen** gem. § 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG zu beachten sowie die Vorgaben zum Finanzmitteltest (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG). Verbleibt danach noch ein Saldo an Schulden, sind diese nach **Maßgabe der gemeinen Werte** des Verwaltungs- und des begünstigten Vermögens bzw. des Anteils zu verteilen. Dabei ist Verwaltungsvermögen um den gemeinen Wert des jungen Verwaltungsvermögens zu kürzen. In Abschn. 13b.25 S. 2 ErbSt-Erlass wird eine **direkte Zuordnung** von Schulden zu einzelnen WG **ausgeschlossen**.

Der Nettowert des Verwaltungsvermögens ist um den sog. **Schmutzschlag** i.H.v. 10 % zu kürzen.⁶⁵ Bezugsgröße hierfür bildet der Wert des (Anteils) BV abzgl. des Nettowerts des Verwaltungsvermögens, des festgestellten Werts des jungen Verwaltungsvermögens und des festgestellten Werts der jungen Finanzmittel. Das so errechnete unschädliche Verwaltungsvermögen wird wie begünstigtes Vermögen behandelt.

8. Ausschluss der Schuldenverrechnung

Liegen Schulden vor, die wirtschaftlich **keine Belastung** darstellen, werden sie bei der Schuldenverrechnung nicht berücksichtigt.⁶⁶ Dies kann etwa bei **Rangrücktritten** durch Gesellschafter einer überschuldeten Gesellschaft der

⁶³ Vgl. Abschn. 13b.24 Abs. 5 ErbSt-Erlass

⁶⁴ Eine Ausnahme gilt für die Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG.

⁶⁵ Vgl. § 13b Abs. 7 ErbStG

⁶⁶ Vgl. § 13b Abs. 8 S. 2 ErbStG

Fall sein. Ferner scheidet eine Schuldenverrechnung insoweit aus, wie der Schuldenstand zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Jahre überschreitet. Allerdings wird von dieser Begrenzung der Schulden Abstand genommen, wenn die Erhöhung der Verschuldung durch die **Betriebstätigkeit** veranlasst ist. Dies wird vermutet, wenn Schulden durch den **laufenden Geschäftsbetrieb** veranlasst sind.⁶⁷ Dies soll bspw. nicht der Fall sein, wenn WG des nicht betriebsnotwendigen Vermögens (§ 200 Abs. 2 BewG)⁶⁸ finanziert werden.

9. Verbundvermögensaufstellung (§ 13b Abs. 9 ErbStG)

Die Verbundvermögensaufstellung ist zu erstellen, wenn zum begünstigten Vermögen

- unmittelbar oder mittelbar Beteiligungen an **PersG** im Inland oder Beteiligungen an entsprechenden Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland oder
- unmittelbar oder mittelbar Anteile an **KapG** im Inland oder Anteile an entsprechenden KapG mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland gehören.

Hierbei werden die gemeinen Werte der Anteile durch die gemeinen Werte der diesen Gesellschaften zuzurechnenden VG des Verwaltungsvermögens, des jungen Verwaltungsvermögens, der Finanzmittel, der jungen Finanzmittel und der Schulden ersetzt. Zu berücksichtigen sind **mittelbare und unmittelbare Beteiligungen**, wobei sich die Quote nach der Höhe der Beteiligung richtet. Bei einer Beteiligung von 25 % oder weniger an einer KapG wird der gemeine Wert der Anteile als Verwaltungsvermögen angesetzt.⁶⁹

Dabei sind nach Abschn. 13b.29 Abs. 2 ErbSt-Erlass folgende Größen zusammenzufassen:

- **Verwaltungsvermögen** i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG,
- **junges Verwaltungsvermögen** i.S.d. § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG,
- **Finanzmittel** i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG,

⁶⁷ Vgl. Abschn. 13b.28 Abs. 2 S. 7 ErbSt-Erlass

⁶⁸ Vgl. zu einer Abgrenzung z.B. *Eisele*, in: Rössler/Troll, BewG, § 200, Rn 3 m.w.N., 2016

⁶⁹ Vgl. Abschn. 13b.29 Abs. 6 ErbSt-Erlass



- **junge Finanzmittel** i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG und
- Schulden.

Diese Vorgehensweise ist auf **jeder Beteiligungsstufe** anzuwenden. Bestehen zwischen den Gesellschaften Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegeneinander, sind diese nicht anzusetzen.

IV. Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen (§ 13c ErbStG)

Beträgt der Wert des begünstigten Vermögens mehr als 26 Mio. EUR, versagt das Abschmelzungsmodell für jede vollen 750.000 EUR, die diese Grenze überschreiten, 1 % Bewertungsabschlag, wobei ab 90 Mio. EUR keine Begünstigung mehr erfolgt. Der Vorwegabschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG ist vorab durchzuführen. Die Anwendung der Regelung ist **antragsgebunden**. Dieser Antrag kann bis zur materiellen Bestandskraft der Festsetzung der ErbSt oder SchSt erfolgen und ist **nicht widerrufbar**. Eine Antragstellung schließt einen Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung gem. § 28a ErbStG aus. Das Wahlrecht muss bei mehreren erworbenen begünstigten Vermögen **einheitlich ausgeübt** werden.⁷⁰ Hierbei sieht die FinVerw keine Erleichterung für das Auslaufen des Abschlags vor. Dies führt bei Erwerben i.H.v. **90 Mio. EUR** zu einer **hohen Grenzsteuerbelastung**⁷¹, die sich nur langsam abbaut.

Praxishinweis

In dem ähnlichen Fall des Steueranstiegs infolge des Wechsels in die nächsthöhere Steuerprogressionsklasse sieht § 19 Abs. 3 ErbStG eine Milderung vor.⁷² Nachdem eine ähnliche Regelung schon im Gesetz fehlt, wäre eine generelle Billigkeitslösung oder – auch vor dem Hintergrund der Entscheidung des GrS 1/15⁷³ – zumindest eine **Prüfung von Billigkeitslösungen im Einzelfall** sachgerecht gewesen.

⁷⁰ Vgl. Abschn. 13c.1 Abs. 3 ErbSt-Erlass

⁷¹ Dies zeigt folgender Extremfall: Beträgt der stpfl. Erwerb des begünstigten Vermögens 89.999.999 EUR, wird ein Abschlag von 15 % gewährt, was – unter Vernachlässigung von Freibeträgen – zu einer Steuerbelastung von 22.949.999 EUR führt. Bei einem Erwerb von 90 Mio. EUR entfällt der Abschlag vollständig, sodass sich die Steuerbelastung auf 27 Mio. EUR beläuft. Damit bewirkt die Zunahme der BMG um 1 EUR eine Steuererhöhung von 4.050.001 EUR oder einen Anstieg der Gesamtsteuerbelastung um rd. 17,6 %.

⁷² Vgl. zu einer Erläuterung z.B. *Jülicher*, in: Troll et al., ErbStG, § 19, Rn 24 ff, 2017

⁷³ Vgl. BFH-Beschl. v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl II 2017, 393. Danach ist es der FinVerw untersagt, ohne Prüfung einer Unbilligkeit im Einzelfall systematisch zugunsten der Stpfl. von den gesetzlichen Regelungen abzuweichen.

Ein Verstoß gegen die Lohnsummen- oder Behaltensregelung führt zu einem – vollständigen oder teilweisen – Wegfall der Begünstigung. Dies richtet sich nach den entsprechenden **Vorgaben zur angewendeten Regel- bzw. Optionsverschonung**.

Führt ein späterer Erwerb dazu, dass bei einem früheren Erwerb die Grenze von 26 Mio. **zunächst unter- und nunmehr überschritten** wird, ist die zunächst in Anspruch genommene Steuerbefreiung nach § 13a Abs. 1 oder Abs. 10 ErbStG für die früheren Erwerbe mit Wirkung für die Vergangenheit aufzuheben, wenn die frühere Steuer nach dem 30.6.2016 entstanden ist.⁷⁴ Für die Prüfung der Schwelle von 26 Mio. EUR zählen auch **Erwerbe** mit, die **vor dem 30.6.2016** erfolgt sind. Kommt es zu einem erneuten Erwerb innerhalb von 10 Jahren, nachdem bereits für den ersten Erwerb eine Berufung auf § 13c ErbStG erfolgt ist, wird die ursprüngliche Begünstigung versagt und eine Neuermittlung des abgeschmolzenen Steuersatzes vorgenommen. Dieser gilt auch für einen früheren Erwerb.⁷⁵

V. Stundung (§ 28 ErbStG)

Gem. § 28 ErbStG kann beim Erwerb von Todes wegen eine Stundung von bis zu sieben Jahren erfolgen. Diese kommt nach Abschn. 28 Abs. 1 ErbSt-Erlass **insb.** in folgenden Fällen in Betracht:

- **Regelverschonung** für die Steuer auf begünstigtes Vermögen nach Abzug des Verschonungsabschlags (§ 13a Abs. 1 ErbStG) und des Abzugsbetrags (§ 13a Abs. 2 ErbStG);
- Fälle des § 13c ErbStG für die Steuer auf begünstigtes Vermögen nach Abzug des **abgeschmolzenen Verschonungsabschlags**;
- Fälle des § 28a ErbStG für die **nicht erlassene Steuer** auf begünstigtes Vermögen;
- Fälle, in denen **weder** eine Verschonung nach **§ 13c noch** nach **§ 28a ErbStG** beantragt wurde.

Allerdings **scheidet** eine Stundung für die Steuer **aus**, die infolge eines **Verstoßes gegen die Lohnsummen- oder die Behaltensregelung** entsteht.⁷⁶ Wird das begünstigte Vermögen innerhalb des noch laufenden Stundungszeitraums von Todes wegen übertragen, endet die Stundung erst, wenn der

⁷⁴ Vgl. § 13c Abs. 2 S. 4 und 5 ErbStG

⁷⁵ Vgl. Abschn. 13c.4 Abs. 2 S. 1 f. ErbSt-Erlass

⁷⁶ Vgl. Abschn. 28 Abs. 3 S. 2 ErbSt-Erlass

nachfolgende Erwerber die Voraussetzungen für die Stundung nicht mehr erfüllt.

Nach Abschn. 28 Abs. 2 ErbSt-Erlass ist die gestundete Steuer **in gleichen Jahresbeträgen** zu entrichten. Gem. § 28 Abs. 1 S. 1 ErbStG ist die Steuer „... **bis zu** sieben Jahren“ zu stunden. Danach ermöglicht das Gesetz auch einen kürzeren Stundungszeitraum. Dies kann – gerade angesichts des derzeitigen Zinsniveaus – interessant sein, weil die erste Jahresrate zinslos ist, die übrigen nach §§ 234, 238 AO verzinslich sind. Daher wäre es denkbar, nach einem Jahr die Stundung zu beenden, um die vergleichsweise hohe Zinsbelastung von 6 % zu vermeiden. Das Gesetz ermöglicht dies, der Erlass äußert sich dazu nicht.

VI. Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)

Der Antrag nach § 28a ErbStG ist beim für die ErbSt oder SchSt zuständigen FA **bis zum Eintritt der Zahlungsverjährung** schriftlich zu stellen. Ein Widerruf ist möglich.⁷⁷ Allerdings scheidet ein solcher Antrag aus, wenn bereits ein Antrag nach § 13c ErbStG gestellt wurde.

In Abschn. 28a.2 ErbSt-Erlass wird das **verfügbare Vermögen** erläutert. Diese Aussagen haben eher den Charakter einer Regierungsbegründung als einer Auslegung des Gesetzeswortlauts. Zum verfügbaren Vermögen sollen insb. gehören:⁷⁸

- das nicht nach § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigungsfähige Vermögen, z.B. Anteile an KapG, die die Mindestbeteiligung nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nicht erreichen, ausländisches BV in einem Drittstaat, PV (KapV, Grundstücke, übriges Vermögen),
- das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen, das zu einer wirtschaftlichen Einheit des begünstigungsfähigen Vermögens nach § 13b Abs. 1 ErbStG gehört (stpfl. Wert des Verwaltungsvermögens),
- Vermögen, das nicht der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegt, z.B. Vermögen, das nicht der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegt oder nach einem DBA von der Besteuerung ausgenommen ist.

⁷⁷ Vgl. Abschn. 28a.1 Abs. 2 S. 2 letzter HS ErbSt-Erlass

⁷⁸ Vgl. Abschn. 28a.2 Abs. 1 S. 7 ErbSt-Erlass

Bei der Berechnung des **Nettowerts** dieses Vermögens sind Schulden und Lasten einschl. der Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 ErbStG sowie Gegenleistungen im Fall einer Schenkung abzuziehen. Hingegen soll die auf den **Erwerb entfallende Steuer** das Vermögen ebenso wenig wie evtl. **Steuerbefreiungen** (z.B. für Hausrat) mindern.⁷⁹ Unbeachtlich soll auch sein, dass der Erwerber ggfs. nur **eingeschränkt** über das Vermögen **verfügen** kann. Auch die durch einen evtl. Verkauf ausgelöste **ESt oder GewSt** mindert den Wert des verfügbaren Vermögens nicht.

Wird innerhalb von sieben Jahren gegen die für die Optionsverschonung geltende Lohnsummen- oder Behaltensregelung **verstoßen**, ist der VA über den Erlass mit Wirkung für die Vergangenheit ganz oder teilweise **zu widerrufen**. Dies gilt auch, wenn der Erwerber innerhalb von 10 Jahren nach dem Besteuerungszeitpunkt weiteres verfügbares Vermögen i.S.d. § 28a Abs. 2 ErbStG durch Schenkung oder Erwerb von Todes wegen erhält. Dies soll **unabhängig von der Person des Zuwendenden** und davon gelten, inwieweit der Erwerb dem **ErbStG** unterliegt.⁸⁰ Lediglich übliche **Gelegenheitsgeschenke** i.S.d. § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG sollen nach Verwaltungsauffassung unbeachtlich sein.⁸¹ Gleichwohl kann der Stpfl. nach dem zweiten Erwerb einen **neuen Antrag** nach § 28a ErbStG stellen. Hierbei wird das auf den früheren Besteuerungszeitpunkt ermittelte verfügbare Vermögen um 50 % des gemeinen Werts des hinzuerworbenen Vermögens erhöht. Hierbei sind die Schulden abzuziehen. Dies hat zur Folge, dass die **Verhältnisse des ursprünglich begünstigten Erwerbs** für diesen und die des späteren Erwerbs für diesen entscheidend sind, ohne eine vollständige Neubewertung vornehmen zu müssen.

VII. Fazit

Der Erlass führt vor Augen, **wie restriktiv** die Voraussetzungen für die Erlangung der Begünstigungen sind. Es bleibt abzuwarten, inwieweit es in der Praxis in großem Umfang gelingen wird, diese Anforderungen (u.a. auch im Bereich der Begrenzung von Entnahmen) zu erfüllen und tatsächlich eine steuerliche Begünstigung zu erhalten. Die FinVerw legt die Regelungen restriktiv

⁷⁹ Vgl. Abschn. 28a.2 Abs. 2 S. 6 ErbSt-Erlass

⁸⁰ Vgl. Abschn. 28a.4 Abs. 2 S. 2 ErbSt-Erlass

⁸¹ Die ErbStR enthalten hierzu keine konkreten Vorgaben. Das FG Hamburg (Urt. v. 31.10.1966 – II 121/65, EFG 1967, 132) etwa hat entschieden, dass die Schenkung von festverzinslichen Wp im Wert von rd. 5.000 EUR seitens des EM an die EF aus Anlass der goldenen Hochzeit ein übliches Gelegenheitsgeschenk sein kann. Das FG Hessen (Urt. v. 24.2.2005 – 1 K 3480/03, EFG 2005, 1146) hat entschieden, dass Geldzuwendungen i.H.v ca. 40.000 EUR für Haus- und Gartenrenovierung und die Zuwendung eines Pkw mit einem Wert von ca. 36.000 EUR keine üblichen Gelegenheitsgeschenke sind.



aus, was die Probleme weiter vergrößert, wie z.B. die Ausgrenzung des SBV aus dem Anwendungsbereich des Bewertungsabschlags für Familienunternehmen (§ 13a Abs. 9 ErbStG) zeigt.

Zugleich ist es nachhaltig zu bedauern, dass viele der Vorgaben **ungenau** bleiben bzw. auf nahe liegende Zweifelsfragen gar nicht eingegangen wurde. So etwa auf die „sonstigen typischerweise der privaten Lebensführung dienenden Gegenstände“ (§ 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG) oder auf sehr ungenaue Vorgaben zur Investitionsabsicht in den Fällen des § 13b Abs. 5 ErbStG. Damit bleibt die Beantwortung dieser Fragen der Praxis überlassen. Zugleich zeigt sich, dass damit eine einheitliche Rechtsanwendung nicht zu erwarten ist. Der Erlass bleibt daher hinter den gebotenen Regelungen zurück.

In der Praxis sollte gerade bei geplanten Nachfolgen über die Absicherung von Überlegungen auf **verbindliche Auskünfte**⁸² zurückgegriffen werden. Nachdem nunmehr der koordinierte Ländererlass vorliegt, ist damit der Grund entfallen, warum diese nicht gewährt werden sollten. Es erfolgen offensichtliche Ungleichbehandlungen (etwa beim knappen Über- oder Unterschreiten der Grenze von 90 Mio. EUR beim Abschmelzungsmodell) oder die erfolgende Ungleichbehandlung von – unbeschränkt haftenden (!) – Einzelunternehmen und – beschränkt (!) haftenden – Gesellschaftern einer GmbH & Co. KG, die inhaltlich nicht zu rechtfertigen sind. Es scheint daher eine Frage der Zeit – und nicht des „Ob“ – zu sein, wann das BVerfG zu entscheiden haben wird, ob diese Regelungen den Anforderungen an die vom Gesetzgeber geforderte Folgerichtigkeit des Gesetzes genügen.

⁸² Vgl. auch LfSt Bayern, VfG. v. 15.11.2016 – S 3700.-2.1-11/4 St34, DStR 2017, 397